



Roj: **ATS 7591/2019 - ECLI: ES:TS:2019:7591A**

Id Cendoj: **28079130022019200033**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/07/2019**

Nº de Recurso: **981/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Auto**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección: Segunda**

#### **Auto núm. /**

Fecha del auto: 01/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 981/2018

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 981/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección: Segunda**

#### **Auto núm. /**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 1 de julio de 2019.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Los presupuestos fácticos de la cuestión.

1. El 25 de abril de 2002, doña Fátima y don Aurelio compraron ante notario la vivienda sita en la CALLE000 , número NUM000 , piso NUM001 , letra NUM002 , de Zaragoza, por el precio de 149.051 euros. En los meses de junio, julio y agosto de 2002, se realizaron reformas en el inmueble por un total de 34.800,89 euros.

1.1. El 30 de diciembre de 2015 se procedió, mediante escritura pública, a la venta de la vivienda anteriormente indicada por el precio de 153.000 euros, transmisión por la que doña Fátima y don Aurelio formularon autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], girándoles la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza recibo por importe de 6.902,25 euros.

1.2. En el entendimiento de que no se había producido una plusvalía con la referida transmisión, y, por tanto, el hecho imponible del IIVTNU, mediante escrito de 21 de marzo de 2016, doña Fátima y don Aurelio solicitaron la rectificación de la citada autoliquidación del IIVTNU y la devolución de las cantidades satisfechas. En particular, por lo que a este proceso interesa, se alegaba que si "añadimos al valor de adquisición inicial el coste de la reforma estamos ante un valor muy superior al de venta en 2015"; y se añadía que "aunque no sumáramos dichas cantidades el incremento patrimonial si estamos al valor de compra en 2002 y venta en 2015 es de 3.950 euros y el pago por plusvalía como reiteramos ha sido de 6.900". No obstante, se insistía en que el "incremento real producido" en "este caso es inexistente puesto que en el momento de adquisición 2002 el valor real con reforma inmediatamente posterior, es decir con revalorización, supone un valor real muy superior al precio de venta en 2015".

1.3. Dicha solicitud fue rechazada por la Jefa de la Unidad de Impuestos Inmobiliarios del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Municipal Tributaria ["AMT"] del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante resolución de 9 de diciembre de 2016, que confirmó la autoliquidación núm. 387/16 practicada en concepto del IIVTNU por doña Fátima y don Aurelio en relación con la mencionada finca, desestimando, por consiguiente, la solicitud de devolución de las cantidades ingresadas.

1.4. Contra la mencionada resolución de la AMT se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de 12 de diciembre de 2016, al haberse practicado la autoliquidación de conformidad con lo establecido en los artículos 104 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo de 2004) ["TRLHL"].

2. Frente a la citada resolución desestimatoria del recurso de reposición doña Fátima y don Aurelio interpusieron recurso contencioso- administrativo ante el Juzgado de este orden jurisdiccional núm. 5 de Zaragoza. Por lo que a este proceso importa, entre otros argumentos, el escrito de demanda sostenía que son tres los elementos probatorios que acreditan "que no ha existido hecho imponible por haber existido una notable depreciación de valor del suelo-terreno correspondiente al inmueble objeto de recurso": (a) en primer lugar, el "valor de mercado en el precio de la transmisión", porque aunque las "escrituras de venta de 2002 y 2015 acreditan una diferencia de este valor de 4000 euros", no obstante, "la vivienda fue reformada por valor de 34.800 euros por lo que existiría una diferencia de valor real de 30.000 euros"; (b) en segundo lugar, el "valor del metro cuadrado suelo urbano"; y (c), en tercer lugar, "el valor catastral", pues no se comprende cómo "es posible pagar 6.902 euros por incremento de valor cuando no existe de ninguna manera incremento imponible", porque si "añadimos al valor de adquisición inicial el coste de las reformas estamos ante un valor muy superior al de venta en 2015", y, por último, porque "aunque no sumáramos dichas cantidades el incremento patrimonial si estamos al valor de compra en 2002 y venta en 2015 es de 3.950 euros y el pago por plusvalía como reiteramos ha sido de 6.902,25".

3. El recurso contencioso-administrativo fue estimado por sentencia núm. 263/2017, de fecha 5 de diciembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza (procedimiento abreviado núm. 72/2017). La sentencia, sigue, en esencia, el siguiente hilo argumental: (a) hasta ahora, el criterio seguido por los Juzgados de Zaragoza y por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón era que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible y debía ser anulada la liquidación, determinándose, normalmente, dicha pérdida, por la comparación de las escrituras, y si la



diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia (FJ 2º); (b) se han dictado las SSTC 26/2017 , 37/2017 y 59/2017 , cuyo fallo (de la última citada) no "resuelve claramente la duda que aquella planteaba", esto es, si se puede seguir liquidando por las Administraciones y si los Juzgados pueden seguir verificando si ha habido o no incremento y, por ello, hecho imponible (FJ 2º); (c) dictada la STC 59/2017 , "se ha producido un vacío normativo, tanto por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos como por la inaplicabilidad, total o parcial, de los supervivientes", planteándose, esencialmente, respecto de las liquidaciones ya realizadas, dos posibles interpretaciones: (i) la primera, permitir a los jueces aplicar el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, debiendo operar, en espera de que se dicten normas en las que se establezca cómo determinar si ha habido o no incremento, en función de reglas generales de la prueba, (ii) y la segunda, maximalista, que conduce a anular todas las liquidaciones, considerar que, habiéndose anulado la fórmula, no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, pues estarían reconstruyendo la norma, con la consiguiente quiebra de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica (FJ 4º); (d) la única solución respetuosa con lo que queda de norma y con la STC 59/2017 es la anulación de todas las liquidaciones, por varias razones: (i) porque no estamos ante un fallo interpretativo, (ii) porque dicha sentencia afirma que los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico, lo que significa que no existen, (iii) porque dejar que los Juzgados determinen si ha existido o no incremento supondría reconstruir la norma, en contra de los principios de seguridad jurídica y reservar de ley, (iv) porque, eliminados los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, lo que obliga a operar en el vacío, (v) porque la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", está dirigida al legislador, y, en fin, (vi) porque "estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar" (FJ 5º); (e) aun cuando se admitiese la interpretación de que la STC 59/2017 "establece unos preceptos "constitucionales" según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor" (FJ 5º); (f) si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento "incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar", en violación de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica (FJ 5º); (g) si atendemos a una validez condicionada al resultado, la norma estaría expulsada "intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC", aplicando nuestros propios criterios para "determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como "provisionalmente válida", antes de aplicarla" (FJ 5º); (h) la conclusión es que "el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la [C] onstitución" (FJ 5º); (i) procede, pues, anular la liquidación, "sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales" y "no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación respecto de la cual hoy día no hay elementos normativos que permitan hacerla" (FJ 5º).

**4.** La representación procesal del Ayuntamiento de Zaragoza preparó recurso de casación mediante escrito de 23 de enero de 2018, en el que identificó como "normas legales que se consideran infringidas" los artículos 31 , 47 y 142 de la CE , el artículo 8 LOPJ , así como los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL. El Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 5 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de febrero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 19 de septiembre de 2018.

**5.** La representación procesal del Ayuntamiento de Zaragoza interpuso el recurso de casación mediante escrito de 14 de noviembre de 2018. En dicho escrito, alegó que esta Sección Segunda, en sentencia de 9 de julio de 2018 y otras muchas a las que se refiere el fundamento segundo del auto de admisión del recurso de casación, ha "resuelto la cuestión principal en contra de la denominada tesis maximalista del juzgador de instancia". Y solicitó que este Tribunal, de un lado, anulara la sentencia impugnada "en tanto contiene un criterio contrario al que ha establecido el Tribunal Supremo, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico"; y, de otro, que desestimara el recurso contencioso-administrativo, pues en el juicio los recurrentes reconocieron que la "adquisición de la vivienda se realiza mediante escritura pública celebrada en el año 2002 por un importe de 149.051 €, y la "venta del mismo inmueble se realizó, 13 años después, en 2015, por un importe de 153.000 €, según refleja la correspondiente escritura pública", quedando acreditado, por tanto, "un incremento patrimonial de 4.000 euros y la realización del hecho imponible, y la obligación de liquidarlo con arreglo a los criterios del art. 107.1, 107.2, 107.4 y 110, de la que resulta la cuota indicada de 6.902,25 €".



