

LA DEPURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA: LA ONDA EXPANSIVA DE LA STC 182/2021 Y LOS EFECTOS COLATERALES DEL ESTADO DE ALARMA SOBRE LA IMPOSICIÓN OBJETIVA¹

The constitutional purification of the principle of economic capacity: the expansive wave of STC 182/2021 and the collateral effects of the state of alarm on objective taxation

JORGE DE JUAN CASADEVALL

Universidad Internacional de Cataluña, Barcelona

jordi.dejuan@crowe.es

Cómo citar/Citation

De Juan Casadevall, J. (2023).

La depuración constitucional del principio de capacidad económica: la onda expansiva de la STC 182/2021 y los efectos colaterales del estado de alarma sobre la imposición objetiva.

Revista Española de Derecho Constitucional, 127, 287-315.

doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.127.09>

Resumen

El trabajo aborda un tema de honda significación constitucional, como es el sometimiento de los llamados impuestos objetivos, es decir, aquellos que hacen una medición de su base imponible con signos o módulos que se consideran expresivos o indiciarios de una manifestación de riqueza, a las exigencias del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31 de la Constitución. El autor sostiene que con la reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, el

¹ Este trabajo se integra en el grupo de investigación multidisciplinar SGRRESCAT 2030 (2021 SGR 01336), constituido en el seno de la Universitat Internacional de Catalunya.

Tribunal Constitucional ha depurado la triple funcionalidad operativa del principio constitucional de capacidad económica: como fundamento, como parámetro de imposición y como límite negativo del sistema tributario. Esta acabada doctrina constitucional puede impactar especialmente sobre los impuestos objetivos por su desconexión con la realidad económica sometida a gravamen. En particular, se detiene en el análisis del IAE, que enfrenta desde la doble perspectiva de esta última jurisprudencia constitucional y de los efectos económicos del estado de alarma y sus sucesivas prórrogas, para concluir que este impuesto anacrónico es de dudosa constitucionalidad.

Palabras clave

Impuesto objetivo; IAE; estado de alarma; principio de capacidad económica.

Abstract

The paper addresses a topic of deep constitutional significance, such as the subjection of so-called objective taxes, that is, those that measure their tax base with signs or modules that are considered expressive or indicative of a manifestation of wealth, to the requirements of the principle of economic capacity enshrined in article 31 of the Constitution. The author maintains that with the recent STC 182/2021, of October 26, which declared the tax on the increase in the value of urban land unconstitutional, the Constitutional Court has refined the triple operational functionality of the constitutional principle of economic capacity: as a basis, as an imposition parameter and as a negative limit of the tax system. This complete constitutional doctrine can especially impact objective taxes due to their disconnection with the economic reality subject to taxation. It focuses on the analysis of the IAE, which it faces from the double perspective of this latest constitutional jurisprudence and the economic effects of the state of alarm and its successive extensions, to conclude that this anachronistic tax is of dubious constitutionality.

Keywords

Objective tax; IAE; state of alarm; principle of economic capacity.

SUMARIO

I. IMPUESTOS OBJETIVOS Y ESTADO DE ALARMA: LA INEVITABLE DESCONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA. II. LA PROGRESIVA DEPURACIÓN CONSTITUCIONAL DE UN IMPUESTO OBJETIVO DESCONECTADO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA (ARTÍCULO 31.1 CE). III. LA DUDOSA CONSTITUCIONALIDAD DEL IAE: DESCONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y PARÁLISIS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA INDUCIDA POR LOS ESTADOS DE ALARMA: 1. La configuración normativa del IAE. 2. La prohibición/restricción de las actividades económicas gravadas durante el estado de alarma. 3. Proyección de la jurisprudencia constitucional sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) al impuesto sobre actividades económicas (IAE): 3.1. *El principio de capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición.* 3.2. *El principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de imposición.* 3.3. *El principio de capacidad económica como límite negativo de la imposición: la prohibición de confiscatoriedad.* IV VALORACIÓN CRÍTICA. BIBLIOGRAFÍA.

I. IMPUESTOS OBJETIVOS Y ESTADO DE ALARMA: LA INEVITABLE DESCONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Para la moderna doctrina tributarista, la base imponible de un impuesto es la captación de la capacidad contributiva que pone de manifiesto la realización del hecho imponible². Otra cosa es la medición cuantitativa de esa base imponible, para la que el art. 50.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), contempla el régimen de estimación directa, objetiva e indirecta. En el régimen de estimación objetiva, el legislador renuncia a la medición cierta y exacta de la base imponible para determinarla en función de «magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo» (art. 52 LGT), que se consideran expresivos de esa capacidad económica. Por

² Se ha subrayado que la base imponible expresa «la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa». Véase Ferreiro Lapatza (2000: 81). Suscribiendo esta relación conceptual, se ha dicho que la base imponible debe reflejar con la máxima fidelidad la capacidad económica, y «tiene que ser neutral y no puede aumentar ni reducir la capacidad económica que en abstracto manifiesta el hecho imponible». Véase Calvo Ortega (2003: 210).

ello, se configura como un método alternativo al régimen general de estimación directa, reviste carácter voluntario³ y exige una expresa previsión legal (art. 50.3 LGT). El ejemplo paradigmático es la estimación objetiva por módulos en el IRPF, en el que se sustituye la determinación exacta de la renta gravada, por la aplicación automática de unos signos, índices o módulos objetivos, que se consideran representativos de la riqueza gravada.

En la medida en que los impuestos objetivos ponen en almoneda esa relación umbilical con el principio de capacidad económica, han sido cuestionados⁴ y han suscitado, ya desde antiguo, dudas razonables de constitucionalidad⁵. Sin embargo, y a nuestro modo de ver, las abundantes razones técnicas que pueden justificar un alternativo y voluntario régimen de estimación objetiva claudican, de forma inexorable, cuando ese régimen de estimación objetiva se configura con carácter preceptivo, sin alternativa legal posible, y razones económicas y extrajurídicas acentúan el divorcio entre la ficción legal y la realidad económica sometida a gravamen. Es entonces, cuando la capacidad económica se inmola a razones de técnica tributaria, que aparece de forma descarnada un problema de constitucionalidad, como ocurrió con el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), y como ocurre también con el impuesto de actividades económicas (IAE).

La reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, declaraba la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a y 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real

³ Ese carácter voluntario u opcional de la estimación objetiva para el contribuyente fue introducido en el Proyecto de Ley por la de la enmienda 285 del grupo parlamentario catalán y por la enmienda n.º 6 y del grupo parlamentario vasco, con especial preocupación en la primera por la llamada «inversión de la voluntariedad», esto es, que se estableciera su preceptiva aplicación si el contribuyente no decía lo contrario.

⁴ La más clásica doctrina hacendística ya había censurado la estimación objetiva en la medida en que se apartara de la medición de la base real. En ese sentido, Sainz de Bujanda (1977: 242). Se ha dicho más modernamente que la estimación objetiva «constituye un cómodo expediente al que se recurre con demasiada frecuencia con tal de asegurar unos mínimos niveles de recaudación». Véase Merino Jara (1992: 984).

⁵ Aunque tampoco han faltado autores que avalen la constitucionalidad del recurso a esta técnica tributaria con base en la masificación y complejidad del sistema, la necesidad de reducir costes indirectos y facilitar su aplicación, la lucha contra el fraude fiscal o, en fin, la necesidad de garantizar el principio de generalidad en la aplicación del sistema tributario. En este sentido, García Novoa (2004), dentro del colectivo Calvo Ortega (2004: 222 y ss.).

Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL); preceptos legales que regulaban la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Con este último fallo, el Tribunal Constitucional sienta un cambio de criterio respecto a su jurisprudencia anterior, en la medida en que ahora viene a cuestionar este recurso tributario de la Hacienda local, no ya cuando no existe un incremento de valor del inmueble urbano transmitido (STC 50/2017), o cuando la cuota tributaria absorbe totalmente el incremento de valor gravado (STC 126/2019), sino el impuesto en sí, por la configuración objetiva de su base imponible y por su desconexión con el principio constitucional de capacidad económica. Culmina así la depuración técnica de este impuesto, que se expulsa del ordenamiento jurídico en todo caso⁶, aunque esa aparente radicalidad se matice con un inusitado y restrictivo efecto temporal prospectivo.

En sentido técnico, estamos en lo que en *common law* se conoce como un *prospective overruling*⁷, doctrina que amalgama armónicamente el cambio de criterio con su limitada eficacia *ex nunc*. En el ámbito iuscomunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con el amparo formal del art. 264

⁶ Sin base imponible no es posible liquidar un tributo variable, por lo que la declaración de inconstitucionalidad suponía la desaparición técnica del impuesto, produciéndose, de forma sobrevenida, un vacío normativo que el legislador taponó con celeridad con el Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre. Filtrado a los medios de comunicación el contenido de la sentencia, y publicada incluso en la web oficial del Tribunal Constitucional, el Gobierno, con el socorrido recurso del decreto ley, se adaptó a la nueva jurisprudencia constitucional, incluso antes de su publicación oficial en el *BOE* de 25 de noviembre de aquel mismo año. Sobre el nuevo sistema de liquidación del IIVTNU, véanse Sánchez García (2022) y Padilla Ruiz (2022). Con todo, la litigiosidad constitucional que florece en torno al IIVTNU parece no conocer límites, y, al tiempo de elaborar este trabajo, se publicaba en el orden del día del Pleno del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 2022 la admisión a trámite de sendos recursos de inconstitucionalidad, respectivamente interpuestos por el grupo parlamentario popular y por el grupo parlamentario de Vox, contra el citado Real Decreto Ley 26/2021, por el que se regula la nueva plusvalía municipal.

⁷ La doctrina del *prospective overruling* agrieta la *doctrine of stare decisis*, que, de forma granítica y en la formulación clásica debida a Blackstone, constriñe al juez a seguir el *binding precedent* sentado por una *higher court*, dejando al juez del caso vinculado por el precedente la decisión discrecional sobre su aplicación retroactiva. Por el contrario, en *Northern Railway v. Sunburst Oil and Refining Co* (1932), el Tribunal Supremo de Estados Unidos, por boca del juez Cardozo, y amparándose en una concepción dinámica de la ley, formula la doctrina del *prospective overruling*, según la cual: «This is not a case where a court, in overruling an earlier decision, has given to the new ruling a retroactive bearing, and thereby has made invalid what was valid in the doing».

TFUE, tiene también la facultad de limitar los efectos temporales de sus sentencias. Esa eventual eficacia *ex nunc* de la sentencia comunitaria puede tener especial relevancia en asuntos relativos a la devolución de ingresos indebidos, en la medida en que tendría la virtualidad de impedir que se replanteen situaciones jurídicas que agotaron sus efectos en el pasado, limitando la devolución a quienes hubieran ejercido la acción de reembolso antes de la sentencia. Sin embargo, y pese a la existencia de esa facultad jurisdiccional de limitación de efectos temporales, el Tribunal de Luxemburgo, en casos de incompatibilidad de la norma tributaria nacional con el derecho de la Unión Europea, viene reconociendo con carácter general la eficacia retroactiva de sus sentencias⁸. Solo de forma muy excepcional, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aplicando el principio general de seguridad jurídica, ha limitado la posibilidad de que los obligados tributarios invoquen una disposición interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas con anterioridad a la sentencia, cuando concurren dos circunstancias: el riesgo de repercusiones económicas graves y la buena fe de los Estados e interesados en general. Es más, ha precisado que las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esa sentencia (Verónica Tejera, 2014). Es decir, aun cuando el art. 264 TFUE contiene una previsión genérica, ha sido la jurisprudencia comunitaria la que, excepcionalmente, y por exigencias de la seguridad jurídica, ha modulado su eventual aplicación, pero siempre sobre una sólida base jurídica desprovista de toda coloración política⁹.

⁸ En relación con la cuestión prejudicial, esa eficacia *ex tunc* parece incondicionada, porque el TJUE «se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor» (*Bidar*, sentencia de 15 de marzo de 2005, C-209/03, y jurisprudencia allí citada). Es lógico que la «norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación. Por tanto, en principio, estas sentencias del Tribunal de Justicia producen efectos *ex tunc*» (*Denkavit italiana*, sentencia de 27 de marzo de 1980, C-61/79, apartados 15 y ss.).

⁹ Para síntesis esclarecedora de esta jurisprudencia, variable según se trate de una cuestión prejudicial o de una restricción de una libertad comunitaria, *vid.* las conclusiones presentadas el 5 de octubre de 2006 por la abogada general Stix-Hackl en *Meilicke* (asunto C-292/04). En cuanto aquí nos interesa, advierte lo siguiente: «[E]l principio de eficacia *ex nunc* de las sentencias del Tribunal de Justicia sólo deben admitirse de manera muy excepcional y las eventuales repercusiones económicas de determinada interpretación del Derecho comunitario no bastan por sí solas para

En cualquier caso, y dejando al margen esta suerte de *sentencias-leyes* (Predieri, 1984: 255-260) que enturbian la pureza del modelo kelseniano de justicia constitucional, y su inherente reducción del rol del Tribunal Constitucional al de un mero *legislador negativo*, y que tienen favorable acogida en otros sistemas de justicia constitucional¹⁰, lo que ahora nos interesa subrayar, a los limitados efectos de nuestro estudio, es que se produce la expulsión de este impuesto objetivo de nuestro sistema tributario por su evidente desconexión con el principio constitucional de capacidad económica. Y, más precisamente, que la reciente STC 182/2021 acoge un auténtico *overruling*¹¹, que puede

justificar eventuales restricciones de las libertades fundamentales ni pueden ser motivo para limitar temporalmente los efectos de una sentencia. Cuando, excepcionalmente, el Tribunal de Justicia considere que han de tenerse en cuenta las repercusiones de su interpretación del Derecho comunitario sobre los presupuestos públicos de un Estado miembro, sólo podrá hacerlo si la protección de los ingresos presupuestarios puede contrarrestar el riesgo de repercusiones económicas graves».

¹⁰ El Tribunal Constitucional alemán, y la propia doctrina alemana que tan de cerca se escruta por nuestra propia doctrina interna, fue inicialmente renuente a declarar anulaciones totales o parciales, asociadas a su inconstitucionalidad, y muy proclive a la figura de la *interpretación conforme*. La carencia de base legal en la Ley Fundamental de Bonn sería subsanada por la reforma de 1970 de los arts. 31-2.º y 79 de la Ley del Bundesverfassungsgericht, en cuya virtud no solo subsisten los actos dictados con arreglo a una norma declarada nula si ya ha transcurrido el plazo de impugnación, si no que se admite, en línea de principio, que las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de una norma no conlleven necesariamente su nulidad automática. Esta reforma legal abrió las puertas a una doctrina, cada vez más decidida, que, invirtiendo la regla general, limita los efectos retroactivos de las sentencias de inconstitucionalidad a casos muy concretos. Con este fundamento jurídico, el Bundesverfassungsgericht ha dictado sentencias de *anulación diferida*, sobre todo cuando en el caso enjuiciado están imbricados los principios de igualdad y de capacidad económica. Véase Caamaño Anido (1997: 167 y ss.).

