

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ066540

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023

Pleno

Recurso de inconstitucionalidad núm. 735/2022

(BOE de 14 de abril de 2023)

SUMARIO:

IIVTNU. Gestión. Límites materiales de los decretos leyes. Principio de legalidad. RDley 26/2021 (Adapta TRLHL, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU). El recurso impugna la totalidad del Real Decreto-ley 26/2021, motivo por el que no procede su reproducción en tanto que habría que hacerla de manera íntegra. No obstante, a los solos efectos de facilitar la mejor comprensión del objeto de controversia, expondremos la estructura y elementos esenciales de su contenido. Sostienen los recurrentes que en el RDley 26/2021 no concurre el presupuesto habilitador por cuanto en él se abordan reformas estructurales que no han sido provocadas por ninguna situación de extraordinaria y urgente necesidad, sin que las razones expuestas por el Gobierno –merma de ingresos de los ayuntamientos y eventuales distorsiones en el mercado inmobiliario– tengan la suficiente entidad para justificar su adopción. Los recurrentes consideraron que la totalidad del real decreto-ley incurría en una doble vulneración del art. 86.1 CE: carecer del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad; e infringir los límites materiales que se imponen constitucionalmente a este tipo de normas. Sin embargo, el Tribunal aprecia por todo ello en las medidas aprobadas la exigible «conexión de sentido» con la situación de «extraordinaria y urgente necesidad» previamente descrita, por lo que debemos desestimar en este punto la impugnación por falta del presupuesto habilitante del RDley 26/2021. Los preceptos impugnados tuvieron como finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021 y, de no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales. En segundo lugar, la sentencia no entiende vulnerados los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria. Conviene destacar que la reforma del Real Decreto-ley 26/2021 no tiene por objeto la creación ex novo de un tributo, sino la modificación parcial del régimen jurídico del ya existente IIVTNU. En efecto, la nueva regulación sigue el criterio de conservar, en la medida de lo posible, el articulado original, a partir del cual se introducen las modificaciones que se han considerado necesarias para atender al mandato expresado en los pronunciamientos de este tribunal y adecuar el tributo al principio de capacidad económica como fundamento, límite y criterio de imposición. Considera, en particular, que atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE. Atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE. Por tanto, procede desestimar la impugnación del Real Decreto-ley 26/2021 al no apreciarse vulneración de los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria.

PRECEPTOS:

RDley 26/2021 (Adapta TRLHL, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU), art. único.
Constitución española, arts. 31 y 86.
RDleg 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 107 y 110.

PONENTE:

Don Cándido Conde-Pumpido Tourón.

ECLI:ES:TC:2023:17

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 735-2022, interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados contra el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ha comparecido y formulado alegaciones el abogado del Estado. Ha sido ponente el presidente, don Cándido Conde-Pumpido Tourón.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el registro de este tribunal el día 3 de febrero de 2022, más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, interpusieron recurso de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU), publicado en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 268, de 9 de noviembre de 2021 (en adelante, Real Decreto-ley 26/2021).

El recurso de inconstitucionalidad inicia su razonamiento con un apartado en el que se recoge la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la naturaleza, función y requisitos del decreto-ley. A continuación, desarrolla argumentalmente los dos motivos por los que los recurrentes consideran que la norma incurre en inconstitucionalidad por vulneración del art. 86.1 CE. Motivos que, sucintamente expuestos, son los siguientes:

a) La falta del presupuesto de hecho habilitante: la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el art. 86.1 CE.

Los recurrentes cuestionan la concurrencia del presupuesto habilitador del real decreto-ley por tratarse de reformas estructurales no provocadas por ninguna situación de extraordinaria y urgente necesidad. Situación de extraordinaria y urgente necesidad que, con carácter general, no se puede fundamentar en la necesidad de dar coherencia a un conjunto normativo y menos si se trata de elementos esenciales del Derecho tributario.

(i) En primer lugar, aluden al tiempo transcurrido desde los primeros pronunciamientos del tribunal en materia de plusvalía. Como se reconoce en la memoria de impacto normativo presentada por el Gobierno en el Congreso de los Diputados, la norma introduce, en el articulado del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, TRLHL), diversas mejoras de técnica legislativa que venían siendo necesarias desde hace tiempo; afirmación que hay que poner en contexto, con referencia al momento en el que se produjeron las primeras sentencias del Tribunal: la STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre. En cuanto a la necesidad de cumplir la STC 182/2021, de 26 de octubre, afirman que el hecho de que se haya producido un vacío normativo como consecuencia de la misma, no implica que haya de recurrirse forzosamente al decreto-ley. Cabe, como en cualquier otro caso de laguna por efecto de una sentencia del tribunal, la regulación por las Cortes Generales bien por la tramitación ordinaria, bien por la vía de urgencia.

Concluyen que, desde el dictado de la STC 126/2019 y de acuerdo con la doctrina en ella fijada, el Gobierno estaba ya en condiciones de iniciar el procedimiento legislativo para modificar la regulación declarada después inconstitucional por la STC 182/2021. De haberlo hecho, habría evitado el vacío que se denuncia en el preámbulo del real decreto-ley impugnado, por lo que puede decirse que la situación de extraordinaria y urgente necesidad alegada por el Gobierno ha sido provocada por su propia inactividad.