6. Don Juan Luis Sanagustín Medina, en nombre y representación de doña Fátima y don Aurelio , se opuso al recurso de casación mediante escrito de 4 de enero de 2019, en el que, entre otras cosas, se adujo lo siguiente: (a) que la compraventa del inmueble efectuada por doña Fátima y don Aurelio "en el año 2002 se verificó por un precio de 149.051 €, siendo transmitido en el año 2015 por un importe de 153.000 €, por lo que la plusvalía obtenida" fue de 3.949 euros, y la resolución administrativa que confirmó la autoliquidación presentada se realizó por un importe de 6.902,25 euros, de manera que "la autoliquidación excede en mucho el importe de la plusvalía obtenida, lo que conlleva a que, en este caso, la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL sea irreconciliable con el artículo 31.1 CE "; y (b) que la "razón que asiste para la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL es la misma en nuestro supuesto, ya que se trata de evitar someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia".

#### **SEGUNDO.- El señalamiento para votación y fallo y su suspensión.**

1. Por providencia de 25 de enero de 2019, se designó como Magistrado Ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso, el día 9 de abril de 2019.

2. Tras sucesivas deliberaciones, mediante providencia adoptada el 16 de mayo de 2019, se decidió lo siguiente: "Al amparo del artículo 35.1 y 2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional , y con suspensión del trámite para dictar sentencia en el presente recurso de casación, dese traslado a las partes y al Ministerio Fiscal por el plazo improrrogable de diez días para que aleguen cuanto tengan por conveniente sobre la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 107.4 del TRLHL, habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 CE .

Nuestras dudas, muy sucintamente, se sustentan en los siguientes razonamientos:

a) En los preceptos expresados se enuncia la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU y se fijan los dos elementos objetivos precisos para su determinación (el valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral y el porcentaje anual de incremento según el número de años de permanencia del bien en el patrimonio del contribuyente), sin que se tenga en cuenta en absoluto el importe de la plusvalía realmente obtenida por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión onerosa.

b) La aplicación de esa forma de determinación de la base imponible puede dar lugar -y, de hecho, así sucede en el asunto que analizamos- a que la plusvalía efectivamente obtenida como consecuencia de la transmisión onerosa de un inmueble sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior- a la cuota tributaria que resulta de la aplicación de aquellas reglas.

c) Y si ello es así, es posible -y de ahí nuestra duda sobre la constitucionalidad de aquellos preceptos- que la forma que ha empleado el legislador para diseñar los elementos de cuantificación del tributo agote la riqueza imponible que está en la base de la imposición, de forma tal que podría producirse un resultado confiscatorio que incide negativamente en la prohibición constitucional que establece el artículo 31.1 CE , sobre todo si, como aquí sucede, como consecuencia de aquel diseño legal de los elementos de cuantificación de la prestación (o de alguno de ellos), la cuantía de la deuda tributaria exigida al sujeto pasivo, no solo agota o consume el importe de la riqueza que se somete a gravamen, sino que lo supera.

d) Es evidente que de la constitucionalidad de tales preceptos dependerá la solución del litigio que nos ocupa: la cuota girada al contribuyente (6.902,25 euros) por una plusvalía acreditada de 3.950 euros habrá de reputarse conforme a Derecho si los artículos citados se consideran ajustados a la Constitución y disconforme con el ordenamiento jurídico si se aprecia la confiscatoriedad cuya concurrencia planteamos a las partes y al Ministerio Fiscal a través de esta resolución".

#### **TERCERO.- Las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal.**

1. El Ayuntamiento de Zaragoza evacuó el trámite conferido en escrito de 4 de junio de 2019, en el que pone de manifiesto que "no presenta oposición a que se plantee por es[t]e Alto Tribunal cuestión de inconstitucionalidad que despeje las dudas expresadas en la providencia de referencia, con suspensión del plazo para dictar Sentencia en el presente recurso de casación".

1.1. Sostuvo que la Sala "razona muy adecuadamente las dudas que le suscita" al afirmar que "la aplicación de la regla cálculo de la base imponible y la cuota del impuesto de IIVTNU no tiene en consideración "en absoluto el importe de la plusvalía realmente obtenida por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión onerosa", y que "en ocasiones se contrasta que la cuota tributaria resultante supera a la plusvalía efectivamente



obtenida, con lo que, eventualmente pudiera haber oposición a los principios de capacidad económica y al de confiscatoriedad que proclama el art. 31.1 de la Constitución Española " (pág. 1).

**1.2.** Subraya que en modo muy semejante se manifestó esta Sala en su sentencia de 9 de julio de 2018 , que fijó los criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017 , al señalar que "es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE . La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 " (pág. 2).

**1.3.** Recalca que en el presente recurso la cuota tributaria del IIVTNU es de 6.902,25 euros, y es superior a la plusvalía acreditada de 3.950 euros, por lo que "es el supuesto en el que se dan las razonables dudas de constitucionalidad desde la perspectiva del art. 31.1 de la CE " (pág. 2).

**1.4.** Y, finalmente, recuerda que recientemente se publicó en el BOE de 2 de abril de 2019 que el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 26 de marzo, acordó admitir a trámite la cuestión núm. 1020/2019 de inconstitucionalidad en relación con los artículos 107 y 108 de la LRHL.

**2.** Doña Fátima y don Aurelio , en escrito de 4 de junio de 2019, solicitan que se eleve al Tribunal Constitucional la cuestión contenida en la providencia de esta Sala de fecha 16 de mayo de 2019.

En dicho escrito, se limitan a afirmar que las dudas de constitucionalidad planteadas por la Sala en la citada providencia "resultan incontestables" (pág. 1), y son también las que esa parte trató de trasladar en la alegación primera del escrito de oposición al recurso de casación núm. 981/2018, razón por la cual manifiestan su conformidad con la elevación de la cuestión al Tribunal Constitucional a los efectos de que "declare la inconstitucionalidad del artículo 107.1 , 2 a ) y 4 en su aplicación al supuesto que nos ocupa en el presente recurso, habida cuenta de su oposición a los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad, al amparo del artículo 31.1 CE " (pág. 2).

**3.** El Fiscal emitió su informe en escrito registrado el 21 de junio de 2019, en el que no se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos y con el alcance que se indican en el cuerpo de su escrito.

**3.1.** Por lo que se refiere al juicio de relevancia y aplicabilidad de las normas, afirma la "indiscutible aplicabilidad de la norma cuestionada al caso"; que se trata de un supuesto de hecho sujeto al IIVTNU "de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 104 TRLHL"; que "la determinación de la base imponible ha de llevarse a cabo en los términos previstos en el artículo 107", apartado 2.a), TRLHL; que "resulta igualmente de aplicación al caso, también de manera indiscutible", el artículo 107.4 TRLHL (pág. 5); que la tesis de la inaplicabilidad de las normas cuestionadas por haber sido ya declaradas inconstitucionales, que defiende la Juzgadora a quo, "ha de rechazarse, resultando procedente el análisis de constitucionalidad de dichas normas, en cuanto permanecen vigente[s] y aplicables para supuestos distintos de los que taxativamente se acotaron en el fallo" de la STC 59/2017 (pág. 7); y que este "es precisamente el presente caso", en el que "la operación de compraventa llevada a cabo no se traduce en un decremento del valor de[ ] inmueble transmitido", sino en un incremento del valor, "pero dándose la circunstancia de que la aplicación de las normas de cálculo de la base imponible conduce a una cuantificación de la obligación tributaria que excede notablemente del valor real de dicho incremento" (págs. 7-8).