¹¹ La sentencia de inconstitucionalidad es calificada, *expressis verbis*, como *overruling* en los votos particulares de los magistrados González Rivas y Conde-Pumpido Tourón, al que se adhiere la magistrada Balaguer Callejón. En ambos casos, se acuña el término en su más prístino sentido anglosajón, es decir, como cambio de criterio. Y así lo expresa, con meridiana claridad, este último voto particular, que, tras expresar que en las anteriores sentencias que «el IIVTNU no es “con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual”, dado que “la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación” es tarea que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, siendo por ello “plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de

propagar una dilatada onda expansiva sobre otros impuestos objetivos de nuestro sistema tributario.

Este efecto sistólico de la sentencia de inconstitucionalidad, y de su ya aquilatada concepción del principio de capacidad económica, irrigará su doctrina sobre la estimación presuntiva e indiciaria del IAE. Pero lo hará, sobre todo, por un efecto colateral imprevisto, como ha sido la respuesta normativa a la crisis sanitaria pandémica, o endémica, producida por el SARS-CoV-2, que, con la declaración del estado de alarma por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y sus sucesivas prórrogas y modulaciones, paralizó o restringió notablemente la actividad económica, agravando, aún más si cabe, la disociación entre la imposición objetiva y la manifestación de riqueza agravada. Aun cuando esa conclusión podría proyectarse sobre cualquier impuesto objetivo, parece especialmente indicado que se proyecte sobre un impuesto arcaico y singularmente presuntivo como es el IAE, cuyo devengo se anticipa a 1 de enero de cada período impositivo con abstracción de las concretas circunstancias económicas concurrentes.

Este trabajo nace con un doble objeto. En primer lugar, analizar la progresiva depuración técnica del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional, y su relación dialéctica con los impuestos de estimación objetiva. Y, en segundo lugar, preguntarnos en qué medida la configuración normativa del IAE, en la que esa medición estimativa o presuntiva de la base imponible es muy acusada, está viciada de inconstitucionalidad, máxime tras el efecto devastador que sobre el ejercicio de la actividad económica tuvo la declaración del estado de alarma, y sus sucesivas prórrogas, que, en un amplio espectro de sectores económicos, supuso una parálisis total de la actividad económica gravada por el IAE.

capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto” (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3), ahora deja de ser “plenamente válida” aquella opción de tributación mediante el sistema de estimación objetiva elegida por el legislador y de ser constitucionalmente admisible utilizarla “en lugar de” la estimación directa». Con todo, mucho nos tememos que esta sentencia pasará a los anales de nuestra jurisprudencia constitucional, no tanto por ese sonado cambio de criterio, como por su *vis expansiva* sobre otros impuestos objetivos, y por un singular efecto temporal restrictivo, extendiendo la intangibilidad de situaciones jurídicas afectadas por la sentencia de inconstitucionalidad más allá de la literalidad del art. 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), y *antedatando* sus efectos jurídicos, de forma inédita en jurisprudencia constitucional, a la fecha de su pronunciamiento, en contra del mandato del art. 38.1 LOTC, que, como no podía ser de otra manera, anuda su eficacia *erga omnes* a su publicación oficial en el *BOE*.

II. LA PROGRESIVA DEPURACIÓN CONSTITUCIONAL DE UN IMPUESTO OBJETIVO DESCONECTADO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA (ARTÍCULO 31.1 CE)

Como es sabido, la naturaleza de este impuesto local, tal y como ha sido delimitada por el propio Tribunal Constitucional, es la de un tributo directo que, según su configuración normativa, grava el «incremento de valor» que experimenten los terrenos de naturaleza urbana (art. 104.1 TRLHL), «a lo largo de un período máximo de 20 años» (art. 107.1 TRLHL), y que se pone de manifiesto «a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos» (art. 104.1 TRLHL), devengándose «cuando se transmita la propiedad del terreno [...] a la fecha de transmisión» (art. 109.1.a TRLHL). Concebidos en estos términos, su hecho imponible y su base imponible (arts. 104.1 y 107.1, primer párrafo, TRLHL, respectivamente), la cuantificación de ese «incremento de valor» gravado se realiza (art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL) mediante la aplicación de un coeficiente (art. 107.4 TRLHL) al valor catastral del terreno al momento del devengo (art. 107.2.a TRLHL). Ese coeficiente se determina multiplicando el número de años completos de tenencia del terreno (con un mínimo de uno y un máximo de veinte años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada ayuntamiento dentro de los parámetros previstos en el art. 107.4 TRLHL. Esa base imponible se somete a un tipo de gravamen fijado por la corporación local de hasta el 30 % (art. 108.1 TRLHL), dando lugar a la cuota tributaria (art. 108.2 TRLHL).

El Tribunal Constitucional, de una forma progresiva, ha sometido a un riguroso filtro constitucional la configuración objetiva de su base imponible desde la doble perspectiva de los principios constitucionales de capacidad económica e interdicción de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE). La primera gran batalla se suscitó al albur del pinchazo de la llamada «burbuja inmobiliaria», que planteó el problema de la exacción de este tributo cuando, en realidad, no existía una plusvalía inmobiliaria o, incluso, cuando lo que se había producido, en términos de valor de mercado, era una minusvalía. Es decir, se planteaba, de una forma descarnada, la exigencia del impuesto cuando, en realidad, no había existido una plusvalía constitutiva de una manifestación de riqueza. O lo que es lo mismo, la desconexión de su cuantificación objetiva automática con el principio de capacidad económica.

Con apoyo en las SSTC 26/2017 y 37/2017, en las que se enjuiciaron los preceptos homónimos de las normas forales vigentes en Guipúzcoa y Álava, la STC 59/2017, de 11 de mayo, sentenció que en los arts. 107.1 y 107.2.a TRLHL el legislador acoge «la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor

susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado». Por ello, en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (FJ 3). Y ello porque «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado —la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos— en un efecto generalizado» (FJ 3)¹².

El Tribunal Constitucional acota su declaración de inconstitucionalidad, y aun cuando advierte de que no se trata de una sentencia interpretativa, puntualiza que «el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión». Es más, la STC 59/2017 despliega, o más precisamente la STC 26/2017 desplegaba, un cierto esfuerzo teórico para salvar el sistema de cuantificación objetiva de la capacidad económica potencial, aunque con el límite negativo del gravamen

¹² Esta conclusión descansa en la doctrina constitucional que, sobre el principio de capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición, había compilado la STC 26/2017, en su FJ 2, a cuyo tenor: i) «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]», toda vez que «el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)]», por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5); ii) basta «con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)», y iii) la capacidad económica como fundamento de la imposición se predica de todo tributo, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal.

de una capacidad económica inexistente¹³. Y ese era el debate que se desprendía de la cuestión de inconstitucionalidad enjuiciada, y suscitada en la instancia en relación con un supuesto de hecho con un inexistente incremento de valor, que, naturalmente, revelaba una ficticia capacidad económica. Desde esta perspectiva, el sentido del fallo es plenamente coherente con la naturaleza incidental de la cuestión de inconstitucionalidad, que, como cuestión prejudicial devolutiva, no realiza un juicio abstracto de constitucionalidad, sino un enjuiciamiento *ad casum*, imprescindible para la resolución de la concreta controversia jurídico-tributaria que se dirime en la instancia.

