

# La prohibición constitucional de la confiscatoriedad en la denominada “plusvalía municipal”

CONSEJO DE ESTADO

## Resumen

*El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales liquidaciones de plusvalía municipal tanto en situaciones de no concurrencia de incremento de valor (ausencia de hecho imponible) como cuando la cuota tributaria sea igual o superior al incremento (por infracción del principio de no confiscatoriedad).*

*En relación con cuotas tributarias que absorben todo el aumento de valor producido, el Consejo de Estado anticipó que correspondía al Legislativo determinar qué porcentaje del incremento podía integrar la cuota tributaria del impuesto. Desde luego, no correspondía dicha función al Consejo de Estado.*

*El Tribunal Supremo, en sentido análogo al parecer del Consejo de Estado, tampoco ha considerado que los tribunales de justicia puedan fijar el importe exigible del impuesto en los casos de que la cuota absorba la totalidad del incremento de valor. En tales supuestos, el tribunal competente solo puede proceder a la anulación de la liquidación practicada.*

La Memoria del Consejo de Estado del año 2019 analizó las disfunciones derivadas de la aplicación de las reglas legales de determinación objetiva de la cuota del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el modo en que el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo y el Consejo de Estado las habían abordado a la vista de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de la confiscatoriedad consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución.

De acuerdo con tales reglas, la base imponible del impuesto no resulta de la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de transmisión del terreno, sino que está fijada en un porcentaje del valor catastral en el momento de la transmisión. Por ello, la cuota del impuesto siempre es positiva, con independencia de que se haya producido o no un incremento real del valor del terreno, y su cuantía no guarda relación directa con dicho incremento. Esta configuración legal del tributo ha determinado dos principales situaciones de colisión con los principios constitucionales, bien porque no se manifieste un incremento real del valor del terreno con ocasión de la transmisión objeto de gravamen, bien porque la cuota tributaria sea superior a ese incremento real.

El Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad de ambas situaciones, reclamando una reforma legislativa que adecúe la legislación vigente a tales principios. El fundamento de la declaración de inconstitucionalidad es, en el primer supuesto, la inexistencia de un hecho imponible que ponga de manifiesto una capacidad contributiva susceptible de gravamen, y, en el segundo, la prohibición de la confiscatoriedad.

Ahora interesa detenerse en el segundo de ellos, dado que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de las cuotas tributarias superiores al incremento real del valor del terreno contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, ha sido recientemente precisado, con el valor de doctrina legal, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, y aplicado por el Consejo de Estado al conocer de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulada en la materia.

## 1

### **Los antecedentes en la doctrina del Consejo de Estado: el Dictamen 8/2019, de 9 de mayo**

Antes de que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo se pronunciasen sobre la cuestión, el Consejo de Estado tuvo ocasión de analizarla en su Dictamen 8/2019, de 9 de mayo, emitido en relación con una reclamación de responsabilidad patrimonial en la que, existiendo un incremento real del valor del terreno y, por tanto, un hecho imponible susceptible de gravamen, la cuota tributaria resultante de la aplicación de las reglas legales objetivas era superior a dicho incremento.

Aunque en la fecha de emisión del dictamen solo se había declarado la inconstitucionalidad de las liquidaciones giradas en el supuesto de inexistencia de incremento real del valor del terreno (Sentencia 59/2017, de 11 de

mayo, del Tribunal Constitucional), el Consejo de Estado observó que tal circunstancia no significaba que no existieran otros supuestos, como las liquidaciones de cuantía igual o superior al incremento del valor real del terreno, contrarios al artículo 31.1 de la Constitución:

*“El hecho de que la declaración de inconstitucionalidad (...) realizada en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional, se limite a los supuestos de aplicación del impuesto en los que no se acredita un incremento de valor del terreno transmitido, no significa -dice el Dictamen- que, al margen de ellos, no puedan existir otros que resulten igualmente contrarios al artículo 31.1 de la Constitución, como admite el propio Tribunal Supremo.*

*La declaración de inconstitucionalidad se refirió a dichos supuestos porque tales fueron los términos en que se había planteado la cuestión de inconstitucionalidad por el órgano jurisdiccional a quo, atendiendo a las concretas circunstancias de un proceso judicial en el que se impugnaba una liquidación girada por la transmisión de un terreno en la que no se había manifestado un incremento de valor.*