**3.2.** Y en relación, estrictamente, con la duda de constitucionalidad, el Fiscal argumenta, en síntesis, lo que a continuación reflejamos.

**3.2.1.** Que "si la inexistencia de un incremento real de valor determinaba la inconsistencia constitucional del impuesto desde el punto de vista del principio de capacidad económica", "la infracción de ese mismo principio no parece *a priori* descartable cuando la capacidad económica que en principio parece existir queda en realidad abarcada y absorbida -y por tanto eliminada-" por "el hecho mismo de la aplicación de la norma tributaria, lo que no solo permite cuestionar esa imprescindible correlación entre capacidad económica y obligación de tributar, sino más específicamente la dimensión cuantitativa de esa correlación, en la medida en que el agotamiento de la mencionada capacidad económica por la propia obligación tributaria no resulta difícil de identificar con el alcance confiscatorio que la Constitución proscribe" (pág. 8).

**3.2.2.** Que pende ante el Tribunal Constitucional la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019 , suscitada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, e informada favorablemente por la Fiscal General del Estado, "a partir de un supuesto de hecho no idéntico al que originó el presente procedimiento, pero sí equivalente en su dimensión y trascendencia jurídico-constitucional" (pág. 9).

**3.2.3.** Que "no parece descartable la infracción de la prohibición constitucional de confiscatoriedad cuando en STC 150/1990, de 4 de octubre , se afirmaba que dicha prohibición "supone incorporar otra exigencia lógica



que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir", identificando puntualmente como "evidente" "el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta" (pág. 9).

**3.2.4.** Que se trata de determinar si "el hecho de que la propia aplicación de la norma tributaria absorba en su totalidad o en un porcentaje abrumador la riqueza generada -o susceptible de serlo- en función de esa capacidad, equivale conceptualmente en el plano de constitucionalidad, por esa vía cuantitativa, a la inexistencia de dicha capacidad, paradójicamente generada *ex post facto* por la propia norma fiscal" (pág. 9).

**3.2.5.** Que "la exigencia de capacidad económica como base y condición *sine qua non* del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas podría quedar desactivada en la medida en que esa capacidad resultase consumida por la propia obligación de contribuir", razón por la cual "no basta con proclamar el principio de capacidad, sino que el sistema necesita cerrarse con la prohibición de que la carga impositiva resulte confiscatoria" (págs. 9-10).

**3.2.6.** Y, finalmente, que, a su juicio, ahí reside "la cuestión novedosa y no resuelta por la doctrina constitucional relativa al IIVTNU que se ha citado, en particular la STC 59/2017 " (pág. 10), y que, por tanto, justifica que el Ministerio Fiscal se muestre favorable a la formulación de la cuestión de inconstitucionalidad que esta Sala sugiere.

#### **CUARTO.- Trámites ulteriores.**

1. Mediante diligencia de ordenación de 24 de junio de 2019, se decidió que pasaran las actuaciones al magistrado ponente, don Angel Aguallo Aviles, para la resolución que procediese.
2. Tras la oportuna deliberación, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha resuelto dictar el presente auto.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.- El marco normativo aplicable [los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL]; las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, de 11 de mayo ; y nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 (interpretativa del alcance que debía atribuirse al fallo de la STC 59/2017 ).**

Como ha quedado expuesto en los presupuestos fácticos de la cuestión, los recurrentes compraron ante notario, con fecha 25 de abril de 2002, una vivienda por el precio de 149.051 euros; la reformaron poco después -en los meses de junio, julio y agosto de 2002-, ascendiendo el importe de la reforma a un total de 34.800,89 euros; y el 30 de diciembre de 2015 procedieron a su venta mediante escritura pública por el precio de 153.000 euros. Una vez efectuada la transmisión del inmueble formularon autoliquidación del IIVTNU, girándoles la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento competente recibo por importe de 6.902,25 euros. La cuota tributaria satisfecha ascendió, así, a un importe considerablemente superior a la plusvalía realmente obtenida como consecuencia de la compraventa del inmueble que, atendiendo a los valores de compra y de venta consignados en las correspondientes escrituras públicas, importó la cantidad de 3.950 euros (prescindiendo del coste que supuso la reforma realizada en su día en el inmueble).

Pues bien, en lo que ahora interesa, el cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU se efectuó, como no podía ser de otra forma en aquel momento (año 2016), (1) partiendo de la previsión contenida en el artículo 110.4 del TRLHL, que impedía que los sujetos pasivos del impuesto acreditaran la inexistencia de plusvalía real derivada de la venta del inmueble o la existencia de una plusvalía de importe inferior a la resultante de la aplicación de las reglas objetivas de valoración de la base imponible del impuesto contenidas en los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL; y (2) aplicando las previsiones establecidas en estos últimos preceptos, en virtud de las cuales, para el cálculo de la base imponible del impuesto se emplean, específicamente, dos elementos de carácter objetivo: el valor catastral del terreno en el momento en el que se efectúa la transmisión onerosa del mismo [artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL] y el porcentaje anual de incremento según el número de años de permanencia del bien en el patrimonio de los contribuyentes [artículos 107.1 y 107.4 del TRLHL] establecido por el Ayuntamiento competente a través de la correspondiente ordenanza fiscal dentro de los límites legales que se contienen en el artículo 107.4 del TRLHL.

Con posterioridad a que se produjeran los hechos objeto de nuestro enjuiciamiento, se promovió la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016, en relación con el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por presunta vulneración del principio de capacidad económica ( artículo 31.1 CE ), cuestión de inconstitucionalidad que fue resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, de 11 de mayo .



Como es sabido, en este pronunciamiento, el Pleno del Tribunal Constitucional estimó la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta y declaró -en el fallo del pronunciamiento- que "los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , [eran] inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que somet[ían] a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", declaración de inconstitucionalidad que debía interpretarse a la luz de las precisiones efectuadas por el propio Tribunal en el FJ 5 del pronunciamiento, que a continuación reproducimos:

"5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

a) *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).*

b) *Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión ( art. 39.1 LOTC ) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [ SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).*

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)".

El fundamento jurídico 5 que acabamos de transcribir y, fundamentalmente, el fallo de la STC 59/2017 , dieron lugar a interpretaciones dispares por parte de los Tribunales Superiores de Justicia (que no consideramos necesario reproducir aquí en la medida en que constituyen, a día de hoy, un debate plenamente superado), a las que puso término la Sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), interpretativa del fallo dictado por el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 y, específicamente, del alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad en él contenidas.

Concretamente, en los Fundamentos de Derecho cuarto, quinto y séptimo de nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 alcanzamos, en esencia, las siguientes conclusiones:

1.1.- Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debía darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 , adolecían "solo de una inconstitucionalidad y nulidad *parcial* ", inconstitucionalidad parcial de la que se infería: en primer lugar, que dichos preceptos eran inconstitucionales y radicalmente nulos -y, por ende, inaplicables- en todos aquellos supuestos en los que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; y, en segundo término, que eran " *constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, 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 " (Fundamento de Derecho Séptimo).

1.2.- Por el contrario, el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectuaba en relación con el artículo 110.4 del TRLHL era *total* : el artículo 110.4 del TRLHL - señalamos a este respecto-, " *sin embargo, 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 "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación*

*inexpresiva de capacidad económica* ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)" " (Fundamento de Derecho Séptimo).

1.3.- De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que efectuábamos (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultaban, según dijimos, tres corolarios: "(1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor)" (Fundamento de Derecho Quinto).