(ii) En segundo lugar, los recurrentes descartan igualmente fundamentar la urgencia en la eventual merma de ingresos de los ayuntamientos provocada por la imposibilidad de liquidar, comprobar, recaudar y revisar este impuesto local.

Por una parte, el retraso en la aprobación de una ley por el trámite de urgencia o, incluso por el trámite normal, no puede, en su opinión, provocar un incremento significativo del déficit público, ni poner en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria (art. 135 CE) o del principio de suficiencia financiera de las entidades locales (art. 142 CE).

Por otra parte, la disminución de ingresos se vería superada con creces, en todo caso, por la cantidad de ingresos que, de modo contrario a la Constitución, se han venido produciendo con apoyo en una ley que, de acuerdo con la ya citada STC 126/2019, era contraria al principio constitucional de capacidad económica y que no ha sido modificada por la inactividad del Gobierno en estos años.

(iii) En tercer lugar, los recurrentes rechazan, por simplista e irreal, el argumento de las inminentes distorsiones en el mercado inmobiliario, provocadas por un incremento significativo de las operaciones inmobiliarias en el breve lapso de tiempo hasta la aprobación de una nueva regulación legislativa. Afirman que las operaciones inmobiliarias a título lucrativo dependen de muchos elementos –más allá de la voluntad del vendedor– que trascienden al hecho de que se tribute o no por ellas. Añaden que el propio Gobierno manifiesta la imposibilidad de hacer una previsión de ingresos con la nueva norma, como también lo será asegurar que no se darán distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario.

b) El Real Decreto-ley lleva a cabo una regulación que materialmente le está vedada por el art. 86.1 CE.

El recurso de inconstitucionalidad, en este punto, parte de la premisa de que el Gobierno confunde «infringir» con «afectar» a los deberes de los ciudadanos; en concreto, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Argumenta que, si bien la nueva regulación puede que no infrinja la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, lo que es meridianamente claro es que sí afecta al mismo, en tanto que sustituye una regulación que ha sido declarada inconstitucional por la STC 182/2021 por ser contraria al principio de capacidad económica, como elemento esencial del gravamen. Los recurrentes fundamentan la afectación de la reforma cuestionada al conjunto del sistema tributario en un doble motivo:

(i) La negación de la afectación al sistema tributario en su conjunto que se contiene en el preámbulo del Real Decreto-ley 26/2021 resulta difícil de compatibilizar con la afirmación, simultáneamente recogida en el mismo, relativa a la importancia de dicha regulación para el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE y del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el art. 142 CE.

(ii) La afectación del sistema en su conjunto se deduce con claridad del fundamento jurídico 6 a) de la STC 182/2021, en el que se afirma que «al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE».

A ello se añade que en la propia memoria de impacto normativo se dice que «el art. 31.1 de la Constitución “conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica” y lo relaciona, a su vez, “no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”, por lo que queda claro que “el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria (como es, claramente, la capacidad económica), afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7)».

2. Por providencia de 24 de febrero de 2022, el Pleno, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite el recurso y dar traslado de la demanda y los documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de su presidenta y presidente respectivamente, y al Gobierno, por conducto de la ministra de Justicia, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones. Asimismo se acordó publicar la incoación del procedimiento en el «Boletín Oficial del Estado», lo que se verificó en el núm. 53, de 3 de marzo de 2022.

3. Por escrito que tuvo entrada el 4 de marzo de 2022 en el registro general del Tribunal, la presidenta del Congreso de los Diputados acordó dar por personada a esa Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTIC, así como remitir a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General. El presidente del Senado, mediante escrito registrado el 8 de marzo de 2022, solicitó asimismo que se tuviera por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTIC.

4. Mediante escrito registrado el día 21 de marzo de 2022, el abogado del Estado, en la representación que ostenta, comparece en el proceso y solicita se le conceda prórroga del plazo para formular alegaciones. Por providencia de la misma fecha, el Pleno accedió a la petición, prorrogándole en ocho días el plazo de alegaciones inicialmente conferido.

5. El escrito de alegaciones del abogado del Estado se registró en el Tribunal con fecha de 31 de marzo de 2022, interesando la desestimación del recurso. Después de delimitar el objeto del recurso, aborda las concretas impugnaciones realizadas en los siguientes términos:

a) Concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad en el Real Decreto-ley 26/2021.

El abogado del Estado comienza su razonamiento refiriéndose a la doctrina constitucional sobre concurrencia y control del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad para aprobar un decreto-ley, con especial atención a los pronunciamientos que de forma específica abordan la cuestión en el ámbito de la adopción de medidas de naturaleza tributaria (STC 137/2011, de 14 de septiembre, FJ 6, y las allí citadas).

A continuación, realiza un análisis de la justificación de la reforma aprobada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, desde la perspectiva constitucional, tomando como punto de partida los argumentos recogidos en el preámbulo. Sostiene que la razón definitiva o determinante de haberse llevado a cabo la modificación normativa efectuada a través del real decreto-ley es el contenido de la STC 182/2021, pero no, o no tanto, el de los anteriores pronunciamientos del tribunal en la materia (SSTC 59/2017 y 126/2021). La STC 182/2021 hizo precisa una acción normativa inmediata porque, a diferencia de las otras dos sentencias, declaró la nulidad de los artículos del TRLHL que establecían la fórmula de cálculo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza rrbana, lo que en la práctica dejó a las entidades locales sin la posibilidad de recaudar uno de sus principales ingresos tributarios. Generó un vacío normativo al que había que darse respuesta inmediata, toda vez que imposibilitaba la liquidación del impuesto hasta la fecha en que el legislador estatal llevase a cabo las modificaciones pertinentes en el IIVTNU.