*Pero, al margen de esta concreta declaración, la doctrina del Tribunal Constitucional ha señalado en diversas ocasiones que el artículo 31.1 de la Constitución se vulnera no solo cuando un tributo grava una situación inexpresiva de capacidad económica, sino también cuando este agota la riqueza imponible: en ambos casos, el tributo tiene -a juicio del Tribunal- un alcance confiscatorio. Uno de los pronunciamientos que recogen esta doctrina es precisamente la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, referida a la norma foral vasca reguladora del impuesto analizado y antecedente inmediato de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, relativa al texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. En esa sentencia, el Tribunal concluyó, con expresa invocación de diversos pronunciamientos precedentes, que la prohibición de confiscatoriedad es un límite constitucional predicable tanto del sistema tributario en su conjunto como de cada uno de los tributos individualmente considerados que lo integran (FJ 2.º):*

*‘La prohibición constitucional de confiscatoriedad (...) 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 artículo 33.1 de la Constitución (el derecho a la propiedad privada)’.*

*En consecuencia, aunque el artículo 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 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 (FJ 2º).*

*A la vista de estas consideraciones, no cabe duda de que, aun cuando la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, se encuentra circunscrita, dentro de los límites en que la cuestión de inconstitucionalidad le fue planteada, a aquellos supuestos en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana grava situaciones inexpressivas de capacidad económica, un acto de aplicación de este impuesto que agotase la ganancia obtenida por el contribuyente con ocasión del hecho imponible gravado podría tener un efecto confiscatorio contrario al artículo 31.1 de la Constitución, de acuerdo con la doctrina de dicho Tribunal”.*

Pese a la contundencia de las afirmaciones contenidas en aquel Dictamen en relación con el carácter confiscatorio de las cuotas tributarias que son iguales o superiores al incremento real del valor del inmueble, el Consejo de Estado tuvo en cuenta, a la hora de formular su conclusión sobre la reclamación sometida a consulta, las dos siguientes circunstancias: la primera, que el Tribunal Constitucional aún no se había pronunciado sobre este supuesto, por lo que, aun cuando la declaración de inconstitucionalidad de una ley no es un requisito imprescindible para la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, era conveniente esperar a lo que el único órgano de control de constitucionalidad de las leyes dijera al respecto, máxime cuando este tenía pendiente de resolver una cuestión planteada en relación con un asunto sustancialmente idéntico al que era objeto de dictamen; y la segunda, que, en tanto no se acometiese una reforma legal del impuesto, no era posible determinar la cuota tributaria que correspondería abonar a la entidad reclamante ni, por ende, calcular la indemnización que se debería abonar a título de responsabilidad patrimonial, por la diferencia entre la cuota tributaria indebidamente ingresada y la que le correspondería ingresar.

El Dictamen dijo lo siguiente:

*“La pretensión indemnizatoria de la entidad reclamante no se fundamenta (...) en la inexistencia de un incremento de valor en el momento de la transmisión, sino en que, existiendo un incremento de valor, el*

*importe de la cuota tributaria liquidada es superior a dicho incremento, por lo que no entra dentro del ámbito de aplicación contenido en la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional, y, en consecuencia, no puede encontrar amparo en el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes declaradas inconstitucionales, regulado en el párrafo segundo, letra a), del artículo 32.3 y en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015.*

*Ciertamente, la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por daños derivados de la aplicación de una ley no exige necesariamente -de conformidad con el ordenamiento vigente- una previa declaración de inconstitucionalidad de esta. En efecto, el párrafo primero del artículo 32.3 de la Ley 40/2015 dispone en su primer párrafo que ‘los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las administraciones públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar’, sin necesidad, por tanto, de que tales actos legislativos hayan sido declarados inconstitucionales ni de que la indemnización esté expresamente prevista en el acto legislativo causante del daño (sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2013, FJ 2.º; de 7 de marzo de 2012, FJ 2.º; de 22 de junio de 2012, FJ 6.º; y de 25 de enero de 2011, FJ 6.º, entre otras varias).*

*Sin embargo, concurren en el presente caso dos circunstancias que, en el estado actual del expediente, y pese al carácter —a juicio del Consejo de Estado— confiscatorio de la liquidación tributaria practicada a INMOBILIARIA GUADALMEDINA, S. A., obstan a una declaración en tal sentido:*

*a) La primera de las circunstancias señaladas es que la cuestión de si, existiendo un incremento del valor, la aplicación de las reglas objetivas del impuesto podría tener resultados confiscatorios, se encuentra sometida a la consideración del Tribunal Constitucional.*

*Como se ha señalado, la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional, declaró la inconstitucionalidad únicamente en el supuesto de inexistencia de incremento de valor, y el Tribunal Supremo, al interpretar el alcance de esta declaración, fue consciente de que, al margen de tal supuesto, podría haber otros en los que, existiendo incremento de valor, la aplicación de la regulación legal vigente resultase contraria al artículo 31.1 de la Constitución, pese a lo cual no entró a valorarlos porque —dijo— el Tribunal Constitucional no lo había hecho y porque —añadió— no se le había planteado la cuestión.*

*El 2 de abril de 2019 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la admisión a trámite de una cuestión de inconstitucionalidad elevada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 32 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 108 del TRLHL (cuestión n.º 1020-2019), en la que el órgano jurisdiccional a quo plantea la eventual inconstitucionalidad del supuesto en el ‘que, existiendo un incremento de valor, la cuota a pagar es superior al incremento real experimentado por la venta del terreno, por lo que el contribuyente ve como este (el incremento) le es expropiado de facto, lo que podría tener carácter confiscatorio’. El Juzgado entiende que ‘esta circunstancia no está prevista en la normativa que regula el impuesto, ni se ha planteado ante el Tribunal Constitucional’.*

*(...)*

*Las consideraciones de alcance general que el Tribunal Constitucional pueda realizar al resolver la cuestión son relevantes en relación con el caso examinado.*

*b) Con independencia de ello, otra circunstancia -tan relevante, o más, que la anterior- es la imposibilidad de determinar, conforme a la vigente regulación del impuesto, la cuota que le correspondería pagar (...).*

*El daño sufrido por esta sociedad sería la diferencia entre la cuota tributaria que le fue liquidada (...) y la cuota tributaria que le correspondería abonar sin agotar la riqueza imponible que se manifestó con ocasión de la transmisión (...).*

*La determinación de la cuota que correspondería abonar a la sociedad reclamante no puede realizarse al margen de las reglas legales objetivas del impuesto -así, por ejemplo, aplicando el porcentaje legalmente establecido al incremento real de valor- por las siguientes razones:*

*(...)*

*– La sustitución, en el presente caso, de la base imponible legalmente establecida por otra distinta -como sucedería si se utilizase el incremento real del valor, en lugar del valor catastral del terreno, para la determinación de la cuota- tendría efectos discriminatorios para el resto de contribuyentes, a quienes, existiendo el hecho imponible, se exige la cuota resultante de aplicar el tipo de gravamen legalmente establecido a la base resultante de aplicar el porcentaje legalmente establecido al valor catastral. Asimismo, pondría en cuestión, de forma improcedente, la legalidad de cualesquiera liquidaciones que se hayan girado por este concepto, pues en ellas no se tiene en cuenta dicho incremento real, sino el valor catastral contemplado legalmente.*

*– La configuración legal del impuesto constituye un todo inescindible en el que cada uno de sus elementos se encuentra en relación con lo de-*

*más. El legislador fijó el método de cálculo de la cuota del impuesto en atención a la base elegida, de acuerdo con lo señalado en el apartado III del presente Dictamen. No cabe sustituir selectivamente uno de los elementos configuradores del impuesto sin operar globalmente -algo que solo puede hacer el Legislador- sobre el mismo.*

*La determinación de la cuota que correspondería abonar a la sociedad reclamante, necesaria para la cuantificación de la indemnización procedente, no puede realizarse, por tanto, sin una reforma legislativa del impuesto que lo adecúe a las exigencias del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución.*

*En definitiva, en tanto no se resuelva la cuestión de inconstitucionalidad y se produzca la reforma legislativa del impuesto, no cabe resolver con fundamento sobre la reclamación de responsabilidad del Estado (...)*”.

A la vista de estas consideraciones, el Consejo de Estado concluyó que procedía esperar a que la cuestión de inconstitucionalidad fuera resuelta por el Tribunal Constitucional antes de dictar, previa solicitud de nuevo dictamen del Consejo de Estado, la resolución que procediese sobre el fondo del asunto.

## 2

### **La declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional**

Pocos meses después, la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, resolvió la cuestión de inconstitucionalidad, afirmando que “en aquellos supuestos en que de la aplicación de esta regla (...) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.3 de la Constitución)” (FJ 4). La declaración de inconstitucionalidad tiene un alcance parcial, “únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente” (FJ 5.a).

El Tribunal reclamó otra vez, como ya había hecho en la Sentencia 59/2017, la “necesaria intervención del legislador” para evitar las situaciones descritas tanto en aquel pronunciamiento como en esta Sentencia 126/2019. El Tribunal destaca que “es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del im-

puesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia”, ponderando los principios de capacidad contributiva de los ciudadanos (artículo 31.1 de la Constitución) y de autonomía financiera de los municipios (artículos 137 y 140 de la Constitución), y observa que “han transcurrido más de dos años” desde la publicación del primero de tales pronunciamientos sin que se haya procedido a esta adecuación. Finalmente, termina recordando que el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) “exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho” (FJ 5.b).

### 3

#### **El alcance de la declaración de inconstitucionalidad: la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1689/2020, de 9 de diciembre de 2020**

Las razones de que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, se circunscriba a la parte de la cuota tributaria que excede del beneficio realmente obtenido, y no se realice en ella consideración alguna acerca de las cuotas tributarias que, sin exceder del incremento real del valor del terreno, supongan un importe igual o muy cercano a dicho incremento, hay que encontrarlas en la propia posición institucional del Tribunal Constitucional, que no puede en el ejercicio de sus funciones asumir las que son propias del Legislador y, por ello, no hubiera podido suplir o integrar el vacío legislativo al que hubiera abocado una declaración de tal alcance, con la consiguiente incidencia en la autonomía financiera de las haciendas locales. Precisamente por ello, la Memoria del Consejo de Estado del año 2019, al comentar la referida declaración de inconstitucionalidad, vino a señalar que “la función del Tribunal Constitucional como ‘legislador negativo’ explica seguramente que una eventual declaración de inconstitucionalidad no haya alcanzado a estos supuestos, por más que en los mismos se aprecie una importante desviación del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución que solo podrá corregirse debidamente a través de una reforma legislativa del impuesto, en línea con lo señalado en el Dictamen 8/2019, de 9 de mayo, del Consejo de Estado”. El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 obedece pues a las exigencias propias del control de constitucionalidad de las leyes con carácter

abstracto y efectos *erga omnes*, al margen de las circunstancias particulares del caso concreto que deberán ser enjuiciadas por los tribunales ordinarios.

La reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1689/2020, de 9 de diciembre de 2020, ha precisado el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad, con el valor de doctrina legal, para su aplicación al caso concreto por parte de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, señalando que las cuotas tributarias superiores al incremento real del valor del terreno no solo son inconstitucionales “en la parte que excede del beneficio realmente obtenido” -como resulta de los términos literales de la Sentencia 126/2019 del Tribunal Constitucional-, sino en cuanto agotan la riqueza imponible (FJ tercero, apartados 1 a 5). Seguidamente, el alto tribunal reconoce que la determinación de la cuota constitucionalmente adecuada para este supuesto no entra dentro de sus competencias y corresponde al Legislador, como ha señalado el Tribunal Constitucional. Al no haberse realizado esa adecuación legislativa del impuesto a las exigencias constitucionales, el Tribunal Supremo concluye que “resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable” (FJ tercero, apartado 6). La consecuencia de esta declaración es que, en caso de liquidaciones que agotan la riqueza imponible y en tanto no se produzca una reforma legislativa del impuesto, procede la devolución de la totalidad de la cuota ingresada, más los intereses legales correspondientes.

#### 4

#### **La aplicación de la declaración de inconstitucionalidad, con el alcance fijado por el Tribunal Supremo, en el Dictamen 610/2020, de 4 de febrero de 2021, del Consejo de Estado**

Después de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, el Ministerio de Hacienda reanudó la tramitación de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador que había sido objeto del Dictamen 8/2019, de 9 de mayo. Remitido nuevamente el expediente al Consejo de Estado y estando pendiente de dictamen, recayó la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1689/2020, de 9 de diciembre de 2020.

La reclamación en cuestión había sido formulada por una sociedad mercantil a la que se giró una liquidación tributaria por importe superior al incremento real del valor del terreno, tal y como el Consejo de Estado consideró probado a la vista de la prueba practicada en el proceso contencioso-administrativo en su día promovido contra dicha liquidación. La sentencia que puso fin al proceso se pronunció antes de la declaración de inconstitucionalidad y, por ello, resultó ser desestimatoria del recurso, pese a que, de acuerdo con las conclusiones del perito judicial, el incremento real del valor del terreno había sido de “entre 122 599 euros y 300 725,70 euros”, por debajo de la cuota tributaria de 582 266,37 euros liquidada a la entidad recurrente. Cuando dicha declaración de inconstitucionalidad se produjo, la sociedad interesada presentó reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador que fue objeto primero del Dictamen 8/2019, de 9 de mayo, y a la postre del Dictamen 610/2020, de 4 de febrero de 2021.

En este último, el Consejo de Estado concluyó, frente a la propuesta de resolución desestimatoria del Ministerio de Hacienda, que procedía estimar la reclamación y, en aplicación de la doctrina legal del Tribunal Supremo, indemnizar a la sociedad reclamante con un importe equivalente al de la liquidación ingresada más los intereses legales correspondientes.