El segundo asalto a la constitucionalidad del tributo lo protagonizaría la STC 126/2019, de 31 de octubre, al confirmar que, en aquellos supuestos en los que de la regla legal de cálculo (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, el art. 107.4 TRLHL no solo contradice el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, sino que, al gravar capacidades económicas parcialmente inexistentes¹⁴, también incurre, por lógica deducción de la doctrina constitucional sobre este último principio, en un resultado obviamente confiscatorio, al agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir.

¹³ En la citada STC 26/2017 (FJ 3) se dice que «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», aunque a renglón seguido puntualiza que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal». La doctrina ha censurado la admisibilidad del gravamen de esa capacidad económica *potencial*. Se ha dicho que entraña una interpretación flexible sobre el alcance de un principio nuclear de nuestro sistema tributario, relajación que sería premonitoria de la ulterior declaración de inconstitucionalidad del tributo. Véase Menéndez Moreno (2022).

¹⁴ Según el FJ 4 *in fine* de la STC 126/2019, «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente». En realidad, el supuesto de hecho enjuiciado en el litigio principal que provoca la cuestión de inconstitucionalidad aunaba un problema de confiscatoriedad —por agotamiento de toda la riqueza imponible— y de inexistencia de capacidad económica —por el exceso de cuota tributaria en relación con el incremento de valor gravado—. Luego, no es que la aplicación singular del IIVTNU fuera confiscatoria, sino que el contribuyente debía efectuar un desembolso adicional para hacer frente a este.

El principio de no confiscatoriedad, entendido en su sentido tradicional, «obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución», es decir, el derecho a la propiedad privada (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11.B, y 233/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1, y 69/2018, de 20 de junio, FJ 3.c). Ahora bien, esta primitiva significación jurídica del principio de no confiscatoriedad vio dilatado su contenido con la STC 26/2017, que ya estableció lo siguiente:

[...] aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario», no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE) (SSTC 26/2017, FJ 2, y 126/2019, FJ 4).

En definitiva, con la STC 126/2019 se aborda un caso en el que la cuantificación objetiva del gravamen absorbe totalmente el incremento de valor gravado, lo que plantea un problema, no tanto de capacidad económica como de confiscatoriedad, en el sentido ampliado decantado por la STC 26/2017, es decir, referido no al sistema tributario en su conjunto, sino a una concreta figura tributaria, del que se hará por primera vez una aplicación práctica referida a este impuesto local. De esta forma, el Tribunal Constitucional configura la prohibición constitucional de confiscatoriedad como un límite negativo de la capacidad económica gravada por el tributo.

El tercer y último pronunciamiento es el de la reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, que, como es sabido, sepulta definitivamente el IIVTNU con su exclusiva configuración objetiva. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla eleva cuestión de inconstitucionalidad respecto a los arts. 107.1, 107.2.a y 107.4 del TRLHL, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entiende el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema

objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una «carga fiscal excesiva» o «exagerada» que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de esta. La duda que se planteaba es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado por la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible —que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente— y, en consecuencia, que la cuota para pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente en el momento de la transmisión.

La cuestión no versaba sobre el principio de capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objetaba que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpressivas de capacidad económica (en este caso la plusvalía existía), sino que, y según el criterio del órgano judicial remitente, con invocación expresa de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, habría que situarla en una eventual transgresión del principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, el Tribunal Constitucional enmienda este enfoque analítico porque no se esgrime que el tributo agote o supere la riqueza imponible gravada (en este caso la cuota tributaria era una parte significativa de la plusvalía existente, pero no la agotaba totalmente), y la reenfoca centrándola en el análisis del principio de capacidad económica como «criterio o parámetro de la imposición, puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión».

Sobre este punto se opera un cambio de criterio en su jurisprudencia¹⁵, que supone una profundización en la consideración del principio de capacidad

¹⁵ Según su FJ 4, «los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana —foral y común— merecen ser revisados» por tres razones fundamentales. En primer lugar, porque no puede confundirse con el canon de constitucionalidad esgrimido para determinar el ámbito de la materia tributaria intangible por decreto ley (art. 86.1 CE). En segundo lugar, porque la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga,

económica como «criterio, parámetro o medida de la tributación» (FJ 4)¹⁶. Partiendo de estas nuevas premisas dialécticas, el Tribunal Constitucional sostiene que el principio de capacidad económica como parámetro de imposición opera más intensamente en los impuestos que en otras figuras tributarias. El Alto Tribunal reconoce la amplia libertad de configuración normativa de que goza el legislador tributario, y considera constitucionalmente legítimo que, en atención a otros intereses jurídicos relevantes, pueda perseguir fines de interés general o de política económica estableciendo exenciones o bonificaciones, establezca medidas antifraude siempre que no sean desproporcionadas, o, sencillamente, que por razones técnicas, y para obviar excesivos costes de gestión, regule sistemas que no exijan la cuantificación exacta de la capacidad económica.

no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica»; cualidad subjetiva del obligado a contribuir (por todas, STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4) que se erige no solo en un «criterio inspirador del sistema tributario» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5) u «ordenador» de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 193/2004, FJ 5), sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), en la configuración de cada tributo. No basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: i) «a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (por todas, SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6) y ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si «quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8). En tercer lugar, porque, por imperativo del art. 31.1 CE, solo puede exigirse un impuesto cuando existe capacidad económica y en la medida —en función— de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). «De ahí que —concluye el Alto Tribunal—, sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo».

¹⁶ La sentencia habla de «revisión» de sus postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de imposición y de «revitalización como medida de cuantificación en los impuestos».

Una estimación objetiva supone, por definición, marginar la capacidad económica real exteriorizada por el contribuyente¹⁷, y no refleja adecuadamente la capacidad económica gravada. Sin embargo, el Tribunal Constitucional reafirma su doctrina sentada en la STC 59/2017, según la cual «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto». Ahora bien, la matiza en esta sentencia al entender que el gravamen de bases objetivas o estimativas no puede ser arbitrario, y debe responder a una justificación objetiva y razonable. Y es en este punto donde el Tribunal Constitucional, partiendo de la situación actual del mercado inmobiliario, parece considerar la insuficiencia de las razones de técnica tributaria esgrimibles¹⁸, y vierte un razonamiento jurídico, cuya onda expansiva puede ir más allá del tributo enjuiciado, concluyendo lo siguiente:

¹⁷ Como advierte la sentencia, en su FJ 4, la doctrina tributarista ha sostenido, desde antiguo, que «la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto solo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación».

¹⁸ El Tribunal Constitucional reconoce que la complejidad y la incertidumbre que suponía determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, determinó la opción legislativa por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función del período de generación de este, que agilizará la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que suponía acudir al incremento real. Esa es, precisamente, la razón técnica por la que se abandonó el criterio de liquidación del viejo *arbitrio de plusvalía*, establecido en el art. 510, 1 y 3, del Texto Refundido de Ley de Bases de Régimen Local, aprobado por el Decreto de 24 de junio de 1955, que ordenaba atender a la diferencia del valor de venta al principio y al final del período de imposición, pero que imponía a los ayuntamientos la obligación de investigar y establecer esos valores, generando no poca litigiosidad tributaria. Por ello, se sustituyó por la Ley 39/1988, antecedente inmediato del TRLHL, el actual sistema objetivo, más sencillo de aplicar, incentivando la generalización de este impuesto potestativo con escasos costes de gestión. Véase sobre el particular Menéndez Moreno (2022).

Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar 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» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado —la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos— en un efecto generalizado» (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o «patológicos» los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior —con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado— al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

En síntesis conclusiva, el Tribunal Constitucional, desbordando el enjuiciamiento *ad hoc* que encorseta la cuestión de constitucionalidad, construye —o reconstruye— toda una doctrina constitucional sobre la capacidad económica como parámetro de la imposición, cuyas últimas consecuencias no agotará, probablemente, el restringido ámbito del IIVTNU. E incluso va más allá, y perfila ya con toda claridad, la triple funcionalidad operativa del principio constitucional de capacidad económica: i) como fundamento, sustrato o fuente de la imposición, ii) como criterio, parámetro o medida de la imposición, y iii) como

límite negativo de la imposición, no ya del sistema tributario en su conjunto, sino de cada singular figura tributaria (no confiscatoriedad).

III. LA DUDOSA CONSTITUCIONALIDAD DEL IAE: DESCONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y PARÁLISIS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA INDUCIDA POR LOS ESTADOS DE ALARMA

1. LA CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IAE

El IAE es un tributo directo de carácter real que, al igual que el IIVTNU, opta por una estimación objetiva de su cuota tributaria. Su complejo sistema de liquidación consiste, en síntesis, en el cálculo de la cuota tras la aplicación de las tarifas del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el TRLHL, y la aplicación de los coeficientes y las bonificaciones previstos, así como, en su caso, acordados por cada ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas. Desde el punto de vista de la gestión tributaria, el proceso de liquidación no es menos complejo, e intersecciona la competencia estatal de gestión censal¹⁹ con la liquidación municipal de cuotas municipales o nacionales.

Pero, a diferencia del IIVTNU, el IAE presenta una característica adicional, que eleva considerablemente su nivel de abstracción jurídico-tributaria, y es que su hecho imponible está constituido por el «mero ejercicio» de una actividad económica²⁰. Es decir, el IAE no grava el resultado económico de una explotación económica por una persona física (como el IRPF), jurídica (como el impuesto sobre sociedades) o por un no residente (impuesto sobre la renta de no residentes), sino el «mero ejercicio [...] de actividades empresariales, profesionales o artísticas». Su hecho imponible, el presupuesto fijado por la ley para configurar el tributo (art. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

¹⁹ El impuesto se gestiona a partir de la matrícula, cuya gestión e inspección se encomienda a la AEAT, en la que figuran los diferentes elementos tributarios que revelan una capacidad económica (número de habitaciones y metros cuadrados en hostelería, filas de pasajeros en aeronaves, mesas de casino, etc.). A cada uno de esos elementos tributarios se asigna una cuota mínima por las tarifas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

²⁰ En efecto, el art. 78.1 TRLHL prevé lo siguiente: «El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

General Tributaria), no es un acto o negocio, sino un simple hecho jurídico (art. 13 LGT), el mero ejercicio de una actividad económica.

Esta compleja figura tributaria, de rancio sabor histórico, propia de una Hacienda pública decimonónica, en la que abundaba la imposición de producto de carácter objetivo, colaciona dispersos materiales tributarios de sus dos inmediatos precedentes, la licencia fiscal y el impuesto de radicación. El vigente —que no moderno— IAE es el crisol en que se diluyen esos dispersos ingredientes jurídico-tributarios. Y, desde esa hermenéutica histórica (art. 12.1 LGT en relación con el art. 3.1 del Código civil), pero también literal y finalista, podemos fácilmente concluir que estamos ante un impuesto que no grava una capacidad económica real, sino una capacidad económica potencial. Se somete a tributación el mero ejercicio de una actividad económica, porque cada elemento tributario dado de alta en la matrícula es susceptible de generar, potencialmente, ingresos económicos reveladores de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Por ello, y porque basta esa mera potencialidad de revelar esa capacidad económica, el impuesto se devenga el primer día del ejercicio económico (art. 89 TRLHL).

Con el devengo se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La fecha del devengo «determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria». Por tanto, si a 1 de enero se desarrollaba una actividad económica gravada, se devenga el IAE por todo el período impositivo, aun cuando existiera una prohibición legal para desempeñarla durante gran parte del ejercicio fiscal, o aun cuando —en un hipotético caso externo— concurriera la precitada prohibición desde el 2 de enero. De esta forma, la regla de devengo anticipado se configura como una ficción legal. Y queremos subrayar, por su relevancia jurídica, la autonomía dogmática de la *fiction legis* frente a la presunción *iuris tantum* (admite prueba en contrario), o, incluso, frente a la concomitante presunción *iuris et de iure* (silogismo normativo trabado por una ilación lógica cuya premisa mayor es verdadera). Aun cuando comparte el mismo efecto jurídico que esta última (no admite la prueba en contrario), la ficción legal construye una verdad legal alternativa que puede no compadecerse con la realidad fáctica.

Esa vidriosa, cuando deletérea, abstracción anticipada de su hecho imponible necesariamente aboca a un sistema de estimación objetiva o, mejor aún, presuntiva de una capacidad económica potencial. Se combina aquí la asignación de una cuota tributaria fija, nacional o municipal, asignada a tanto alzado para cada elemento tributario dado de alta en la matrícula, según la tarifa aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, con la aplicación de un coeficiente de situación y de un coeficiente o índice de ponderación.

Ahora bien, la rigidez de su configuración genética no admite un sistema alternativo de liquidación, ni siquiera cuando exista una desconexión con la realidad económica, y menos aún en una inédita situación de pandemia, en la que, por razones imperativas de orden público sanitario, constitucionalmente avaladas, fue materialmente imposible, ya devengado el impuesto, desarrollar el «mero ejercicio» de las actividades económicas gravadas por el impuesto. Esta distorsión fiscal de la realidad económica sometida a tributación deviene más sangrante por la regla de devengo anticipado contenida en el art 89.2 TRLHL. Este precepto legal fija el devengo del impuesto en el primer día del año natural, y, salvo en los casos de alta o de cese anticipado, no prevé el prorrateo de la cuota y la correlativa devolución de ingresos indebidos.

Con este material jurídico bastaría para cuestionar la constitucionalidad de este vetusto impuesto, y así lo ha hecho la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal nombrada por el Ministerio de Hacienda, que, en cuanto aquí nos interesa, postula la eliminación de este anacrónico impuesto indiciario al vulnerar los principios de capacidad económica y no discriminación²¹. Pero es que, adicionalmente, la inédita situación de emergencia pandémica del SARS-CoV-2, con la paralización de un amplio elenco de actividades económicas gravadas por el IAE, impuesta, por razones de orden público sanitario, por los sucesivos estados de alarma de 2020, ha venido a tensionar sobremedida los vicios estructurales de esta figura tributaria y su sometimiento a las exigencias constitucionales del principio de capacidad económica.