Considera que son objeciones inadecuadas las que apuntan a una supuesta desidia del Gobierno desde el año 2017, porque la justificación de la estricta necesidad de aprobar una norma de urgencia surge solamente a partir de la STC 182/2021, con el objetivo de permitir o habilitar de nuevo la posibilidad de llevar a cabo la recaudación de un tributo crucial desde la perspectiva de la estabilidad financiera de las haciendas locales. Reprochar al Gobierno no haber llevado a cabo o acometido una nueva regulación del IIVTNU desde el año 2017, más allá de su acierto, supone en sí un reproche de política legislativa o de mala praxis gubernamental, pero no es un argumento que en sí mismo ponga en tela de juicio la concurrencia ahora del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, que surge solo a partir de la STC 182/2021.

El vacío legal ocasionado por la sentencia podía provocar, asimismo, distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario, al suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de «no tributación» antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto.

Concluye su argumentación, en este punto, afirmando que la extraordinaria y urgente necesidad de aprobar el Real Decreto-ley 26/2021 se inscribe en el «juicio político o de oportunidad» que corresponde al Gobierno en cuanto órgano de dirección política del Estado (SSTC 61/2018, de 7 de junio, FFJJ 4 y 7, y 142/2014, de 11 de septiembre, FJ 3) y esta decisión, sin duda, supone una «ordenación de prioridades políticas» de actuación (STC 14/2020, de 28 de enero, FJ 4). En ningún caso, el cuestionado Real Decreto-ley 26/2021 constituye un supuesto de uso abusivo o arbitrario de este instrumento constitucional.

b) El Real Decreto-ley 26/2021 no incide en ámbitos constitucionalmente vedados, conforme a lo dispuesto en el art. 86.1 de la CE: no hay afectación al principio de capacidad económica y regulación de la materia tributaria (art. 31 CE).

(i) El abogado del Estado sostiene, en primer lugar, que el Real Decreto-ley 26/2021 no ha afectado indebidamente a alguno de los ámbitos o materias propias de régimen específico de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I de la Constitución.

La argumentación se desarrolla con una amplia cita de la doctrina constitucional relativa a los límites materiales en la utilización del decreto-ley en materia tributaria, con especial referencia a las SSTC 100/2012, de 8 de mayo, y 73/2017, de 8 de junio; sentencia esta última que declaró la inconstitucionalidad de «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (FJ 2). De acuerdo con esta doctrina constitucional, la abogacía del Estado afirma que las medidas tributarias contenidas en el real decreto-ley no vulneran el art. 31 CE, no alteran «de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (STC 100/2012, FJ 9).

(ii) En segundo lugar, el abogado del Estado alude al carácter parcial de la reforma de la normativa reguladora del IIVTNU: se limita a introducir un nuevo supuesto de no sujeción y a modificar el método de determinación de la base imponible, con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional. Modificar la determinación de la base imponible era imprescindible para adecuar la carga tributaria de este impuesto al principio constitucional de capacidad económica. La reforma no altera sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, ya que además el impuesto que se

reforma no constituye tampoco uno de los pilares estructurales del sistema tributario español, como reconoce el propio Tribunal Constitucional (STC 182/2021, FJ 4).

No nos hallamos ante la creación –*ab origine*, por tanto– de un tributo. Es claro que lo que hace el Real Decreto-ley 26/2021 es incorporar de nuevo al ordenamiento jurídico la vigencia de un tributo y su régimen específico, que había sido expulsado del ordenamiento por obra de la STC 182/2021, en tanto que la aplicación al menos del mismo se había vuelto jurídicamente imposible ante el efecto de nulidad de los criterios de determinación de la base imponible, que dicha sentencia había causado por su declaración de inconstitucionalidad. En definitiva, lo que la reforma introduce es una alteración de los parámetros de cálculo de la base, para sustituir un método por otro, de una manera más favorable para el obligado a contribuir por este impuesto.

(iii) En tercer lugar, la abogacía del Estado afirma que es clara la incidencia de la nueva norma en uno de los elementos esenciales del IIVTNU: los parámetros establecidos para el cálculo de su base imponible. Ahora bien, de lo que se trata es de aligerar la carga impositiva del obligado al pago, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional. De ello sale favorecida la capacidad contributiva, ex art. 31 CE, de los eventualmente obligados al pago.

La reforma posibilita, según el abogado del Estado, el que no estemos ya ante un método único de cálculo para la determinación de la base imponible, pues se permite, para los casos en que se constate a instancia del interesado, que no se ha producido un incremento de valor, la posibilidad de considerar un supuesto de no sujeción, así como el acomodar la carga tributaria al incremento de valor real, efectivamente obtenido. Se prevé, pues, un sistema más favorable, más adecuado al principio de capacidad contributiva, al regular un método de cuantificación de la base imponible fundamentado legalmente ya solo en la plusvalía real generada en cada caso.

