

**Voto particular que formula el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, al que se adhiere la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, a la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020**

Con el mayor respeto a la opinión de la mayoría de los magistrados, formulamos nuestra discrepancia con la argumentación contenida en la sentencia y, por este motivo, con el fallo estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, por las razones expresadas en la deliberación y que ahora, de forma más sintética, reiteramos.

1. Modificación del criterio unánime precedente (*overruling*).

El ineludible punto de partida de esta discrepancia obliga a poner de manifiesto que la presente sentencia es la última en el tiempo de una serie de pronunciamientos del Pleno de este tribunal en los que, desde la STC 26/2017, de 16 febrero, ha venido declarando de forma unánime la conformidad a la Constitución de la exigencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) salvo en aquellas situaciones concretas en las que resultaban gravadas capacidades económicas inexistentes (STC 59/2017, de 11 de mayo) o parcialmente inexistentes (STC 126/2019, de 31 de octubre). Unánime fue en ambos casos la premisa de partida de estos precedentes según los cuales el IIVTNU no es “con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual”, dado que “la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación” es tarea que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, siendo por ello “plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto” (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3).

Pues bien, la sentencia de la que discrepamos llega mayoritariamente a la conclusión contraria. Deja de ser “plenamente válida” aquella opción de tributación mediante el sistema de estimación objetiva elegida por el legislador y de ser constitucionalmente admisible utilizarla “en lugar de” la estimación directa. La inconstitucionalidad y nulidad del sistema de determinación de la base imponible se declara argumentando que “el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada

por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)” (FJ 5, D).

No nos cabe duda de que el Pleno goza de libertad para separarse de su doctrina anterior, llevando a cabo el *overruling* que acabamos de exponer, pero en nuestra opinión no era éste el caso ni el momento propicio para hacerlo, porque no nos encontramos ante una nueva realidad social o jurídica que propiciase la oportunidad de tal cambio, dado el escaso tiempo transcurrido desde la publicación del último pronunciamiento de la serie (la STC 126/2019 de 31 de octubre), teniendo además en consideración la ausencia de unanimidad en la adopción de este cambio del criterio tan recientemente adoptado con la participación de todos los magistrados que integran la mayoría favorable a la estimación de la cuestión planteada. Consideramos, además, que debiéramos haber tomado en consideración la importantísima repercusión económica que esta decisión va a causar en los miles de municipios que están a punto de aprobar sus presupuestos para el año próximo; todo ello en una situación social y económicamente tan delicada como la actual. En nuestra opinión, los criterios fijados hasta la fecha por el Pleno en los precedentes citados permitían abordar y construir la solución del caso que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad resuelta en sentido estimatorio.

Entendemos asimismo que, cuando se acuerda un completo cambio de criterio, máxime si tiene tanto calado como este, ha de responder a una especial justificación. Sin embargo, no encontramos ese motivo en los fundamentos jurídicos de la sentencia, pues no va más allá de insistir en la “realidad del mercado inmobiliario y la crisis económica”, algo coyuntural y transitorio, que ya se había producido en 2017 cuando se dictó la primera sentencia de la serie, siendo incluso entonces más grave y evidente que en la situación actual, cuando los indicadores económicos apuntan, en este aspecto, hacia una senda de normalización.

Una razón adicional que no podemos dejar de apuntar, por la que el Tribunal en nuestra opinión no debió entrar a analizar la constitucionalidad de un método de cálculo que ya había sido declarado conforme con la Constitución, es que el auto de planteamiento ni siquiera cuestiona el mismo, sino que vierte sus dudas sobre si el impuesto pudiera suponer una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” hasta el punto de infringir la prohibición de confiscatoriedad establecida en el art. 31.1 CE. Así lo señalan en sus escritos de alegaciones tanto el abogado del Estado, como el ministerio fiscal, razón por la cual nada alegaron en relación con el aspecto nuclear sobre el que se centra la sentencia: la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible mediante del sistema de estimación objetiva.