2. LA PROHIBICIÓN/RESTRICCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS GRAVADAS DURANTE EL ESTADO DE ALARMA

Como es sabido, el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud (OMS) elevó la situación de emergencia de salud pública ocasionada por

²¹ El trabajo de los expertos ha cristalizado en el recientemente aparecido *Libro Blanco para la Reforma Fiscal de 2022*, de 12 de abril de 2021, en el que puede leerse que el IAE «no atiende a los principios de generalidad, capacidad económica, equidad, progresividad, no discriminación o neutralidad económica», y que, en buena parte, «estas deficiencias se deben a que el IAE es un impuesto indiciario, con una estructura anacrónica y unos indicadores y módulos arcaicos que pretenden aproximar el beneficio medio presunto de una actividad económica». Tras analizar no solo sus problemas jurídicos, sino también sus notables ineficiencias en términos económicos, el *Libro Blanco* concluye que «el Comité considera oportuno proponer su eliminación al no corresponder este tributo a una figura propia de un sistema tributario moderno». Véase <https://bit.ly/3n4LmMe>.

el SARS-CoV-2 a pandemia internacional. Ante esta situación, el Gobierno de España, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y al amparo del art. 116 CE, declaró el estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el SARS-CoV-2 en todo el territorio nacional, por un período de quince días naturales. El art 10.1, 3 y 4, del Real Decreto 463/2020 suspendió la apertura al público de establecimientos y locales minoristas, con unas excepciones tasadas, y de «cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio». También se suspendió la apertura al público de establecimientos en que se desarrollaran espectáculos públicos y actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del real decreto, así como las actividades de hostelería y restauración²².

Este primer estado de alarma fue objeto de sucesivas prórrogas, siendo la última la declarada en virtud del Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, que prorrogó el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, hasta las 00:00 horas del 21 de junio de 2020²³. En todos los citados reales decretos se estableció de forma expresa que las prórrogas se sometían a las mismas condiciones establecidas en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el SARS-CoV-2.

Con motivo de la desescalada ante la crisis sanitaria del SARS-CoV-2, fue publicada el 30 de mayo de 2020 en el *Boletín Oficial del Estado (BOE)* la Orden SND/458/2020, de 30 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones de ámbito nacional establecidas tras la declaración del estado de

²² Como es sabido, la STC 148/2021, de 14 de junio, declaró la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los incisos 1, 3 y 5 del art. 7 del Real Decreto 463/2020, dedicado a la «limitación» de la libertad ambulatoria de las personas físicas, por entender que, en realidad, más que una limitación, contenía una «suspensión» del derecho fundamental del art. 19 CE, que desbordaba las previsiones constitucionales del art. 116 CE y de la LO 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio. Sin embargo, avaló la constitucionalidad en su práctica totalidad del art. 10 del real decreto, salvo en lo que se refiere a la autorización genérica al Ministerio de Sanidad para «modificar» o «ampliar» las medidas restrictivas adoptadas (art. 7.6 del real decreto).

²³ En concreto, este primer estado de alarma fue prorrogado mediante el Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, hasta las 00:00 horas del día 12 de abril de 2020; Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, hasta las 00:00 horas del día 26 de abril de 2020; Real Decreto 492/2020, de 24 de abril, hasta las 00:00 horas del día 10 de mayo de 2020; Real Decreto 514/2020, de 8 de mayo, hasta las 00:00 horas del día 24 de mayo de 2020; Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, hasta las 00:00 horas del día 7 de junio de 2020, y Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, hasta las 00:00 horas del día 21 de junio de 2020.

alarma en aplicación de la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. Posteriormente, el 6 de junio de 2020, fue publicada en el *BOE* la Orden SND/507/2020, de 6 de junio, por la que se modifican diversas órdenes con el fin de flexibilizar determinadas restricciones de ámbito nacional y establecer las unidades territoriales que progresan a las fases 2 y 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad²⁴.

Por consiguiente, durante el período comprendido entre los días 14-3-2020 y 9-6-2020, muchas actividades económicas, y, singularmente, las que se desarrollaban de cara al público, quedaron prohibidas o, en un momento posterior, sufrieron severas restricciones. A partir del 9-6-2020, se produce una reapertura al público de sus establecimientos, pero bajo un régimen ciertamente restrictivo que limitaba su aforo al 50 %, u otros porcentajes similares, en función de la actividad económica afectada.

Ante una tendencia ascendente en el número de casos de contagio por el SARS-CoV-2, el Gobierno de España, mediante el Real Decreto 962/2020, de 25 de octubre, declaró el segundo estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2²⁵. En el art. 2.2 del citado Real Decreto 962/2020, de 25 de octubre, se estableció que en cada comunidad autónoma la autoridad competente delegada sería la que ostentase la presidencia de la comunidad autónoma. Asimismo, el art. 2.3 estableció que las autoridades competentes delegadas quedaban habilitadas para dictar, por delegación del Gobierno de la Nación, las órdenes, resoluciones y disposiciones para la aplicación de lo previsto en los arts. 5 a 11 del Real Decreto 926/2020. A partir de ese momento se produce una *taifcación* del estado de alarma, que supone la fragmentación autonómica de medidas prohibitivas o restrictivas de la actividad económica en función de la incidencia acumulada que presentaba la epidemia a nivel territorial.

Esta notable restricción de las actividades económicas abiertas al público no ha tenido un adecuado reflejo en un impuesto objetivado como el IAE. Naturalmente, el TRLHL no prevé que su restrictiva regulación del prorrateo sea aplicable a un supuesto de imposibilidad legal de ejercer la actividad económica acordada por un decreto de estado alarma a consecuencia de una pandemia como la que padecemos en 2020/2021. Por tanto, el IAE de 2020 se devengó en su

²⁴ Orden SND/507/2020, de 6 de junio, por la que se modifican diversas órdenes con el fin de flexibilizar determinadas restricciones de ámbito nacional y establecer las unidades territoriales que progresan a las fases 2 y 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad: <https://bit.ly/3JycJ97>.

²⁵ Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2: <https://bit.ly/400ZynQ>.

integridad el 1 de enero, pese a que algunas de las actividades económicas gravadas fueron legalmente prohibidas, en su totalidad o parcialmente. Su configuración objetiva e indiciaria, y la regla de devengo anticipado del IAE, constituye una ficción legal de ejercicio continuado de la actividad económica durante todo el período impositivo que, en una situación preordenada de parálisis económica, agrava sobremanera la desconexión del tributo con la realidad, aniquilando totalmente la presunta o potencial capacidad económica gravada.

3. PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) AL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

Como apuntábamos más arriba, el Tribunal Constitucional, en relación con el IIVTNU, ha perfilado de una forma acabada la triple funcionalidad operativa del principio de capacidad económica así: i) como fundamento, sustrato o fuente de la imposición, ii) como criterio, parámetro o medida de la imposición, y iii) como límite negativo de la imposición de cada concreta exacción fiscal. Esta doctrina constitucional, alumbrada en torno a un impuesto objetivo como es el IIVTNU, es fácilmente extrapolable al IAE, en el que se acentúa el carácter presuntivo de la riqueza gravada, a partir de unas tarifas que tipifican unos elementos tributarios que se consideran indiciarios de esa potencial capacidad económica²⁶.

3.1. *El principio de capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición*

La capacidad económica potencial gravada por el IAE se activa con la previsión genérica y abstracta de un hecho imponible (el *mero* ejercicio de

²⁶ En la misma línea, mediante una abstracción de la STC 182/2021, «en los impuestos la capacidad económica rige no solo a la hora de que el legislador elija las manifestaciones de riqueza y defina el hecho imponible, sino también en la concreción de los métodos impositivos o las medidas técnicas que conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo; dicho en otras palabras, este principio debe operar también como vara de medir de la carga fiscal, en orden a evaluar si se adecua o no a la riqueza exteriorizada por el sujeto pasivo al realizar el presupuesto de hecho del impuesto». Véase Ramos Prieto (2021: 528).

una actividad económica), que se devenga de una forma anticipada (el primer día de cada período impositivo). Como ya hemos advertido más arriba, la doctrina constitucional de la capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición fue sistematizada por la STC 26/2017, FJ 2, que damos aquí por reproducida, para no incurrir en reiteraciones innecesarias. Baste ahora colacionar las SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b, y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.a, en las que se establece, con meridiana claridad, lo siguiente: «[E]n ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia».