En consecuencia, el Real Decreto-ley 26/2021 no incurre en la prohibición de afectar a determinados ámbitos o campos específicos que el art. 86.1 CE establece para cualquier decreto-ley, como sería el principio de capacidad contributiva en tanto que elemento o criterio esencial determinante a la hora de establecer el régimen jurídico de aquellas categorías específicas de tributos que el legislador, dentro de su libre margen de su potestad ordenadora, pueda llegar a configurar.

6. Mediante providencia de 7 de marzo de 2023 se acordó señalar para la deliberación y votación de la presente sentencia el día 9 de dicho mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso y posición de las partes.

a) El presente recurso de inconstitucionalidad, interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados, tiene por objeto el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 268, de 9 de noviembre de 2021.

El recurso impugna la totalidad del Real Decreto-ley 26/2021, motivo por el que no procede su reproducción en tanto que habría que hacerla de manera íntegra. No obstante, a los solos efectos de facilitar la mejor comprensión del objeto de controversia, expondremos la estructura y elementos esenciales de su contenido.

El real decreto-ley dictado al amparo del art. 149.1.14 CE, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de hacienda general (disposición final primera), consta de un artículo único y una disposición transitoria única, además de las correspondientes disposiciones finales relativas a la habilitación normativa al Gobierno (segunda) y la entrada en vigor (tercera).

El artículo único tiene por objeto la modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), y está integrado por tres apartados:

(i) Apartado primero, que añade un apartado quinto en el art. 104 TRLHL, estableciendo la no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Además, establece el sujeto obligado a su acreditación, los títulos que debe aportar, así como el método de cálculo del valor del suelo cuando se produce la adquisición y transmisión del inmueble.

(ii) Apartado segundo, que modifica el art. 107 TRLHL dando una nueva redacción a la determinación de la base imponible. Base imponible que está constituida «por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4». En el apartado 5 se dispone que «[c]uando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto

en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor».

(iii) Apartado tercero, que modifica el apartado cuarto y añade un apartado octavo en el art. 110 TRLHL, relativos al régimen de autoliquidación, las facultades de comprobación de valores, y la colaboración e intercambio de información entre administraciones tributarias para la aplicación del impuesto.

Por último, la disposición transitoria única prevé un plazo de seis meses para adaptar las ordenanzas fiscales, periodo durante el cual será de aplicación lo dispuesto en el real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del art. 107.4 TRLHL dada por este real decreto-ley.

b) Como se ha expuesto de forma más detallada en los antecedentes, los recurrentes consideran que la totalidad del real decreto-ley incurre en una doble vulneración del art. 86.1 CE: (i) carecer del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad; y (ii) infringir los límites materiales que se imponen constitucionalmente a este tipo de normas.

El abogado del Estado niega, por su parte, las vulneraciones constitucionales alegadas, interesando, por ello, la íntegra desestimación del recurso. Considera que concurre la situación de extraordinaria y urgente necesidad que exige el art. 86.1 CE, sin que, por otro lado, se vulneren los límites materiales que derivan del citado precepto constitucional.

2. Primer motivo de inconstitucionalidad: la concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad en el Real Decreto-ley 26/2021.

Sostienen los recurrentes que en el Real Decreto-ley 26/2021 no concurre el presupuesto habilitador por cuanto en él se abordan reformas estructurales que no han sido provocadas por ninguna situación de extraordinaria y urgente necesidad, sin que las razones expuestas por el Gobierno –merma de ingresos de los ayuntamientos y eventuales distorsiones en el mercado inmobiliario– tengan la suficiente entidad para justificar su adopción.

El examen de este motivo de impugnación exige que recordemos, en primer lugar, la doctrina constitucional elaborada en relación con el presupuesto que habilita al Gobierno para aprobar normas provisionales con rango de ley, con especial referencia al ámbito económico. En segundo lugar, analizaremos las razones invocadas por el Gobierno para justificar la aprobación de la norma recurrida, así como la existencia o no de la «conexión de sentido» entre las medidas adoptadas y el presupuesto habilitante.

A) Doctrina constitucional en relación con el presupuesto habilitante. Alcance del control constitucional.

Este tribunal ha resumido en numerosas sentencias (por todas, SSTC 34/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 14/2020, de 28 de enero, FJ 2; y 40/2021, de 18 de febrero, FJ 2) la doctrina relativa al régimen constitucional del decreto-ley y su presupuesto habilitante, lo que nos dispensa de reiterarla una vez más. Baste recordar ahora que:

(i) El concepto de extraordinaria y urgente necesidad «no constituye una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueve libremente sin restricción alguna, sino un verdadero límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes» (SSTC 14/2020, FJ 2, y 40/2021, FJ 2).

(ii) La apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad «constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley), incumbiéndole a este tribunal controlar que ese juicio político no desborde los límites de lo manifestamente razonable, sin suplantar a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los decretos leyes» (STC 40/2021, FJ 2). En definitiva, corresponde a este tribunal «un “control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno” (STC 142/2014, de 11 de septiembre, FJ 3, y las que allí se citan)» [SSTC 34/2017, FJ 3 b), y 14/2020, FJ 2].