1.4.- Esto sentado, nos pronunciamos, asimismo, sobre las cuestiones de "(a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE )" (Fundamento de Derecho Quinto). En relación con estos extremos dejamos claro también -en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia que venimos citando- que:

1.4.1.- Correspondía "al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido", extremo éste que se infería "con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

1.4.2.- "Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 ( RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017 ) y de 13 de junio de 2018 ( RCA núm. 2232/2017 ); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

1.4.3.- "Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil".

1.4.4.- Y, finalmente, concluimos que, en la medida en que la existencia de una plusvalía real y efectiva resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes , medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido, no existe - en los casos en los que se liquida el IIVTNU- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE , ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE .

Ahora bien -y es aquí donde queremos poner el acento-, lo que no nos planteamos entonces -tampoco lo hizo el Pleno del Tribunal Constitucional en su STC 59/2017 -, y suscitan ahora los hechos que deben ser objeto de nuestro enjuiciamiento, es si resulta compatible con el artículo 31.1 CE y, en particular, con los principios de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad establecidos en este precepto, la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU prevista en los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una





plusvalía pero la ganancia patrimonial obtenida es notablemente inferior al importe de la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU.

## **SEGUNDO.- La doctrina del Tribunal Constitucional en relación con los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad ( artículo 31.1 CE ) y las dudas de constitucionalidad**

Con el transcurso de los años, y mediante un buen número de pronunciamientos, puede afirmarse que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha sentado una doctrina clara -y, a día de hoy, plenamente consolidada- en relación con el contenido y alcance del principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE . No puede decirse, sin embargo, lo mismo de la prohibición constitucional de confiscatoriedad consagrada también en aquel precepto constitucional. Con todo, de la jurisprudencia dictada recientemente por el Tribunal Constitucional en relación con la interdicción de confiscatoriedad pueden inferirse algunas exigencias que este principio impone al legislador que nos llevan en el caso concreto que enjuiciamos a albergar serias dudas sobre la constitucionalidad de las consecuencias que se derivan de la aplicación de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL.

### **2.1.- La existencia de dudas de constitucionalidad, exclusivamente, en relación con la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU (que no hacemos extensivas al resto de los elementos de cuantificación del impuesto previstos en el artículo 108 del TRLHL)**

Nuestras dudas de constitucionalidad se circunscriben, exclusivamente, a los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL -conviene precisarlo desde un primer momento-, en la medida en que es en ellos en los que específicamente se contienen los elementos de carácter objetivo que se emplean en la determinación de la base imponible del IIVTNU en los casos de transmisión onerosa de inmuebles. En efecto, (1) en el apartado 1 del artículo 107 TRLHL se enuncia con carácter general -y de forma sintética- la regla de cálculo de la base imponible del impuesto; (2) en el apartado 2 a) del artículo 107 TRLHL se establece el primer elemento objetivo para el cálculo de la base: el valor del terreno en el momento del devengo del impuesto que habrá de establecerse por referencia a su valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (el valor catastral del terreno transmitido); y, en fin, (3) en el apartado 4 del artículo 107 TRLHL se regula el segundo elemento objetivo para el cálculo de la base imponible: el porcentaje anual de incremento según el número de años de permanencia del bien en el patrimonio del contribuyente.

Ciertamente, lo que genera en el caso concreto que enjuiciamos que la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU sea de importe considerablemente superior a la plusvalía realmente obtenida por el sujeto pasivo no es solo la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible (artículo 107 del TRLHL), sino también del artículo 108 del TRLHL, que regula el " *Tipo de gravamen. Cuota íntegra y cuota líquida* " .

A pesar de ello -y esta es la reflexión que queríamos introducir en este punto-, si en lugar de la regla objetiva de cálculo de la base imponible que establece actualmente el artículo 107 del TRLHL, se partiera, v. gr ., para la cuantificación del impuesto, del importe de la plusvalía realmente obtenida por el sujeto pasivo, con independencia de la aplicación del tipo de gravamen previsto en el artículo 108 del TRLHL -que establece que el tipo de gravamen será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento-, la cuota tributaria obtenida carecía de alcance confiscatorio. Y ello por cuanto que resultaría a pagar en concepto de IIVTNU, como máximo, el 30 por 100 de la ganancia patrimonial efectivamente obtenida con la transmisión del inmueble, importe que no puede afirmarse que entre en contradicción con los principios materiales de justicia que consagra el artículo 31.1 CE .

Así pues, siendo la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU la que provoca, en última instancia, el efecto cuya compatibilidad con los principios de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad ( artículo 31.1 CE ) nos genera serias dudas, circunscribimos exclusivamente a los preceptos que la establecen el alcance de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

### **2.2.- La doctrina (resumida) del Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica (y, en particular, con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición )**

Como se explicaba con meridiana claridad en el FJ 5 del ATC 71/2008, de 26 de febrero , y se recordaba en el FJ 2 de la STC 26/2017, de 16 de febrero (dictada en relación con los artículos 1, 4, y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, que planteaban una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la resuelta, posteriormente, por la STC 59/2017 ), hay que tener presente que el Tribunal Constitucional " *ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como "fundamento" de la tributación ("de acuerdo con") y la capacidad económica como "medida" del tributo ("en función de"), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier*



manera, sino única y exclusivamente "de acuerdo con" la capacidad económica y, en el caso de los impuestos ( STC 71/2014, de 6 de mayo , FJ 3), también "en función de" su capacidad económica ( SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7 ; y 60/2015, de 18 de marzo , FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, "sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica" ( STC 194/2000, de 19 de julio , FJ 6). Es, pues, "inherente al concepto constitucional de tributo ... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica", porque "la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica", de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad" [ STC 53/2014, de 10 de abril , FJ 6 b)]. De esta manera, el principio de capacidad económica opera, por tanto, "como un límite al poder legislativo en materia tributaria" ( STC 221/1992, de 11 de diciembre , FJ 4).

En efecto, hemos de insistir con relación a la capacidad económica como "principio" constitucional y, por tanto, como "fundamento" de la tributación, en que dicho principio impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica" ( ATC 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", erigiéndose en un "criterio inspirador del sistema tributario" ( SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3 , y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona [ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 ; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6 ; y 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 a)]. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo ("la") sino de un adjetivo posesivo ("su"), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, "respecto de cada uno" [ STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 b)], de lo cual se deduce que "es inherente al concepto constitucional de tributo ... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica", de manera que "no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica" [ STC 53/2014, de 10 de abril , FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, "cualquier tributo", debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica ( SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3 ; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4 , y 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5).

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como "medida" de la tributación y, por tanto, como "criterio" de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona "con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario", operando como un "criterio inspirador del sistema tributario", razón por la cual, "aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE " ( ATC 71/2008 , FJ 5).

El principio de capacidad económica tiene, por tanto, al decir del Tribunal Constitucional, dos manifestaciones: como " *fundamento de la imposición* ", que obliga al legislador a gravar exclusivamente manifestaciones de riqueza reales o potenciales, no inexistentes o ficticias; y como " *medida de la imposición* ", manifestación esta segunda que impone al poder legislativo la modulación de la carga tributaria en función de la intensidad con la que se ponga de manifiesto la riqueza sometida a tributación. Mientras que en su primera manifestación el principio de capacidad económica resulta predicable de todos y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario (con independencia de la posición que ocupen en el mismo, de su naturaleza real o personal, o de su finalidad fiscal o extrafiscal), en la segunda de las manifestaciones opera, exclusivamente, como criterio inspirador del sistema tributario, de manera que únicamente cabe exigir su observancia en relación con aquellos tributos que constituyen pieza clave de nuestro sistema tributario.

Pues bien, es la primera de estas manifestaciones -la capacidad económica como *fundamento de la imposición* - la que entronca, como de inmediato explicaremos, con la prohibición de confiscatoriedad y, en consecuencia, la que puede verse afectada por conexión cada vez que se obliga al sujeto pasivo a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en importe superior al que resulta de la riqueza gravada por el tributo concreto aplicado (como sucede, insistimos, en el caso que se ha sometido al enjuiciamiento de esta Sección).