La decisión de la mayoría no examina si se cumplió con la prohibición constitucional según la cual el sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio, sino que, a nuestro

entender, reorienta el problema constitucional que suscita el órgano judicial para terminar encuadrándolo en la forma de determinar la base imponible y su adecuación con el principio de capacidad económica, en cuanto criterio o parámetro de imposición. Así, a lo largo de la fundamentación jurídica se va produciendo una mutación en el contenido de la cuestión que se plantea que deja sin respuesta lo que objetivamente planteó el órgano judicial.

2. Desconexión con el hecho imponible del IIVTNU y ausencia de un análisis del contenido de los artículos que regulan la base imponible.

Según la literalidad de los apartados 107.1; 107.2 a) y 107.4 TRLRHL declarados inconstitucionales, la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, que se cuantifica partiendo del valor de los mismos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), esto es, el valor catastral del suelo.

Resulta preciso concretar los hechos acaecidos en el supuesto que ha provocado este cambio de criterio. En 2004 se adquirió, mediante escritura pública de compraventa, por un precio de 781.315,74 € una vivienda unifamiliar (de 318 m<sup>2</sup>) en la Costa del Sol, en el término municipal de Benalmádena (Málaga). Nueve años después, en 2013 se produjo su transmisión a través de una aportación no dineraria del citado inmueble para la constitución de una sociedad limitada. Las partes (socio y sociedad) establecieron un valor de la aportación del inmueble de 900.000 €. Tomando como referencia la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión (de la totalidad del inmueble, esto es, del suelo más la edificación realizada en él) se generó una ganancia patrimonial bruta de 118.684,26 €. Ni en la escritura pública de adquisición ni en la de transmisión se discriminó qué parte del valor de aportación correspondía al suelo y cual al inmueble construido. Sin embargo, el valor catastral del terreno a efectos del IBI sí había experimentado un importante incremento, como consecuencia natural del incremento del valor del suelo en la zona de la Costa del Sol, donde se sitúa la finca objeto de esta cuestión de inconstitucionalidad. Aplicando la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Benalmádena, que estableció los porcentajes máximos del art. 107.4 TRLRHL, resultó una cuota tributaria de 70.006,19 euros. Por tanto, hubo un evidente incremento de valor del suelo, que se había visto reflejado en el incremento del valor catastral del terreno, de lo que se deduce que se habría producido una depreciación de la construcción, o que el valor fijado para la aportación de la finca no respondía necesariamente a su efectivo valor de mercado.

La sentencia justifica la novedad del caso enjuiciado señalando que “se trata aquí de supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado *ope legis* como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese

incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento en relación con estos artículos sigue vigente” (FJ 2). En su razonamiento compara el incremento de valor “real”, que sería el resultante de la diferencia entre los precios de adquisición y transmisión (aportación, en este caso) con el “legal”, el establecido por el art. 107 TRLRHL, teniendo en consideración que este último es el resultado de una fórmula estimativa de aplicación obligatoria. Pero lo cierto es que no sabemos cuál fue el incremento real de valor del terreno, sino únicamente el que se determinó por los socios al contabilizar la aportación de la finca a la sociedad, lo que dificulta compararlo con el incremento legal del mismo. Además, el legislador no fijó una regla única, sino que se limitó a establecer los valores máximos que podían ser aprobados por los municipios en sus Ordenanzas Fiscales, y así lo hizo la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU en Benalmádena.

Realmente no encontramos en la sentencia un análisis del contenido de los preceptos declarados inconstitucionales que nos permita discernir por qué el método regulado por el legislador no es acorde, en la generalidad de los casos, con el principio de capacidad contributiva.