(iii) El control externo sobre la concurrencia del presupuesto habilitante ha de superar, en todo caso, un doble canon. El primero se concreta «en la comprobación de que el Gobierno haya definido, de manera explícita y razonada, una situación de extraordinaria y urgente necesidad que precise de una respuesta normativa con rango de ley» (STC 40/2021, FJ 2). A este respecto, el examen de la concurrencia del presupuesto habilitante «siempre se ha de llevar a cabo mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma (SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 4; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4, y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3)» [STC 34/2017, FJ 3 d)].

(iv) El segundo canon del control externo del presupuesto habilitante exige que «exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente» (STC 40/2021, FJ 2). En relación con este canon, «se ha fijado un doble criterio o perspectiva para valorar su existencia: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el Real Decreto-ley controvertido» [STC 34/2017, FJ 3 e)]. Expuestos los aspectos esenciales sobre el presupuesto habilitante del decreto-ley y su control constitucional, hemos de recordar también nuestra doctrina relativa a su utilización en el ámbito económico, como instrumento idóneo para abordar las llamadas «coyunturas económicas problemáticas». En este sentido, «la utilización de este

instrumento normativo se estima legítima en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 3, y 48/2015, FJ 3). Y en este contexto, se ha venido admitiendo reiteradamente el uso del decreto-ley en situaciones que cabe calificar como “coyunturas económicas problemáticas”, para cuyo tratamiento representa un instrumento constitucionalmente lícito, en tanto que pertinente y adecuado para la consecución del fin que justifica la legislación de urgencia (STC 183/2014, FJ 4)» (STC 18/2016, de 4 de febrero, FJ 3).

En consonancia con la doctrina expuesta, este tribunal «no estimó contraria al art. 86.1 CE la apreciación de la urgencia hecha por el Gobierno en casos de modificaciones tributarias que afectaban a las haciendas locales (STC 6/1983, de 4 de febrero) [...] o de medidas tributarias de saneamiento del déficit público (STC 182/1997, de 28 de octubre). Como es fácil comprobar en todas estas sentencias, los decretos-leyes enjuiciados afectaban a lo que la STC 23/1993, de 21 de enero, FJ 5, denominó “coyunturas económicas problemáticas” para cuyo tratamiento el decreto-ley representa un instrumento constitucionalmente lícito [...] (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4)» (STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 3).

B) Definición explícita y razonada de la situación de «extraordinaria y urgente necesidad».

Debemos comenzar examinando las razones que invoca el Gobierno de la Nación para justificar la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021. Este examen se ha de llevar a cabo, como ya hemos señalado, mediante la valoración conjunta del preámbulo de la norma, el debate parlamentario de convalidación y el propio expediente de elaboración [por todas, STC 34/2017, FJ 3 d)].

a) Se afirma en el apartado I del preámbulo que este real decreto-ley «tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, «así como integrar la doctrina contenida» en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, «al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica». En definitiva, con la reforma «se busca adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente, permitiendo su contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con aquella».

El apartado II justifica la concurrencia de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad», basándose en que la STC 182/2021 ha declarado nulos e inconstitucionales los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, «lo que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad».

Este fallo trae como consecuencia que a los ayuntamientos les resulte imposible «liquidar, comprobar, recaudar y revisar este impuesto local, que desde esa fecha deja de ser exigible. Ello supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución».

A ello se han de añadir las distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario que el vacío legal ocasionado por la sentencia podría provocar, «en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de “no tributación” antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor».

Se concluye afirmando que todas las razones expuestas justifican razonadamente la adopción del real decreto-ley y, en consecuencia, la extraordinaria y urgente necesidad de aprobarlo se inscribe en el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno en cuanto órgano de dirección política del Estado, tratándose de una decisión que supone una ordenación de prioridades políticas de actuación.

b) En el debate parlamentario de convalidación del real decreto-ley («Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», XIV Legislatura, núm. 144, de 2 de diciembre de 2021, págs. 48-67), la ministra de Hacienda y Función Pública manifestó que la norma se ha elaborado para subsanar el vacío normativo generado por la STC 182/2021 sobre la determinación del cálculo de la base imponible del IIVTNU, y que el Gobierno actuó de manera diligente dada la importancia que tiene esta cuestión para los municipios y sus finanzas públicas. En este sentido, subraya la ministra en su intervención que la aplicación de la norma tiene un beneficio múltiple: (i) permite a los ayuntamientos «restablecer la exigibilidad de este impuesto y dar certidumbre sobre los recursos con los que contarán, evitando un posible deterioro de los servicios públicos»; (ii) a la ciudadanía le facilita adecuar «la base imponible del impuesto a la capacidad económica de cada contribuyente, que además podrá optar por dos sistemas de tributación»; y (iii) «integra la doctrina contenida en dos sentencias previas del Alto Tribunal de 2017 y 2019 sobre la misma figura».