### 2.3.- La interdicción de confiscatoriedad como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (además de constituir un límite a la progresividad del entero sistema tributario)

Desde sus primeros pronunciamientos el Tribunal Constitucional ha venido reconociendo en relación con la interdicción de confiscatoriedad que establece el artículo 31.1 CE que "hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario" [entre las primeras, en este sentido, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 , y 14/1998, de 22 de enero , FJ 11 B)].

A este respecto, consideramos que esas tres posiciones que se han venido defendiendo en la exégesis de la interdicción de confiscatoriedad -y, más concretamente, **la primera y la tercera de ellas** (la segunda tiene un carácter eminentemente programático)- **no son antagónicas o excluyentes, sino complementarias** . La interdicción de confiscatoriedad, en efecto, (1) opera, de una parte, **como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición** (el principio de capacidad económica en esta manifestación obliga -ya lo hemos dicho- a gravar exclusivamente manifestaciones de riqueza reales o potenciales; complementariamente, su reverso -la interdicción de confiscatoriedad- exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición so pretexto del deber de contribuir); y, (2) de otra parte, constituye un **límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario** .

En esta segunda manifestación la interdicción de confiscatoriedad representa una garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, y en esta proyección tiene el mismo alcance que le resulta atribuible a este último principio: opera como límite a la "progresividad *global* " del *entero sistema tributario* . A este entendimiento o manifestación de la prohibición de confiscatoriedad se refirió, sin duda, el máximo intérprete de la Constitución en la STC 7/2010, de 27 de abril : "[f]inalmente -explicó-, la complejidad que entraña examinar el cumplimiento del principio de progresividad también se puso de manifiesto en la STC 150/1990, de 4 de octubre , en la cual constatamos que 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)" (FJ 6).

Pero no es esta segunda manifestación de la prohibición de confiscatoriedad -la que opera exclusivamente como límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario- la que se conculca en el caso concreto que se ha sometido a nuestra consideración. La cuantificación de la base imponible del IIVTNU ex artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU, **plantea serias dudas de compatibilidad con la primera de las exigencias que derivan de la interdicción de confiscatoriedad** que consagra el art. 31.1 CE : **la que obliga al legislador a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición-** so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

A esta manifestación de la prohibición constitucional de confiscatoriedad -la única que aquí nos interesa- ha aludido repetidamente el máximo intérprete de nuestra Constitución en su última jurisprudencia. Concretamente, en la STC 26/2017, de 16 de febrero , ha puesto de relieve a este respecto lo que transcribimos a continuación:

"Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]" [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 ; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B ), y 242/1999, de 21 de diciembre , FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6 ; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1 ; y 342/2008, de 28 de octubre , FJ 1]. En consecuencia, 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, *in fine* ).



Y esta misma doctrina se ha repetido recientemente por el Pleno del Tribunal en el FJ 3 c) del ATC 69/2018, de 20 de junio, por el que se resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada por esta misma Sala y Sección en relación con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Así pues, cada vez que el legislador diseña los elementos de cuantificación del tributo de tal forma que como consecuencia de la exacción de la cuota tributaria resultante se agota la riqueza imponible que está en la base de la imposición, se incurre en un resultado obviamente confiscatorio que incide negativamente en la prohibición constitucional que establece el artículo 31.1 CE. Y este resultado se produce de forma más evidente, si cabe, en aquellos casos en los que, como consecuencia del diseño legal de los elementos de cuantificación de la prestación (o de alguno de ellos), la cuantía de la deuda tributaria exigida al sujeto pasivo, no solo agota o consume el importe de la riqueza que se somete a gravamen, sino que lo supera.

Como hemos apuntado previamente, este último es el efecto que, sin duda, se produce en el supuesto que se ha sometido al enjuiciamiento de esta Sección, en el que, como consecuencia de la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU prevista legalmente [en particular, en los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL], el importe de la cuota tributaria exigida a los contribuyentes asciende a 6.902,25 euros, siendo el importe real de la riqueza gravada, en el mejor de los casos, de 3.950 euros, exclusivamente (y ello sin tener en cuenta que, ex artículo 104.1 del TRLHL, el IIVTNU es un tributo que grava el incremento de valor que experimentan *los terrenos* de naturaleza urbana y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de mismos por cualquier título, y el importe de la plusvalía real que estamos tomando en consideración a efectos de establecer el alcance confiscatorio del gravamen es el que resulta de minorar el valor *total* de transmisión del inmueble - *terreno y edificación incluidos* - en el valor de adquisición del mismo, importes estos que, sin duda, son superiores a los meros valores de compra y venta del terreno transmitido).

En este sentido se ha manifestado también el Ministerio Fiscal en el informe evacuado en el trámite de audiencia previo a la formulación de la presente cuestión de inconstitucionalidad en el que afirma expresamente que "la exigencia de capacidad económica como base y condición *sine qua non* del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas podría quedar desactivada en la medida en que esa capacidad resultase consumida por la propia obligación de contribuir. Esa es la razón por la que no basta con proclamar el principio de capacidad, sino que el sistema necesita cerrarse con la prohibición de que la carga impositiva resulte confiscatoria" (págs. 9 y 10 del informe).

#### **2.4.- La interdicción de confiscatoriedad como reverso del principio de capacidad económica prohíbe agotar la riqueza imponible en todos y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario**

Esto sentado resulta obligado subrayar que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha venido considerando que la prohibición constitucional de confiscatoriedad en la que venimos calificando como **primera manifestación del principio** -la que constituye el reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición-, **no solo se predica del sistema tributario en su conjunto, sino también de todos y cada uno de los tributos que integran este sistema**. Y es que, como ha señalado el Pleno del Tribunal en la ya citada STC 26/2017, el artículo 31.1 CE impide no solo que "mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se lleg[ue] a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades", sino también que "**todo tributo**" agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [FJ 2, *in fine*; y, en idénticos términos, ATC 69/2018, FJ 3 c)].

Esta aplicación de la interdicción de confiscatoriedad a todos y cada uno de los tributos que conforman el sistema tributario -y no solo a los que representan un pilar básico o estructural del mismo- constituye un presupuesto inexcusable para albergar dudas de constitucionalidad en relación con la regulación legal actual de la base imponible del IIVTNU contenida en el TRLHL, pues no es dudoso que este impuesto local de exigencia potestativa por parte de los Ayuntamientos está lejos de ser un tributo que por su naturaleza y caracteres resulte determinante en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE.

#### **2.5.- La riqueza que pretende gravar el IIVTNU se agota en un buen número de casos -y no exclusivamente en supuestos patológicos o marginales- como consecuencia de la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible establecida en el art. 107 del TRLHL**

Llegados a este punto, resulta necesario enfatizar también que el efecto confiscatorio que se deriva de la cuantificación de la base imponible del impuesto, de conformidad con las previsiones contenidas en los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, **no se produce exclusivamente en supuestos patológicos, marginales o residuales sino que se genera en un buen número de casos**, exigencia esta que resulta



insoslayable también para apreciar la vulneración de la interdicción de confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 CE .

Y es que, como tiene declarado el máximo intérprete de la Constitución, no puede " *fundarse la inconstitucionalidad de una norma "en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley", pues "el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma"* ( SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7 ; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5 , y 289/2000, de 30 de noviembre , FJ 6 ; en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9 , y 19/2012, de 15 de febrero , FJ 5 ).- *Es cierto que cuando "en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad", dicho efecto "no puede convertir a la norma en cuestión -eo ipso- en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener"* ( STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 7 ) " (por todas, STC 26/2017 , FJ 4).