Recordemos que, en el IIVTNU, el hecho imponible, esto es “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo” *ex. art. 20 LGT*, es “el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos”, y, dado que la base imponible es la cuantificación del hecho imponible, el precepto cuestionado (art. 107.1 TRLRHL) lo que mide o cuantifica es precisamente el incremento de valor del suelo, para lo cual utiliza como parámetro el valor que se haya dado al terreno en el IBI, es decir, el valor catastral del suelo. Pero, aunque no estuviéramos de acuerdo con la corrección de la fórmula estimativa que emplea el legislador (en síntesis, el valor catastral del suelo multiplicado por los coeficientes legales), lo cierto es que el incremento “efectivo” o “real” de valor del suelo tampoco resultaría correctamente cuantificado de forma directa mediante la diferencia entre los precios de transmisión y adquisición de la totalidad del inmueble. No olvidemos que la pretensión del legislador no ha sido gravar la ganancia patrimonial efectivamente obtenida, como sucede en el IRPF, pues ni el hecho ni la base imponibles hacen referencia a otra cosa diferente que al incremento de valor del terreno o del suelo, sobre el que en este caso se edificó un inmueble.

No encontramos en la sentencia un razonamiento suficiente sobre si es adecuado acudir al valor catastral del suelo como parámetro posible para medir la base imponible. Es algo que no debería suscitar duda alguna sobre su corrección pues, como hemos reiterado, ya se utiliza como criterio básico en otro impuesto, el IBI. Además, se trata de un valor que resulta conocido por el sujeto pasivo durante todo el periodo de tenencia del bien transmitido, que no puede superar el valor de mercado, y que siempre puede ser impugnado en caso de disconformidad con el mismo.

No ofreciendo dudas la primera parte de la fórmula legal de determinación, entendemos que sería entonces la segunda parte, los índices correctores del art. 107.4 TRLRHL, la causante de la inconstitucionalidad del sistema de cálculo. Sucede que la sentencia tampoco lleva a cabo un análisis del contenido de este precepto, que en nuestra opinión va más allá de su posición como componente de una fórmula matemática que pudiera llegar a ser incorrecta. Basta observar su redacción para concluir que no resulta posible utilizar el criterio que se emplea para declarar la inconstitucionalidad del sistema de determinación de la base. Así, este precepto establece que sobre el valor del terreno en el momento del devengo -el catastral- “se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes (...)”.

Se trata de un precepto que establece los coeficientes máximos anuales que pueden aplicar los municipios ejerciendo su potestad tributaria normativa. Precisamente fueron esos coeficientes máximos permitidos los utilizados por la Ordenanza fiscal de Benalmádena en su ámbito de aplicación. Bastaría haber tomado una muestra de diferentes Ordenanzas fiscales para comprobar que no es esto lo que sucede en un gran número de municipios que aprueban coeficientes más reducidos, de modo que no se produciría el desajuste entre el incremento de valor real y el calculado mediante las reglas de la Ordenanza fiscal.

### 3. La nueva doctrina que se establece respecto de la estimación objetiva.

Aun compartiendo el fundamento de la nueva doctrina sobre el sistema de estimación objetiva entiendo que, dada la relevancia que puede llegar a tener en sucesivos pronunciamientos sobre la materia, deberían haberse matizado algunos aspectos.

Las fórmulas de estimación objetiva no prescinden de la capacidad económica, sino que tan solo la calculan de otra forma. No determinan la base imponible con precisión, sino que la estiman de la forma más aproximada posible a la realidad, utilizando para ello diferentes índices de riqueza estrechamente vinculados al hecho imponible que pretende cuantificar. Su pretensión no es llegar al mismo resultado por diferente camino, sin que ello sea óbice para ser considerada una fórmula alternativa constitucionalmente legítima. La clave de su corrección reside en determinar si la diferencia que arrojan los dos métodos se enmarca dentro de los límites de tolerancia. Pero, en todo caso, la comparación que debemos realizar para examinar la constitucionalidad del sistema no se debería hacer partiendo de los datos de un único caso concreto, el del proceso a quo, y extrapolando el resultado a la generalidad de los casos en los que las normas declaradas inconstitucionales habían de ser aplicadas.

Dado que lo examinado es un sistema de determinación de la base imponible, los criterios de justicia tributaria deberán cumplirse para la mayoría de los casos, aun cuando en casos puntuales pudieran producirse desajustes susceptibles de impugnación.