A continuación se expone el contenido del real decreto-ley poniendo el acento en las dos principales novedades: sustituir los porcentajes aplicables sobre el valor del terreno para determinar la base imponible del

impuesto y establecer dos posibles métodos de cálculo del impuesto. Y concluye la intervención emplazando a apoyar la convalidación de la norma, «porque nos beneficia a todos, a ayuntamientos y a ciudadanos, resolviendo la situación creada por la resolución del Tribunal Constitucional [y porque] con esta nueva modificación se avanza en una formulación más justa de la propia figura tributaria».

c) Por último, la memoria del análisis de impacto normativo (apartados I.2 y 3) recuerda, una vez más, que el objetivo de la norma es «la adaptación de la normativa reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana al contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, así como integrar la doctrina contenida en las sentencias 59/2017 y 126/2019, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica». Abunda en la idea de que la STC 182/2021 «ha provocado un vacío legal que imposibilita la liquidación y la exigibilidad del impuesto, lo que supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución». A lo que se añade que «puede provocar distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la finalidad de aprovechar la coyuntura de “no tributación” antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría de varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor».

d) De lo expuesto se colige que, en el preámbulo y en la memoria del real decreto-ley impugnado, así como en su presentación en el trámite parlamentario de convalidación, el Gobierno ha ofrecido, de forma explícita y razonada, una justificación para la adopción de las medidas aprobadas.

La justificación se puede concretar en los siguientes términos. La citada STC 182/2021 ha declarado nulos e inconstitucionales los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, afectando por ello a los recursos financieros de los entes locales debido a la pérdida recaudatoria derivada de la imposibilidad de exigir el IIVTNU; afectación que incide en la suficiencia financiera local, el incremento del déficit público y la estabilidad presupuestaria, y causa, a su vez, distorsiones en el mercado inmobiliario.

e) Por último, los recurrentes aducen que la existencia de un vacío normativo provocado por las decisiones del Tribunal Constitucional no implica que hubiera que acudir necesariamente a la figura del decreto-ley. A su juicio, desde que se dictó la STC 126/2019 y de acuerdo con la doctrina en ella fijada, el Gobierno estaba en condiciones de iniciar el procedimiento legislativo para modificar la regulación declarada inconstitucional después en la STC 182/2021. Es, por ello, que sostienen que la situación de extraordinaria y urgente necesidad alegada por el Gobierno fue provocada por su propia inactividad.

Atendiendo al contenido del fallo de las SSTC 59/2017, 126/2019 y 182/2021, se puede apreciar que la única que produjo un vacío legislativo capaz de impedir la exigencia del IIVTNU fue la última de ellas. De hecho, el impuesto se ha seguido exigiendo por los entes locales, no sin cierta conflictividad, en todas aquellas situaciones que no se vieron afectadas por la declaración de inconstitucionalidad contenida en las ya citadas SSTC 59/2017 y 126/2019, respectivamente.

El Real Decreto-ley 26/2021 señala, ya en su propio título, que se dicta con la finalidad de «adaptar el texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana». Su preámbulo afirma que «tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la última de las sentencias referidas», es decir, la STC 182/2021. Ello sin perjuicio de que también se haya procedido a «integrar la doctrina contenida en las otras dos sentencias, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica» algo que no resulta reprochable.

Tampoco se puede compartir la afirmación de la parte recurrente referida a que, desde que se conoció la doctrina de la STC 126/2019, el Gobierno estaba ya en condiciones de iniciar el procedimiento legislativo para modificar la regulación declarada inconstitucional después en la STC 182/2021. Si bien los tres pronunciamientos abordan la compatibilidad de la regulación del IIVTNU con diferentes vertientes del principio de capacidad contributiva y, en ocasiones, también en conexión con el principio de no confiscatoriedad, hemos de subrayar que ni la STC 126/2019, ni su predecesora la STC 59/2017, examinaron el método objetivo obligatorio de estimación de la base imponible, que fue lo declarado inconstitucional en la STC 182/2021 y el principal objeto de regulación por el Real Decreto-ley 26/2021.

A la vista de lo expuesto, podemos concluir que, desde el plano del control externo que compete a este tribunal, una vez descrita de forma suficiente la situación de extraordinaria y urgente necesidad, como aquí hemos apreciado, resulta jurídicamente admisible la acción normativa inmediata, evitando con ello la demora que hubiera supuesto recurrir a la tramitación legislativa ordinaria.

C) Presupuesto habilitante y conexión de sentido de las medidas aprobadas.

a) La segunda dimensión del presupuesto habilitante exige que las medidas aprobadas guarden una «conexión de sentido» con la situación de extraordinaria y urgente necesidad (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3)

o, dicho de otro modo, «una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3). En particular, nuestra doctrina ha establecido una doble perspectiva para valorarla: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el decreto-ley controvertido. Así, ya en la citada STC 29/1982, FJ 3, este tribunal excluyó aquellas disposiciones «que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar y, muy especialmente, aquellas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente».

La demanda descarta que se pueda fundamentar la urgencia en los dos motivos alegados por el Gobierno: (i) ante la eventual merma de ingresos de los ayuntamientos por la imposibilidad de recaudar el IIVTNU, sostienen que el posible retraso en la aprobación de una ley por el trámite de urgencia o por el ordinario, no tiene capacidad para provocar un incremento significativo del déficit público, ni poner en riesgo la estabilidad presupuestaria o la suficiencia financiera de las entidades locales; y (ii) consideran simplista e irreal el argumento de las inminentes distorsiones en el mercado inmobiliario, a lo que añaden la imposibilidad del Gobierno de hacer una previsión de ingresos con la nueva norma o asegurar que con ella no se darán distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario.

Atendiendo al control que corresponde a este tribunal, la alegación debe ser desestimada por las razones que expondremos a continuación.

b) Los preceptos que se contienen en el real decreto-ley tienen como finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021. De no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales.