Pues bien, a estos efectos, entendemos que sería trasladable aquí, *mutatis mutandis* , la reflexión que efectuó el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 26/2017 : " *la crisis económica -concluyó- ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender.- En suma, no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, "pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual", razón por la cual "[l]a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica"* ( STC 46/2000, de 14 de febrero , FJ 8 ) " (FJ 4, in fin )

Ciertamente, la crisis que ha experimentado el sector inmobiliario ha convertido lo que hace años podía ser un supuesto aislado, eventual o coyuntural -la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión de inmuebles o la generación de minusvalías- en un caso no infrecuente y, por lo que a nosotros nos interesa, ha dado lugar a que tampoco sean residuales los supuestos en los que la plusvalía efectivamente obtenida como consecuencia de la transmisión onerosa de un inmueble sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior- a la cuota tributaria que resulta de la aplicación de las reglas de cálculo del impuesto cuya compatibilidad con el artículo 31.1 CE venimos cuestionando.

## **2.6.- Sobre la necesidad de probar el alcance confiscatorio del gravamen en el caso concreto enjuiciado**

Finalmente, además de que en su configuración legal abstracta el tributo pueda agotar la riqueza que está en la base del establecimiento y exacción de la prestación y este efecto no se produzca de forma aislada, eventual o coyuntural, el Tribunal Constitucional ha venido reclamando **la carga de la prueba de la confiscatoriedad que se denuncia en el caso concreto enjuiciado**.

Citando algunos de sus pronunciamientos más recientes, así lo ha hecho en la STC 27/2017, de 16 de febrero , mediante la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra los artículos 35 y 44 de la Ley de las Cortes Valencianas 7/2014, de 22 de diciembre , de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Entre otros argumentos, el recurso de inconstitucionalidad se fundamentaba en la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, principios que, de conformidad con las alegaciones formuladas por los recurrentes, podían resultar vulnerados para los pacientes con requerimiento de asistencia sanitaria prolongada al imponerse al usuario una participación máxima del 90 por 100 del coste referencial del servicio. El Tribunal Constitucional, en la línea que venimos señalando, consideró que la parte recurrente no presentó "argumento alguno que haga alusión a su contenido o al modo en que las cuantías del "coste unitario de referencia" de cada tipo de servicio de atención social, fijadas para el ejercicio 2015 en el art. 44 de la Ley 7/2014 , provocan las vulneraciones constitucionales invocadas. Por ello, debe concluirse que esta omisión de argumentación específica sobre el referido art. 44 de la Ley 7/2014 impide al Tribunal entrar a pronunciarse sobre el mismo" [FJ 2 e)].

Y la misma doctrina se ha establecido en el reciente ATC 69/2018, de 20 de junio , por el que se inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por esta misma Sala y Sección respecto de determinados artículos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulaban el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. En tanto que, a juicio del Pleno del Tribunal, no se había aportado -ni en el Auto por el que se promovió la cuestión de inconstitucionalidad, ni en el recurso planteado en su día por la parte actora- dato o argumento alguno dirigido a fundamentar el alcance confiscatorio del impuesto cuya constitucionalidad se cuestionaba, se desestimó -sin ulteriores consideraciones- la tacha de inconstitucionalidad denunciada por esta Sección.



A este respecto, señaló, concretamente, el Pleno del Tribunal Constitucional, lo siguiente: "el principio de no confiscatoriedad se erige como un límite que "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades" (por todas, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9). Al respecto, no solo debe tenerse en cuenta "la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica" [ STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B)], sino que en los casos en que el Tribunal ha debido analizar esta tacha siempre ha exigido a quien la denuncia la aportación de los correspondientes datos o argumentos que la sustenten.- En el presente caso ni en el Auto por el que se promueve la cuestión ni, lo que es más revelador, en el recurso de Iberdrola Generación, S.A.U., que da lugar a la misma se aporta dato o argumento alguno dirigido a fundamentar que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tenga alcance confiscatorio, lo que nos conduce a descartar esta imputación" [ ATC 69/2018, FJ 4 b)].

Pues bien, en esta ocasión consideramos que en el recurso planteado en su día por la parte actora ha quedado suficientemente probada la confiscatoriedad que se denuncia. Se ha demostrado, en efecto, que la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del inmueble que se reflejó en las correspondientes escrituras públicas es de cuantía inferior al importe del recibo girado por la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento competente en concepto de IIVTNU. Siendo así, resulta innegable que la exacción del impuesto ha producido el efecto confiscatorio proscrito por el artículo 31.1 CE .

Y, lo que es, sin duda, más relevante, esta Sección cree haber argumentado debidamente el hecho de que esta confiscatoriedad puede producirse en un buen número de supuestos -y no exclusivamente en el caso aislado del recurrente- como consecuencia de la aplicación de los preceptos legales cuya compatibilidad con el artículo 31.1 CE se cuestiona y la crisis económica que desde hace años viene atravesando el mercado inmobiliario.

Aunque somos plenamente conscientes de que la falta de concreción de la prohibición de confiscatoriedad en nuestro ordenamiento jurídico impide trasladar a la práctica con carácter general una pauta precisa para ponderar en cada supuesto cuándo la contribución al sostenimiento de los gastos públicos deviene confiscatoria, estamos convencidos de que **este efecto se produce cuando la carga fiscal singular que deben soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción** .

**TERCERO.- La interdicción de confiscatoriedad como concreción del derecho de propiedad ( art. 33 CE ) en el ámbito tributario . La necesaria observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de "carga fiscal excesiva" derivada del Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos**

Además de por las razones expuestas, los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL nos suscitan serias dudas de constitucionalidad en la medida en que su aplicación conlleva en no pocas ocasiones la exacción de una "carga fiscal excesiva" para el sujeto pasivo del impuesto, que difícilmente se compadece con las exigencias que dimanarían del derecho de propiedad reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos en los términos en los que este derecho y, en particular, la que se ha dado en llamar "excepción tributaria", se han venido interpretando por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

No obstante, antes de entrar a examinar el contenido que el Tribunal de Estrasburgo ha venido atribuyendo al derecho de propiedad en el ámbito tributario y su extrapolación al caso concreto que nos ocupa, tenemos que efectuar dos aclaraciones previas.

En primer lugar, no estamos reclamando la aplicación directa del Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos para dirimir las dudas de constitucionalidad que nos plantean ciertos apartados del artículo 107 del TRLHL o, lo que es lo mismo, **no estamos invocando dicho precepto del Protocolo No. 1 como parámetro directo de la constitucionalidad de las normas internas y, en concreto, de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL** . Sobre este particular, ha establecido de forma incontestada el Tribunal Constitucional -y es sabido por todos los órganos de la jurisdicción ordinaria- que "aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales (...) deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE , esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales" ( STC 38/2011, de 28 de marzo, FJ; y, más recientemente, se hace eco de esta doctrina la STC 140/2018, de 20 de diciembre, FJ 5).

En segundo término, trayendo a colación la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Estrasburgo en la aplicación del Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos , **tampoco estamos considerando que la aplicación de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL conlleva en una**



**generalidad de supuestos la vulneración directa del derecho de propiedad privada de los contribuyentes que establece el artículo 33 CE** (precepto este último cuya invocación también comportaría tomar en consideración la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Estrasburgo en la exégesis de su homólogo establecido en el Protocolo No. 1).

Las dudas de constitucionalidad que se nos plantean a este respecto derivan de la admisión de una premisa más sencilla. La siguiente: en la medida en que la prohibición constitucional de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada ( artículo 33 CE ) en el ámbito tributario, en la interpretación de las exigencias que dimanarían de aquel principio no pueden desconocerse las obligaciones que el Tribunal de Estrasburgo vienen imponiendo a los Estados miembros del Consejo de Europa en aras de la salvaguarda del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos ante la denominada "excepción tributaria".