Pues bien, existiendo un óbice legal infranqueable, que obturaba, de forma total o parcial, durante gran parte de 2020, ese mero ejercicio de la actividad económica, la previsión abstracta de una capacidad económica potencial se torna un gravamen de una capacidad inexistente, virtual o ficticia, constitucionalmente vedada por el art. 31.1 CE. Sería una situación muy próxima a la descrita para el IIVTNU en las SSTC 26/2017 y 37/2017, en la medida en que, también el IAE —añadimos nosotros— «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE». O, dicho en otros términos, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana [para nosotros, el mero ejercicio de una actividad económica]) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 59/2017).

Desde esta perspectiva, la previsión inexistente, virtual, ficticia e irreal de capacidad económica del art. 78 TRLHL está viciada de inconstitucionalidad, en la medida en que, durante 2020/2021, ciertos establecimientos abiertos al público no han podido desarrollar con normalidad la actividad económica gravada. Estamos ante una *fictio legis*, esto es, la construcción legal de una verdad alternativa, desconectada de la realidad económica, que acentúa sus efectos perversos por la localización temporal anticipada del devengo al primer día del período impositivo. En este sentido, la regla de devengo anticipado del art. 89 TRLHL, basada en la presunción ficticia del normal desarrollo de la actividad económica durante todo el ejercicio fiscal, también merece, en un caso como el aquí enjuiciado, una severa tacha de inconstitucionalidad.

3.2. *El principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de imposición*

El principio de capacidad económica modula o funciona como parámetro o medida de la intensidad de realización del hecho imponible, erigiéndose en criterio de imposición. Es en la estimación o medición de la intensidad cuantitativa del hecho imponible donde el IAE muestra una mayor proximidad conceptual con la plusvalía municipal declarada inconstitucional. En ambos casos, el legislador renuncia a la medición exacta que supone su estimación directa para optar por el gravamen objetivo de una capacidad económica potencial que deviene ficticia.

En este punto, resulta inevitable detenerse en la reciente STC 126/2021, de 26 de octubre, que aniquiló totalmente el hasta aquel momento zaherido IIVTNU por el diseño objetivo de su base imponible desconectada de la realidad económica. Para que sea «constitucionalmente legítimo» recurrir a la estimación objetiva o presuntiva de la capacidad económica potencial, el FJ 4 dibuja una disyuntiva: «(i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar 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»²⁷.

Ni lo uno ni lo otro se cumplen en el complejo proceso liquidatorio del IAE. Ni existe un alternativo y opcional régimen de estimación directa ni se utiliza un criterio de cuantificación de rendimientos medios o presuntos en el sector. Tan solo se prevé, y parece marcadamente insuficiente, que no podrá exceder del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada (art. 85.1, apartado cuarto, del TRLHL)²⁸.

²⁷ Sobre ello, «no basta la simple existencia de la posibilidad de optar por la estimación directa para justificar cualquier método de estimación objetiva, por alejada que esté la base imponible determinada por este método de la cuantía real. Por el contrario, el resultado del método objetivo tiene que aproximarse al de la estimación directa lo suficiente como para que el error esté justificado por las finalidades que, como señala la citada sentencia, legitiman constitucionalmente la implantación de este método, principalmente la de hacer posible la gestión eficiente del impuesto» (Palao Taboada, 2021: 62).

²⁸ Técnicamente estamos ante una ley de bases que habilita al Ejecutivo a dictar un texto articulado en forma de decreto legislativo. Así lo confirma el tenor literal del propio art. 85 TRLHL, que, con expresa referencia al art. 82 CE, emplaza al Gobierno a dictar un decreto legislativo aprobando las tarifas del IAE siguiendo las bases normativas explicitadas en el propio art. 85 TRLHL. Una de esas bases

Tampoco se prevé una reducción proporcional de la cuota tributaria liquidada en función de los días en que, por imperativo legal del real decreto del estado de alarma, y de sus sucesivas prórrogas, no ha sido posible el *mero* ejercicio de la actividad gravada. Ni tampoco lo ha permitido la interpretación de la legalidad ordinaria, y, en particular, los arts. 78, 80, 81, 85 y 89.2 del TRLHL y el apartado 4 de la regla 14 de la instrucción del IAE aprobada por el RDL 1175/1990, como ha sostenido una aislada jurisprudencia menor.

En este sentido, el sistema liquidatorio del IAE está totalmente desconectado de la realidad económica, desconoce la funcionalidad del principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de imposición, toda vez que no consiente una alternativa estimación directa o con base en rendimientos presuntos, y cortocircuita toda posible reducción proporcional a los días en que legalmente se pudo ejercer la actividad gravada.

Desde esta perspectiva, la evaluación objetiva y automática del abstracto hecho imponible diseñado no se acomoda a las exigencias constitucionales del principio de capacidad económica como criterio de imposición, viciando de inconstitucionalidad los arts. 78, 80, 81, 85 y 89.2 del TRLHL y el apartado 4 de la regla 14 de la instrucción del IAE aprobada por el RDL 1175/1990. Pero, en realidad, la tacha de inconstitucionalidad se extiende al entero sistema liquidatorio y, muy señaladamente, al art. 85 TRLHL, que, al igual que ocurría con los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a y 107.4 TRLHL, declarados contrarios al art. 31.1 CE por la STC 182/2021, no contemplan un sistema alternativo a esa preceptiva e inamovible medición objetiva *ex lege*.

normativas es la que obliga al Ejecutivo a configurar los elementos tributarios de la tarifa de tal suerte que no excedan del 15 % del beneficio medio presunto del sector económico en el que se incardina la concreta actividad económica gravada. Pues bien, en función de los correspondientes estudios macroeconómicos que cuantificaban el beneficio medio de cada sector económico, el Real Decreto Legislativo 1175/1990 diseñó los correspondientes elementos tributarios de tal manera que la liquidación de esas tarifas no desbordara el 15 % del beneficio medio presunto previamente establecido. Sin embargo, esas circunstancias referidas al año 1990 no han permanecido inmutables hasta la actualidad, y lógicamente, se han visto seriamente alteradas por la excepcional situación pandémica que hemos padecido en los últimos años. Estas consideraciones económicas nos llevan a una reflexión adicional, y es que, al margen del posible desarrollo *ultra vires* controlable ante la jurisdicción contenciosa (art. 82.6 CE) en que haya podido incurrir el citado decreto legislativo, cabría plantearse su posible inconstitucionalidad por exceso normativo respecto de la ley de delegación.