Se cumplimenta así la necesaria conexión entre la situación de extraordinaria y urgente necesidad, descrita en el apartado B) de este fundamento de derecho, y las medidas adoptadas para hacerle frente. A ello se ha de añadir que las medidas adoptadas modifican de modo inmediato la situación jurídica existente, introduciendo una nueva regulación de la base imponible que responde a lo requerido por la STC 182/2021.

Ya hemos señalado en otras ocasiones que «[p]ara llevar a cabo nuestro examen es preciso valorar, en su conjunto, todos aquellos factores que aconsejaron al Gobierno dictar la disposición impugnada», para lo cual no se trata de discutir acerca de la bondad técnica de las medidas «sino de examinar la correspondencia de las normas contenidas en el decreto-ley con la situación económica que se trata de afrontar, a fin de controlar la apreciación de la misma como un supuesto de “extraordinaria y urgente necesidad”, dentro del enjuiciamiento que sí nos compete sobre la validez constitucional de las determinaciones jurídicas adoptadas por el legislador» (STC 182/1997, FJ 4).

Constatado que no cabía seguir exigiendo el impuesto, la consecuencia inmediata era que se iba a causar una pérdida de ingresos para los municipios. Aunque no todos los entes locales han optado por el establecimiento del IIVTNU, lo cierto es que en los municipios de gran población constituye una importante fuente de ingresos, al ocupar la segunda o tercera posición, según los casos, en el ranking de impuestos por volumen de recaudación.

Ello justifica que sea posible afirmar que de no evitarse la pérdida recaudatoria, por la imposibilidad de seguir exigiendo el impuesto, podría llegar a comprometerse la suficiencia financiera e incrementar el déficit presupuestario. Basta recurrir a la lectura del «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados» (XIV Legislatura, núm. 144, de 2 de diciembre de 2021) para comprobar que uno de los aspectos principales en los que se centró el debate parlamentario fue, precisamente, la situación económica de los municipios y la necesidad de compensar a los mismos por la merma de ingresos producidos como consecuencia de los pronunciamientos constitucionales.

Nos resta añadir que la conexión que tiene este impuesto con el mercado inmobiliario está fuera de toda duda, desde el momento en que se gravan los incrementos de valor producidos en este tipo de transacciones inmobiliarias, conexión que ya se ponía de relieve en la propia STC 182/2021, FJ 5 D).

En definitiva, las medidas tributarias adoptadas guardan una relación de coherencia con una situación económica problemática explícita y razonada, en el mismo sentido que se apreció en otras ocasiones, tales como en el caso de las medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera que modificaban el tipo de gravamen del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003); o de medidas urgentes para incentivar las medidas de recuperación económica y social en el ámbito local de Castilla y León (STC 40/2021).

El Tribunal aprecia por todo ello en las medidas aprobadas la exigible «conexión de sentido» con la situación de «extraordinaria y urgente necesidad» previamente descrita, por lo que debemos desestimar en este punto la impugnación por falta del presupuesto habilitante del Real Decreto-ley 26/2021.

3. Segundo motivo de inconstitucionalidad: límites materiales del Real Decreto-ley 26/2021 en materia tributaria. La no «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE.

Los recurrentes sostienen que la norma impugnada «afecta» al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Argumentan que dicha afectación se produce porque el real decreto-ley viene a sustituir una regulación que ha sido declarada inconstitucional por ser contraria al principio de capacidad económica –STC 182/2021–, modificando sustancialmente un elemento esencial del gravamen, cual es la base imponible del tributo. Responder a este motivo de impugnación exige comenzar recordando la doctrina constitucional en relación con el uso del decreto-ley en materia tributaria, para, a continuación, examinar el alcance y contenido de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-ley 26/2021.

A) Doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria.

La consolidada doctrina del tribunal en relación con el uso del decreto-ley en materia tributaria se puede sintetizar en los siguientes términos:

(i) Como ya señalamos en la STC 182/1997, y reiteramos, entre otras, en las SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto «no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no “afecte”, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas», límite material «que no viene señalado por la reserva de ley». A lo que este tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE «no es, pues, al modo como se manifiesta el principio de reserva de ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido “afectación” por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (FJ 8).

(ii) En cuanto a la interpretación de los límites materiales a la utilización del decreto-ley, hemos venido manteniendo siempre una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución (“no podrán afectar...”) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución... ni permita que por decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; y 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6)» (STC 137/2003, FJ 6).

(iii) De acuerdo con la posición descrita, el tribunal tiene declarado que el decreto-ley no puede «afectar», en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Y dicho deber de contribuir queda conectado constitucionalmente, de un lado, con el principio de capacidad económica y, de otro, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario (por todas, STC 182/1997, FJ 7). De lo que se infiere que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo», vulnerando, en consecuencia, el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (por todas, SSTC 78/2020, de 1 de julio, FJ 3, y 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6).

(iv) A tal fin, es preciso tener en cuenta «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 5; 73/2017, de 8 de junio, FJ 2, y 14/2020, de 28 de enero, FJ 6).

B) Alcance y contenido de la reforma operada por el Real Decreto-ley 26/2021: los elementos del IIVTNU modificados.