En efecto, de manera similar a lo que sucede con el principio de igualdad tributaria -el derecho a la igualdad del artículo 14 CE encuentra su plasmación concreta en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el principio de igualdad tributaria que establece el artículo 31.1 CE -, la prohibición constitucional de confiscatoriedad que impone, asimismo, el artículo 31.1 CE , constituye una exigencia que dimana de la necesaria salvaguarda del derecho de propiedad privada que garantiza el artículo 33 CE . La conexión existente entre la interdicción de confiscatoriedad y la garantía del artículo 33 CE ha sido puesta de relieve repetidamente por el máximo intérprete de la Constitución: "con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que **además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]** " [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 ; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B ), y 242/1999, de 21 de diciembre , FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6 ; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1 ; y 342/2008, de 28 de octubre , FJ 1]" ( STC 26/2017, de 16 de febrero , FJ 2).

Pues bien, teniendo en cuenta que la interdicción de confiscatoriedad se orienta, en última instancia, a la salvaguarda del derecho de propiedad privada de los contribuyentes, no pueden desconocerse en la aplicación del principio establecido en el artículo 31.1 CE las exigencias que, de conformidad con el Tribunal de Estrasburgo, dimanarían del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos . Y ello por cuanto que "la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE , proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales (por todas, SSTC 303/1993, de 25 de octubre, FJ 8 ; 119/2001, de 24 de mayo, FJ 6 , y 8/2017, de 19 de enero , FJ 4)" (por todas, STC 25/2019, de 25 de febrero , FJ 8). Pese a que el derecho de propiedad privada no constituye *stricto sensu* un derecho fundamental de los recogidos en los artículos 14 a 30 CE , está comúnmente aceptado que el artículo 10.2 CE erige a los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia en canon interpretativo de todos los derechos y libertades reconocidos en nuestro texto constitucional.

Esto sentado, establece el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos lo que a continuación transcribimos:

"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".

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, **los dos apartados del precepto deben ser objeto de una interpretación integradora** -las que se conocen como las "tres reglas" aplicables en la exégesis de la disposición- que tome en consideración, de una parte, la protección del derecho de propiedad reconocido en el apartado primero, y, de otra parte, los intereses generales establecidos en el apartado segundo, entre los que se encuentran la denominada " *excepción tributaria* " (esto es, la legislación dictada por los Estados miembros " *para garantizar el pago de los impuestos* " o " *de otras contribuciones* "). De esta forma, **cualquier norma tributaria sustantiva, en la medida en que supone una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, debe ser valorada a la luz de lo dispuesto en el precepto que acabamos de reproducir y, lo que es más relevante, de los principios generales que en su interpretación y aplicación ha venido estableciendo el Tribunal de Estrasburgo .**



En relación con estos principios generales interesa señalar que, cada vez que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha debido enjuiciar una supuesta vulneración del derecho de propiedad en un caso tributario, ha verificado la concurrencia de cinco exigencias: **(1)** primera, si el recurrente *tenía algún "interés patrimonial"* (más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, se ha venido considerando que queda protegida por la garantía del Artículo 1 del Protocolo No. 1 la posesión de todo tipo de bienes y derechos de contenido económico); **(2)** segunda, *si el Estado demandado llevó a cabo una injerencia* en el derecho de propiedad del recurrente; **(3)** tercera, *si dicha injerencia estaba prevista legalmente*; **(4)** cuarta, *si perseguía un fin legítimo*; y **(5)** quinta, *si se llevó a cabo una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado* de la parte actora y, en particular, *si existió una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido* (en el ámbito específicamente tributario, entre otras muchas, se hace aplicación de este test en las SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl, en liquidación c. Italia*, §§ 29 y ss.; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, §§ 32 a 76; o, en fin, de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, §§ 31 a 62].

Circunscribiendo el análisis de este test al caso concreto que nos ocupa, debemos poner el acento en la **quinta de las exigencias** mencionadas: la **observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de "carga fiscal excesiva"**. El Tribunal de Estrasburgo para valorar si la injerencia del poder público -y, en particular, de la Administración tributaria- en el derecho de propiedad del recurrente ha ido más allá de lo necesario para la consecución de los objetivos previstos en la ley (la "excepción tributaria"), ha recurrido al concepto de carga fiscal excesiva ("excessive tax burden").

Y en la aplicación de esta doctrina ha jugado un papel esencial el **principio de proporcionalidad**, necesario para ponderar la "excepción tributaria", de manera que la norma enjuiciada respetará el necesario equilibrio entre los intereses -público y privado- concurrentes siempre que la intromisión en el "interés patrimonial" del contribuyente no resulte desproporcionada: "una injerencia -ha señalado el Tribunal-, *incluyendo una resultante de una medida para garantizar el pago de los impuestos, debe efectuar una "justa ponderación" entre las demandas de los intereses generales de la comunidad y las exigencias que conlleva la protección de los derechos fundamentales del individuo. La preocupación por lograr este equilibrio se refleja en la estructura del Artículo 1 como un todo, incluyendo el segundo párrafo: debe existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos. La cuestión a responder es si, en las circunstancias concretas de la demandante, la aplicación de la legislación fiscal le impuso una carga irrazonable o, socavó esencialmente su situación financiera -y no efectuó, por tanto, una justa ponderación de los diversos intereses implicados [véase M.A. y otros 34 contra Finlandia (dec.), núm. 27793/95, 10 de junio de 2003; Imbert de Trémiolles contra Francia (dec.), 25834/05 y 27815/05 (acumuladas), 4 de enero de 2008; Spampinato contra Italia (dec.), núm. 69872/01, 29 de marzo de 2007; y Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse contra Suecia, núm. 13013/87, decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 1988, decisiones e informes 58, pág. 186]*" (STEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, § 42).

Respecto de lo que deba considerarse como "carga fiscal excesiva" el Tribunal **no ha establecido criterios de referencia de carácter general que puedan servir para enjuiciar la conformidad con el Artículo 1 del Protocolo No. 1 de las legislaciones tributarias de los Estados miembros**. Sobre este particular, ha señalado, con carácter general, que los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación: como "se desprende de su jurisprudencia -ha explicado-, *en el área de la legislación social y económica incluido el ámbito de la tributación como un medio [para la realización] de dichas políticas, los Estados disfrutaban de un amplio margen de apreciación*" (STEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, § 65; y, en los mismos términos, poco después, STEDH de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, § 54). Y por lo que se refiere, específicamente, a los tipos de gravamen aplicables, se ha negado a determinar "en abstracto si la carga fiscal era o no cuantitativamente hablando de naturaleza confiscatoria": "[p]ara el Tribunal -ha enfatizado-, dado el margen de apreciación otorgado a los Estados en materia de impuestos, el tipo impositivo aplicable no puede ser determinante en sí mismo" para apreciar una vulneración del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 (STEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, § 67; y se reproduce también esta doctrina en la STEDH de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, § 56).

Ahora bien, pese a que no corresponde al Tribunal Europeo de Derechos Humanos llevar a cabo una valoración de la legislación fiscal de los Estados miembros desde esta perspectiva, ha considerado, como venimos señalando, que el principio de proporcionalidad constituye un parámetro inexcusable en la ponderación del "justo equilibrio" con arreglo al cual debe valorarse la adecuación de las normas tributarias a lo establecido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1. Y lo que es más relevante para enjuiciar los hechos que han suscitado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, **la valoración de la proporcionalidad de la injerencia y de la inexistencia "de carga fiscal excesiva" debe hacerse, necesariamente, en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado**, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.