No se puede olvidar que el sistema de estimación objetiva del IIVTNU declarado inconstitucional ha venido siendo aplicado durante décadas, porque se trata de un método simple, de fácil gestión, cuyo coste es previsible y su cuantía no resultaba excesiva. Y debería también tenerse en cuenta que el mismo continúa siendo favorable para muchos contribuyentes, de modo que al menos para este grupo, no se plantearía su incompatibilidad con el principio de capacidad contributiva.

En este sentido, la sentencia afirma que no son “excepcionales o patológicos los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado *ex art. 107 TRLHL*” (FJ 5, D). Desconocemos que datos se han tomado como referencia para sustentar esta afirmación, pero lo cierto es que hay numerosas ocasiones en las que el incremento de valor del terreno se produce de forma evidente. Entre ellos podemos citar, por ejemplo, el gran número de adquisiciones de inmuebles *mortis causa*, que habitualmente se producen después de un largo periodo de generación, así como los supuestos de transmisión *inter vivos* de terrenos que se hayan visto revalorizados por diferentes motivos, entre los que merecen una mención especial las acciones urbanísticas del ente local, o la ubicación del inmueble en una zona de relevante crecimiento urbanístico, como sucede en el caso actual.

La sentencia en ningún momento advierte que el impuesto también grava los incrementos de valor de los terrenos que se producen con ocasión de las adquisiciones *mortis causa* de inmuebles, que han venido constituyendo aproximadamente la mitad de los hechos imposables que se realizan, y que sin duda en estos años de pandemia han superado las cifras. Las plusvalías que se generan por este motivo, a diferencia de lo que sucede con las adquisiciones *inter vivos*, no se gravan en el IRPF, sino en el Impuesto sobre Sucesiones que, recordemos, está altamente bonificado en algunas comunidades autónomas cuando se trata de transmisiones que se producen dentro del ámbito familiar.

4. La coyuntura del mercado inmobiliario como criterio determinante de la inconstitucionalidad.

Discrepamos del razonamiento que hace depender la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible de una situación económica coyuntural cuya incidencia no resulta exhaustivamente analizada.

La opinión de la mayoría concede una relevancia excesiva a la situación de crisis económica e inmobiliaria, hasta el punto de afirmar que es la realidad económica la que “ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos” (FJ 5 D). No cabe duda de que durante los años en que se produjo el denominado “estallido de la burbuja inmobiliaria”, fue cuando se desencadenó la crisis del impuesto debido a que se incrementaron los casos en los que se sometían a gravamen capacidades económicas inexistentes o parcialmente inexistentes; pero este efecto del sistema de estimación objetiva ya fue corregido en las STC 59/2017 y 126/2019.

Lo que ahora se examina es la adecuación del sistema de determinación de la base imponible con el principio de capacidad económica en las restantes situaciones en las que sí se produce un incremento de valor del suelo.

Desciende la sentencia sobre este aspecto porque es lo que le permite constatar el cumplimiento del segundo requisito para que sea posible acudir al sistema de estimación de bases, si se gravan incrementos medios presuntos, y concluir (FJ 5, D) que mantener el sistema es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, lo que vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Pero ni esto es lo que sucede en el proceso *a quo*, en el cual no solo se declara una ganancia patrimonial, sino que además se incrementó claramente el valor catastral del suelo, ni tampoco puede afirmarse sin más que sea la situación actual del mercado inmobiliario en el que, según afirma la prensa especializada, se ha iniciado una reactivación del sector. Pero lo más importante es que no puede hacerse depender la constitucionalidad de la base imponible, de una forma tan contundente, de una situación coyuntural como es la del mercado inmobiliario. Lo que sí cabría reprochar al ente local, en este caso al Ayuntamiento de Benalmádena, es que no adaptase su Ordenanza fiscal a la situación del mercado inmobiliario utilizando los coeficientes del art. 107.4 TRLRHL. Algo similar podemos decir del legislador estatal, que tampoco hizo uso de la facultad que le otorga el mismo precepto cuando señala que “los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado”. Aunque sobre la injustificable pasividad del legislador ya se pronuncia con acierto la sentencia.