Conviene destacar que la reforma del Real Decreto-ley 26/2021 no tiene por objeto la creación *ex novo* de un tributo, sino la modificación parcial del régimen jurídico del ya existente IIVTNU. En efecto, la nueva regulación sigue el criterio de conservar, en la medida de lo posible, el articulado original, a partir del cual se introducen las modificaciones que se han considerado necesarias para atender al mandato expresado en los pronunciamientos de este tribunal y adecuar el tributo al principio de capacidad económica como fundamento, límite y criterio de imposición (SSTC 59/2017, 126/2019 y 182/2021).

Además de establecer algunas previsiones relativas al ámbito de la gestión (art. 110.4 y 8 TRLHL), la reforma incide principalmente sobre un elemento esencial del impuesto, la base imponible (arts. 104.5 y 107 TRLHL), y lo hace, como indica el preámbulo, modificando su determinación para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario. Así, si bien se mantiene el sistema indiciario u objetivo de determinación de la base imponible con la misma regla de cuantificación (aplicación de un coeficiente al valor catastral del suelo urbano en el momento del devengo), se reconoce, por un lado, la posibilidad de que los ayuntamientos corrijan a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización y, por otro lado, se sustituyen los anteriormente vigentes porcentajes anuales por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas. Actualización que podrá ser llevada a cabo mediante las leyes de presupuestos generales del Estado.

Asimismo, se introduce el supuesto de no sujeción al impuesto derivado del fallo de la STC 59/2017, aplicable a instancia del sujeto pasivo, «en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición» (art. 104.5 TRLHL); dotando con ello a la regulación del impuesto de una mayor seguridad jurídica y

coherencia. Y, adicionalmente, se convierte en optativo el sistema precedente de estimación objetiva de la base imponible (art. 107.1 TRLHL), incluyendo la estimación directa como regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, admitiendo que a instancia del sujeto pasivo se acomode la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido (art. 107.5 TRLHL), de conformidad con el procedimiento establecido en el ya mencionado art. 104.5 TRLHL; recogiendo de este modo los postulados de las SSTC 126/2019 y 182/2021.

Se trata, pues, de una regulación que afecta a todos los contribuyentes de este impuesto local, dado que quien no opte por la aplicación de las nuevas reglas de no sujeción o de estimación directa de la base imponible (acreditando para ello un no incremento de valor o una plusvalía inferior a la calculada objetivamente con el método indicario establecido en la ley), deberá cuantificar esta última de acuerdo con el también reformado sistema objetivo de determinación de este elemento esencial del IIVTNU. De ahí que resulte fundamental para decidir sobre la constitucionalidad del decreto-ley aquí impugnado analizar el tributo sobre el que recae esta nueva regulación, indagando acerca de su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario.

C) Naturaleza y estructura del IIVTNU, y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario.

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) constituye el objeto de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-ley 26/2021; un impuesto local, definido por su carácter directo, real y objetivo. Atendiendo a la configuración actual del sistema de financiación de los entes locales, este no está integrado por ninguno de los tributos fundamentales del sistema tributario español. Si a ellos añadimos, como sucede con el IIVTNU, que no es un impuesto obligatorio, sino que su establecimiento es potestativo para los entes locales, de modo que en numerosos municipios no se prevé su exacción, su posición dentro del sistema tributario, y por ende su posible afectación al deber de contribuir de todos los ciudadanos, no reviste una especial importancia. Adicionalmente, se constata que el IIVTNU no es una de las «figuras impositivas estructurales del sistema» [STC 182/2021, FJ 4 A)], al tratarse de un impuesto «con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto) y sin constituir una figura central de la imposición directa» [STC 182/2021, FJ 5 B)].

En definitiva, este impuesto local ni constituye un pilar básico dentro del conjunto del sistema tributario, ni tampoco lo es dentro de la imposición directa. Sí lo son otros impuestos, al ser tributos globales sobre la renta, tales como el impuesto sobre renta de las personas físicas (STC 182/1997, FJ 9) o el impuesto sobre sociedades (STC 78/2020, FJ 5), dos pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica e igualdad. E incluso hemos extendido esa consideración, bajo determinadas circunstancias, al impuesto sobre la renta de no residentes [STC 73/2017, FJ 3 a)]. Pero también hemos negado que la modificación del tipo de gravamen del impuesto sobre determinados medios de transporte afecte al deber de contribuir porque «lejos de configurarse como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, grava una específica manifestación de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con la adquisición de vehículos» (STC 137/2003, FJ 7). En el mismo sentido nos pronunciamos en relación con la modificación del tipo de gravamen del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, FJ 8); o respecto de una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones «exclusivamente en los supuestos de transmisión *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante [...] no se configura como un tributo global sobre la renta o el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica» (STC 189/2005, FJ 8).

D) Conclusión.

Atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE. Por tanto, procede desestimar la impugnación del Real Decreto-ley 26/2021 al no apreciarse vulneración de los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido:

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad promovido por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados contra el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a nueve de marzo de dos mil veintitrés. Cándido Conde-Pumpido Tourón. Inmaculada Montalbán Huertas. Ricardo Enríquez Sancho. María Luisa Balaguer Callejón. Ramón Sáez Valcárcel. Enrique Arnaldo Alcubilla. Concepción Espejel Jorquera. María Luisa Segoviano Astaburuaga. César Tolosa Tribiño. Juan Carlos Campo Moreno. Laura Díez Bueso.

Firmado y rubricado.