

**Voto concurrente que formula el presidente don Juan José González Rivas respecto de la sentencia de 26 de octubre de 2021, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020.**

Con el máximo respeto a la opinión de mis compañeros de Pleno, en la que se funda la sentencia, aunque he votado en favor del fallo, manifiesto mi discrepancia con una parte de su fundamentación jurídica y formulo este Voto concurrente, al amparo del art. 90.2 de la LOTC, por las razones que a continuación se exponen.

1. *Overruling* y seguridad jurídica.

El principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impone a este Tribunal Constitucional una especial sensibilidad a la hora de cumplir con la función que tiene encomendada. La certeza del Derecho constituye una exigencia primordial de la jurisdicción constitucional y en los fallos constituciones recaídos sobre este impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, los pronunciamientos de este tribunal, comenzando por la STC 26/2017, de 16 de febrero, sobre 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 y las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad, por etapas, de las normas legales reguladoras de este impuesto no han dejado de incrementar la conflictividad jurídica en los tribunales de justicia, especialmente en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Llegados a este punto, ante el planteamiento de la sentencia de llevar a cabo un verdadero *overruling*, no basta, a mi juicio, con reconocer que los postulados sobre el principio de capacidad económica contenidos en las sentencias precedentes dictadas sobre este mismo impuesto merecen ser revisados. Debió explicitarse que se aborda aquí un cambio de criterio y explicar con mayor detenimiento las razones que llevan al tribunal a modificar su postura con ocasión de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Aun compartiendo el contenido del FJ 4, apartado B), en que se da cuenta de razones para la revisión que se acomete, hubiera debido justificarse la necesidad de cambio atendiendo al concreto contenido de la duda suscitada por el órgano judicial al plantear la cuestión de inconstitucionalidad y a que el criterio precedente resulta insatisfactorio para abordar el análisis de adecuación a la Constitución que impone la tarea asignada de solventar dicha duda. Resulta insatisfactorio porque afirmar que el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE) no despliega ningún efecto sobre la configuración normativa del método de determinación la base imponible de este impuesto es tanto como negar su existencia en nuestra Constitución,

máxime al no tratarse la esencialidad del principio de confiscatoriedad como plantea el Auto proponente de 28 de julio de 2020.

## 2. Respuesta al órgano judicial.

La sentencia de la mayoría obedece a un planteamiento puramente abstracto que no se cohonesto con la naturaleza de la cuestión de inconstitucionalidad en que se dicta.

Si bien los dos primeros fundamentos jurídicos de la sentencia responden coherentemente al esquema propio del examen de una cuestión de inconstitucionalidad (en particular, al delimitar el objeto de la promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, y rechazar los óbices procesales opuestos por las partes), a partir del fundamento jurídico tercero, el enjuiciamiento se torna puramente abstracto. Se pierden de vista así las circunstancias que rodean al asunto concreto del que dimana y la específica duda de constitucionalidad planteada por el órgano judicial, salvo para descartar la afectación del principio de no confiscatoriedad. Se inicia, de este modo, un examen de las reglas de cuantificación del tributo en abstracto, como si de un recurso de inconstitucionalidad se tratase.

En el análisis que sigue se omite, en primer lugar, toda referencia a la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Benalmádena, que establece el impuesto y completa la regulación normativa aplicable al caso, de acuerdo con los principios de tributación local que rigen en la materia (arts. 15, 59.2, y preceptos reguladores de este impuesto del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales). En segundo lugar, se prescinde de factores relevantes para el examen de constitucionalidad que pide el órgano judicial, como el hecho de que el contribuyente, en el caso, deba abonar en concepto de cuota tributaria una cantidad que supone –en el mejor de los casos, dice el sala- “un 60% del incremento real experimentado”. Este tribunal, en el ejercicio de la función que tiene encomendada, puede no aceptar la certeza de esta afirmación, rechazar la noción de “incremento real” en el entendimiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo que plantea esta cuestión y descartar su relevancia como fundamento del fallo. Lo que no puede, a mi juicio, es prescindir de ella.

No quiere decirse con ello, ni mucho menos, que la respuesta ofrecida por la sentencia no sea útil para la resolución del litigio del que dimana la cuestión. Se trata solo de advertir que se echa en falta una respuesta explícita a este concreto planteamiento efectuado por el órgano judicial con base en el principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), que es lo que dicho órgano demandaba de este tribunal, de acuerdo con el artículo 163 de la Constitución.

## 3. Irrazonabilidad del método de determinación de la base imponible del impuesto.

Comparto con la mayoría la tesis central de la sentencia, según la cual el principio constitucional de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 CE es aplicable no solo al

conjunto del sistema tributario y a sus pilares estructurales, sino a todos los tributos, entre los que se encuentra este impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La idea de capacidad económica como medida de la imposición, como se expone en el FJ 4 de la sentencia, ha estado presente en la doctrina constitucional desde los primeros tiempos. A partir de esta premisa, es consecuencia inmediata el reconocimiento, también de acuerdo con la mayoría, de que la adecuación de cada tributo a la capacidad económica del contribuyente es una cuestión de grado, de intensidad, en función de su categoría y caracteres (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y puede ceder con base constitucional en una justificación objetiva y razonable.

A mi juicio, el fundamento jurídico cuarto de la sentencia desarrolla con solidez la idea del principio de capacidad económica como “criterio, parámetro o medida de la tributación”. Una vez sentado que el presupuesto de hecho del tributo debe ser, siempre y en todo caso, un índice de capacidad económica real o potencial, admite que el legislador dispone de un amplio margen para modular la intensidad con que ha de regir este principio en la configuración de cada tributo y de las obligaciones accesorias, con fundamento en la preeminencia a otros valores o principios. Entre ellos se alude al establecimiento de exenciones y bonificaciones, a motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, razones de técnica tributaria, lucha contra el fraude fiscal, e incluso “practicabilidad” o conveniencia administrativa.

El fundamento jurídico quinto de la sentencia aborda la tarea de aplicar los criterios anteriores a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. En su apartado A), en que se describe, también acertadamente, el sistema legal, se introduce una afirmación que creo preciso destacar en cuanto será la base del argumento desarrollado posteriormente respecto del que discrepo. Dice: “...la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la *ratio legis* de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales)”.

Tras reiterarse, bajo el siguiente epígrafe del fundamento jurídico quinto, el enunciado del canon constitucional aplicable, el apartado C) de este mismo fundamento concluye señalando, acertadamente también, a mi juicio, que la finalidad de las reglas legales examinadas es “proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto”, lo que se extrae de la exposición de motivos de la Ley 39/1988. En definitiva, reducir “costes de gestión y de litigiosidad” (“practicabilidad administrativa”). Finalmente, en el último apartado –

el D)- de este fundamento jurídico quinto, se indica que el fin de simplificación o practicabilidad sólo justificaría ese método estimativo de la base imponible, apartándose así del principio de capacidad económica, en dos situaciones: (i) si no fuera el método único, “permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor”; (ii) si gravara incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o “presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana”. Lo primero ya ha sido negado en el apartado A): el método es único e imperativo, sin alternativa posible. Lo segundo, continúa razonando la sentencia, es algo desmentido por la “crisis económica”.

Del discurso, el argumento final que gira sobre la denominada crisis económica, resulta, a mi juicio, insatisfactorio. Puede aceptarse que dicha situación, que no niego, ha dado visibilidad a la inconstitucional que ahora se declara, pero no que sea la causa de la misma por los siguientes razonamientos:

a) En primer lugar, porque la constitucionalidad de la ley no puede pender de la situación coyuntural. La razonabilidad del método de determinación de la base imponible no puede hallarse –no solo, al menos- en una circunstancia externa como esta, relativa a la situación económica general en España.

b) En segundo lugar, porque no se puede asegurar la certeza del hecho de que el suelo urbano –todo el suelo urbano- aumente indefinidamente de valor, con o sin crisis económica, con o sin acciones de implantación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. No hay duda de que otros fenómenos ajenos a la crisis económica apuntada, entre los que se encuentra la despoblación de las zonas rurales, pueden tener una importante incidencia en la misma dirección.

c) Finalmente, conviene recordar que el impuesto grava “rentas potenciales”, de modo que las fluctuaciones del mercado –los precios de los inmuebles, a los que afecta principalmente la situación económica- inciden más bien en los impuestos indirectos en que recae la plusvalía real (IRPF e IS).

El grave problema de la configuración de este impuesto reside, precisamente, en el tratamiento del suelo urbano en España como un todo, como una categoría única, sin atender a sus singularidades, al municipio y zona en se halla. Podría decirse que no existe “un terreno urbano” sino una pluralidad de terrenos urbanos, cada uno con sus propias características en cuanto a localización geográfica, accesos, infraestructuras y servicios. Es cierto que el valor catastral de cada finca encierra sus singularidades, pero también lo es que de ese concreto valor no es posible inferir su variación en el tiempo y menos aún medir atinadamente un presunto incremento. El método para cuantificar la variación del valor parte de una premisa inaceptable: que todo el suelo urbano aumenta de valor y lo hace linealmente en todo el territorio en que se

aplica este impuesto. Bastaría con afirmar que este tratamiento unificado –igualitario- del suelo urbano no es razonable. No lo es, ni ha sido nunca, con independencia de la situación económica general del país.

Para completar el razonamiento final contenido en la sentencia, existe, en mi opinión, otro elemento relevante. La sentencia sostiene –en el FJ 3- que el tradicional fundamento de este impuesto en el gravamen de las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas *ex art. 47 CE* no constituye, “al menos no en exclusiva”, la causa o justificación del mismo en su actual configuración. Sin embargo, aunque puede admitirse que este no sea el único fundamento del tributo en su configuración legal vigente, no debe prescindirse del mismo. Este factor, además de estar presente en su origen histórico, es el que conecta el impuesto con el municipio –con el “circulo de sus intereses”, en los términos del art. 2 de la Ley de Bases de Régimen Local-, entidad urbanística actuante y que asume la mayor parte de los costes de infraestructuras y servicios, así como de su mejora y conservación.

La disociación del valor del suelo y del valor de la edificación, punto de partida de este impuesto, que solo grava el incremento del valor del suelo, apunta en la misma dirección. No se trata de una imposición exclusivamente sobre la parte de incremento de valor del suelo atribuible causalmente a la “acción urbanística” en una determinada franja temporal, pues la ley no discrimina la fuente. Lo que se estima adecuado, por resultar coherente con el fundamento de este impuesto, es que, para determinar ese “incremento” – la base imponible-, no puede prescindirse, como se decía, de las características de cada terreno desde una perspectiva dinámica, entre las que cobran una posición central las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios.

Es la absoluta desatención hacia esas singularidades, las que cada concreta porción de suelo presenta a lo largo del periodo de tiempo considerado, lo que hace que el método legal, único e imperativo, de delimitación de la base imponible no sea razonable y, por ende, no esté justificada constitucionalmente la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible, infringiéndose, por ello, el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Las anteriores consideraciones hubieran propiciado, en mi opinión, una mayor comprensión de los criterios básicos aplicables en la cuestión planteada y, en este sentido, emito el voto concurrente.

Madrid, a veintiséis de octubre de dos mil veintiuno.