3.3. *El principio de capacidad económica como límite negativo de la imposición: la prohibición de confiscatoriedad*

Señalábamos más arriba que con las SSTC 26/2017 y 126/2019 se produce un giro copernicano en la delimitación del perímetro de la prohibición de confiscatoriedad, que ya no solo se proyecta sobre el entero sistema tributario, sino que también se predica de cada figura tributaria autónoma y aislada. En síntesis, aduce el Alto Tribunal que cabe «considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

Para valorar adecuadamente una eventual transgresión de ese límite negativo de imposición, se impone un análisis casuístico del grado de paralización total o parcial que ha experimentado cada sector económico afectado, para concluir si la inmutable cuota tributaria de IAE, calculada de forma abstracta y desconectada de la realidad, absorbe totalmente, o de una forma muy significativa, la riqueza gravada. No ignoramos que el hecho imponible del IAE somete a tributación el *mero* ejercicio de la actividad económica. Pero tampoco podemos olvidar que estamos ante una previsión abstracta de una capacidad económica potencial, una *factio legis* que, cuando menos de una forma indiciaria, se orienta a la obtención de un rendimiento económico. Por ello, debiera ser potencialmente expresiva de una capacidad contributiva. Nótese que el concepto legal de actividad económica gravada que luce en el art. 79 TRLHL es sustancialmente idéntico al acuñado por el art. 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

La minoración de los ingresos que arroja el ejercicio fiscal de 2020 para la generalidad de las actividades económicas afectadas por los sucesivos estados de alarma es indiciarias de que, si hubiera existido una alternativa estimación directa o de rendimientos previsible en el IAE, las cuotas tributarias devenidas hubieran sido muy inferiores. O, dicho en otros términos, se hubieran evitado liquidaciones confiscatorias porque gravaran una manifestación de riqueza inexistente, postiza y ficticia. Y es que no puede exigirse el IAE para una actividad económica que no ha podido realizarse, o que se ha realizado con una manifiesta anormalidad, a consecuencia de los sucesivos estados de alarma declarados.

IV. VALORACIÓN CRÍTICA

La paralización o restricción de la actividad económica provocada por los sucesivos estados de alarma cuestiona seriamente la medición objetiva de la capacidad económica potencial en un impuesto como el IAE, que se liquida en función de unos signos o indicios estáticos (superficie, situación, elementos tributarios de las tarifas), y se devenga el primer día del período impositivo anual por el «mero ejercicio» de actividades económicas. La abstracción presuntiva de una actividad económica, medida de una forma objetiva, necesariamente debe verse influida por la prohibición legal de desarrollar esa actividad económica con normalidad. Esta es la solución técnica que ha arbitrado, de una forma muy pragmática, la jurisprudencia menor, al aplicar analógicamente una regla de prorrateo del impuesto²⁹. Desde una perspectiva de legalidad

²⁹ La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Santander de 16 de diciembre de 2021 (rec. n.º 294/2021) entiende que la liquidación de IAE recurrida «ha constituido realmente una confiscación por su automaticidad y no tomar en consideración las circunstancias concurrentes en el año 2.020 de que el sector entró claramente en pérdidas». La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Alicante de 5 de junio de 2021 (rec. n.º 803/2020) enfoca la litigiosa aplicación del IAE como un supuesto de no sujeción por falta de ejercicio de la actividad económica, y propone la aplicación analógica del apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, que permite la reducción de cuotas de IAE, que autoriza a instar la devolución proporcional de cuotas por «paralización de industrias» debida a fuerza mayor, orden judicial, u otras circunstancias, entre las que no se contempla una situación homologable al cierre o restricción por crisis sanitaria. La misma solución técnica ha sido adoptada por la sentencia del TSJ de Extremadura de 2 de diciembre de 2021 (rec. 36/2021), aunque no sin antes declarar que «el cese forzoso de la actividad, durante la vigencia del estado de alarma, es un situación que requiere decisiones fuera de la ortodoxia normativa, a fin de garantizar los principios básicos que rigen la materia y que determinan que no puede liquidarse el impuesto durante el tiempo que se ha dejado de producir el hecho imponible por decisión normativa, de inexcusable cumplimiento, por razones de salud pública». La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Badajoz de 30 de julio de 2021 (rec. 36/2021) simplemente aduce la existencia de una disposición legislativa que impedía realizar la actividad gravada por el tributo. Y las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 6 de Las Palmas de Gran Canaria (rec. 19/2021) de 1 de diciembre de 2021 y del Juzgado de lo Contencioso n.º 3 de Valencia de 11 de enero de 2022 (rec. 344/21) aluden a la ausencia de hecho imponible. En definitiva, se trata de soluciones imaginativas, animadas por un encomiable criterio de justicia tributaria, pero que, desde una perspectiva de legalidad tributaria, quiebran la «ortodoxia normativa», al bordear la prohibición de analogía (art. 14 LGT) o la reserva constitucional de ley (art. 31.3 CE y art. 8 LGT).

ordinaria, esta solución práctica podría ser censurable, en la medida en que en nuestro ordenamiento tributario no admite la extensión analógica *in bonus* de las exenciones o bonificaciones del tributo (art. 14 LGT). Pero es indudable que, desde una perspectiva constitucional y, en particular, de interpretación de todo el ordenamiento jurídico (*harmony interpretation*), puede constituir una salida plausible para salvar la constitucionalidad del IAE aquilatando la interpretación de la norma fiscal al postulado constitucional de justicia tributaria y al principio de capacidad económica que, de forma fiduciaria, le sirve de guía hermenéutica cualificada como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Sin embargo, el problema no es este, el problema es de fondo, y es que estamos ante un impuesto objetivo, y, más que objetivo, presuntivo de una potencial capacidad económica, y que no reviste carácter alternativo voluntario. Y con estas coordenadas jurídicas, sin duda agravadas por el devastador efecto económico de la pandemia sobre la actividad económica gravada, que en los muchos sectores económicos impactados por el estado de alarma y sus sucesivas prórrogas ha afectado a su normal desenvolvimiento, el IAE acaba gravando una capacidad económica ficticia o postiza. Es decir, si proyectamos sobre el IAE la última jurisprudencia constitucional que ha segregado el IIVTNU sobre el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición (STC 182/2021), necesariamente deberemos concluir que este impuesto objetivo, que no prevé un alternativo régimen de estimación directa, o con base en rendimientos medios presuntos, incurre en inconstitucionalidad. Llegados a este punto, y al hilo de las reflexiones vertidas por los expertos en el reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Fiscal*, se impone *de lege ferenda* la modernización de este arcaico impuesto, cuando menos para adaptarlo, si ello es posible, a las exigencias constitucionales, y, si no, para arrumbarlo definitivamente de nuestro sistema tributario.

Bibliografía

- Caamaño Anido, M. A. (1977). Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 1, 167.
- Calvo Ortega, R. (2003). *Derecho Tributario. Parte General*. Cizur Menor: Thomson Reuters.
- (2004). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.
- Ferreiro Lapatz, J. J. (2000). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- García Novoa, C. (2004). *Elementos de cuantificación de la obligación tributaria*. Madrid: Thomson Civitas.
- Menéndez Moreno, A. (2022). A propósito de lo «acontecido» en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Quincena fiscal*, 3, 1.

- Merino Jara, I. (1992). La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 42 (221), 983-1022.
- Padilla Ruiz, P. (2022). Nueva plusvalía, nuevos problemas. *Quincena fiscal*, 1, 6.
- Palao Taboada, C. (2021). La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre. *Nueva Fiscalidad*, 4, 23-64.
- Predieri, A. (dir.) (1984). *La Constitución española de 1978*. Madrid: Civitas.
- Ramos Prieto, J. (2021). La inconstitucionalidad del método de estimación de la base imponible del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: ¿una vuelta a la ortodoxia de la capacidad económica? *Revista Jurídica del Notariado*, 113, 473-540.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario. *Hacienda y Derecho*, 5, 242.
- Sánchez García, N. (2022). Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 1-21.
- Verónica Tejera, E. (2014) *Los efectos de las sentencias emitidas por el tribunal de justicia en el ámbito de la devolución de impuestos indebidos y la responsabilidad patrimonial del Estado* [Tesis Doctoral]. Universidad Nacional de Educación a Distancia.