##### 5. Sobre la vinculación del IIVTNU con las acciones urbanísticas.

Tampoco compartimos el cambio de criterio que se lleva a cabo en el FJ 3 en relación con el fundamento del tributo que afirmó la STC 26/2017. De la sentencia puede deducirse que el impuesto local ha dejado tener como fundamento las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas públicas, desvinculándose así del contenido del art. 47 CE.

Dado que la actual configuración del tributo no ha cambiado desde que se pronunció la STC 26/2017, no encontramos razón alguna que justifique afirmar que haya mutado el fundamento que se encuentra en el origen del impuesto. Si entonces este tribunal entendió de forma unánime que el tributo respondía no solo a las plusvalías originadas por el paso del tiempo sino también a las producidas por la acción urbanística, cabe entender que la fórmula de cálculo estimativa también integra estas plusvalías en la base imponible, de las que se ha visto beneficiado el propietario del inmueble durante el periodo de tenencia del bien, aunque no se sometan a tributación hasta su transmisión a tercero. No cabe duda de que el incremento de valor del suelo urbano producido con el paso del tiempo responde en gran medida a la acción urbanística llevada a cabo por el ente local, pero de nuevo la opinión mayoritaria parece también obviar en este punto que lo gravado es únicamente el incremento de valor del suelo urbano.

6. El precepto cuestionado forma parte de la Ley reguladora de Haciendas locales.

La sentencia no toma en suficiente consideración que lo cuestionado es una ley que regula el sistema de financiación de los municipios. El IIVTNU se configura como un impuesto de establecimiento potestativo, que solo podrá exigirse si previamente ha sido regulado mediante la ordenanza fiscal aprobada por cada municipio. En los preceptos cuestionados, el legislador regula los elementos cuantitativos que como máximo podrán utilizar los entes locales. No se fijan límites mínimos precisamente porque es un impuesto potestativo que muchos municipios no han establecido. Entendemos que no era posible examinar la constitucionalidad de la base imponible sin tener en cuenta que los elementos cuantitativos del tributo se regulan en la ley solo en su límite máximo, por lo que la base imponible y la cuota varía en cada municipio. Probablemente la cuestión de inconstitucionalidad carecería de toda relevancia y fundamento si el hecho imponible se hubiera realizado en otro municipio con otros coeficientes más reducidos que también tienen cabida en el 107.4 TRLRHL. No olvidemos que lo que plantea el órgano judicial es la desproporción de la cuota que se exigió en relación con la ganancia patrimonial efectivamente obtenida con la venta del terreno y el inmueble en él edificado; análisis que solo es posible hacer atendiendo al contenido de la concreta ordenanza fiscal aplicada.

7. Sobre la extensión de efectos del fundamento de la declaración de inconstitucionalidad.

Finalmente creo preciso advertir de que la sentencia nada dice sobre los efectos que tiene la doctrina que elabora sobre las bases imponibles que no se examinan en la misma, es decir, los supuestos b), c) y d) del art. 107.2 TRLRHL, que se calculan también por el método de estimación



objetiva. Aunque entiendo que asimismo devendrían inaplicables con la declaración de nulidad que se lleva a cabo, debería haberse aclarado este extremo para generar una mayor seguridad jurídica.

Por todo lo expuesto entendemos, con todo respeto a la opinión de la mayoría, que no debió declararse la inconstitucionalidad y nulidad de la norma cuestionada. Provoca un vacío normativo innecesario y desequilibrado que beneficiará a quienes, aun habiendo obtenido importantes plusvalías, no se verán obligados a pagar el impuesto, a pesar de que el gravamen pudiera llegar a ser inferior al que resultaría de haber sido gravados atendiendo a la plusvalía efectivamente obtenida. Tampoco se van a ver favorecidos los que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual.

En nuestra opinión, si como señala la sentencia, la constitucionalidad de la regulación de la base imponible se puede alcanzar articulando un sistema de determinación directa de la base imponible, alternativo al vigente sistema de estimación objetiva, la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base, sino dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del IIVTNU en todos aquéllos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida.

Y en este sentido, con el máximo respeto a la opinión mayoritaria, emitimos el presente voto particular.

Madrid, veintiséis de octubre de dos mil veintiuno.