En aplicación de esta doctrina en el asunto **N.K.M. c. Hungría** (STEDH de 14 de mayo de 2013), la Sección II del Tribunal, en un caso en el que una parte de la indemnización por despido satisfecha a un empleado público se había gravado a un tipo impositivo del 52 por 100, consideró que semejante gravamen comportaba para el recurrente "una carga fiscal excesiva" contraria al derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1. Y ello por cuanto que el demandante, como consecuencia del impuesto satisfecho, se había visto privado de una parte sustancial de su renta en un periodo de presumibles penurias económicas derivadas de la finalización de su relación laboral con la Administración pública húngara (§§ 70 a 72). Y a la misma conclusión llegó en el posterior asunto **R.Sz. c. Hungría** (STEDH de 2 de julio de 2013), en el que parte de la indemnización por despido abonada a otro empleado público tributó a un tipo del 98 por 100 (§§ 59 a 61).

Por el contrario, en las recientes **decisiones de inadmisión de fecha 16 de enero de 2018**, dictadas por la Sección I del Tribunal en los asuntos **Cacciato c. Italia** (recurso núm. 60633/16) y **Guiso y Consiglio c. Italia** (recurso núm. 50821/06), relativos a un gravamen del 20 por 100 que los recurrentes debieron pagar a la Hacienda local por las indemnizaciones que le fueron satisfechas por la expropiación de unos terrenos, el Tribunal consideró: (1) que el tributo exigido no había afectado a la necesaria ponderación que debe efectuarse entre los derechos de los recurrentes a la protección de su derecho de propiedad y el interés público a la recaudación de los tributos, habida cuenta, fundamentalmente, del margen de apreciación del que disponen los Estados miembros en materia de política fiscal (**Cacciato c. Italia**, § 25; **Guiso y Consiglio c. Italia**, § 43); (2) que el importe del tributo reclamado a los demandantes estaba "dentro del ámbito de discrecionalidad conferido al poder legislativo italiano", y un gravamen del 20 por 100 no resultaba inasequible (**Cacciato c. Italia**, § 27; **Guiso y Consiglio c. Italia**, § 46); y (3) que el impuesto exigido ni había anulado o agotado el importe de la indemnización percibida (**Cacciato c. Italia**, § 27; **Guiso y Consiglio c. Italia**, § 46), ni había supuesto una carga fiscal excesiva para la situación financiera de los recurrentes (**Cacciato c. Italia**, § 28; **Guiso y Consiglio c. Italia**, § 47).

De especial interés para el caso que se ha sometido al enjuiciamiento de esta Sección, son las siguientes afirmaciones efectuadas por el Tribunal en el § 46 del asunto **Guiso y Consiglio c. Italia**: "el Tribunal considera en principio que el tipo de gravamen aplicado en el presente caso, que ascendió al 20% del importe total de la indemnización satisfecha, no puede considerarse desde un punto de vista cuantitativo como inasequible. Además, no puede afirmarse que la detracción de tal cantidad produjera el efecto de anular o frustrar esencialmente la indemnización por compensación concedida por el Consejo de Estado (Consiglio di Stato) hasta el extremo de provocar que la carga fiscal adquiriera una naturaleza "confiscatoria". Tampoco condujo a una situación paradójica en la que el Estado confisca con una mano -en este caso, mediante el tributo- más de lo que da con la otra como compensación por la privación de la propiedad (véase, mutatis mutandis, en el contexto de la aplicación de las tasas judiciales, *Perdigão c. Portugal* [GC], núm. 24768/06, § 72, 16 de noviembre de 2010). En otras palabras, el Tribunal está satisfecho con que las medidas fiscales aplicadas en el presente caso no menoscabaran la esencia misma de los derechos de propiedad de los recurrentes".

Pues bien, a la luz de la doctrina que hemos extractado en apretada síntesis, y en virtud del principio de proporcionalidad -y, en última instancia, de prohibición "de carga fiscal excesiva"-, con arreglo al cual debe valorarse la adecuación de las normas tributarias a lo establecido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1, se nos plantean serias dudas de constitucionalidad en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto de IIVTNU de importe superior a la riqueza que está en la base de la imposición, con el efecto confiscatorio que ello conlleva, y desconociendo por la vía fiscal indirecta el derecho de propiedad que, específicamente encuentra en nuestra Carta Magna consagración expresa en el ámbito tributario a través de la prohibición constitucional de confiscatoriedad que establece el art. 31.1 CE.

Y, atendiendo a la jurisprudencia dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la contradicción con las exigencias que dimanarían del artículo 1 del Protocolo No. 1 sería aún más evidente en los casos en los que un contribuyente, ante la precariedad de su situación económica -escenario en modo alguno infrecuente en los años de crisis económica-, se viera, de una parte, obligado a transmitir la titularidad de un inmueble obteniendo -en el mejor de los casos- una plusvalía y, de otra parte, desposeído de una suma de dinero de importe superior a la ganancia patrimonial conseguida con dicha compraventa. Y es que, en estos casos, no es solo que la carga fiscal adquiera "una naturaleza confiscatoria", es que la cuota tributaria girada por la Hacienda local supone, al decir del Tribunal de Estrasburgo, "una carga fiscal excesiva para la situación financiera de los recurrentes".

#### **CUARTO.- El juicio de relevancia**

No existe la menor duda para este Tribunal Supremo que **de la constitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, en los que se establece la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU, depende la solución que haya de darse al recurso de casación interpuesto** y, en particular, al segundo motivo aducido en la interposición del mismo.



El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se inscribe, pues, como señala el Ministerio Fiscal en su informe (pág. 5), "en uno de los frecuentes supuestos en los que, como afirma, el Tribunal Constitucional ( AATC 360/2006, de 10 de octubre, FJ 2 ; 57/2008 de 14 de febrero , FJ 2), **se da una íntima conexión entre los juicios de aplicabilidad y relevancia** que aconseja su consideración conjunta ( AATC 95/2004, de 23 de marzo, FJ 4 ; 361/2004 de 21 de septiembre, FJ 2 ; 206/2005, de 10 de mayo , FJ 3)".

**El problema de la validez constitucional de la norma** -como pone de relieve también el Fiscal (asimismo, en pág. 5)- **deriva directamente de la necesidad de su aplicación a la hora de liquidar el impuesto**, puesto que si cabe concluir que la norma resulta contraria al artículo 31.1 CE, "dicha liquidación sencillamente no podrá efectuarse, a falta de los elementos de determinación de la base imponible". Concretamente, **si los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 107.4 del TRLHL se juzgan contrarios a la Constitución**, y son expulsados de nuestro Ordenamiento jurídico, habría de desestimarse íntegramente el recurso de casación interpuesto en tanto que, en ausencia de previsión legal que establezca la regla de cálculo de la base imponible del impuesto, no sería posible cuantificar la cuota tributaria del IIVTNU. Cualquier otra solución resultaría contraria a las exigencias que dimanarían del principio de reserva de ley tributaria contenida en el artículo 31.3 CE y, en última instancia, al principio de seguridad jurídica que reconoce el artículo 9.3 CE .

Si, por el contrario, **dichos preceptos se consideran constitucionales**, habrá de estimarse el segundo motivo del recurso de casación, en el que se nos solicita que desestimemos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, en la medida en que en los autos y en la vista del juicio celebrado en el Juzgado de instancia "queda de manifiesto que ha existido un evidente incremento patrimonial que se pone de manifiesto en las mismas escrituras públicas aportadas por el recurrente, y que obran en el expediente". Habiendo quedado acreditada la existencia de una plusvalía derivada de la transmisión onerosa del inmueble y, en su caso, declarada por el Tribunal Constitucional la compatibilidad con el texto constitucional de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, procedería -a tenor del fallo de la STC 59/2017, de 11 de mayo, y de la interpretación que del mismo efectuamos en la Sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018 - la liquidación del impuesto con arreglo a los criterios establecidos en dichos preceptos del TRLHL.

#### **QUINTO.- Los preceptos concretos cuya constitucionalidad se cuestiona**

En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 LOTC, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el artículo 31.1 CE .

#### **PARTE DISPOSITIVA**

##### **LA SALA ACUERDA :**

Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo de 2004), habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el artículo 31.1 CE .

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara