

## **STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **S E N T E N C I A**

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6444-2015, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con los arts. 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. Han comparecido y formulado alegaciones la Abogada del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; la Procuradora de los Tribunales doña Ana Belén del Olmo López, en representación de la Diputación Foral de Álava; y la Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### **I. Antecedentes**

1. El día 17 de noviembre de 2015 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto del referido Juzgado del 21 de octubre de 2015, por el que se acuerda elevar a este Tribunal una cuestión en relación con los arts. 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y con los arts. 107 y 110.4, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), como del derecho de defensa (art. 24 CE).

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) Doña G.M.H.D. vendió con fecha de 21 de noviembre de 2012 una vivienda de su propiedad sita en Vitoria, por 335.000 €. La venta de dicha vivienda, que había sido adquirida el día 30 de mayo de 2001 por un importe de 339.673,05 €, le provocó una pérdida patrimonial, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de 64.673,05 €.

b) Como consecuencia de la anterior transmisión, el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz le notificó con fecha de 25 de enero de 2013 una liquidación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuantía de 13.229,52 € (núm. 2013-1880).

c) Presentado un recurso de reposición contra la anterior liquidación, por Decreto del Concejal-Delegado del Departamento de Hacienda del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz de fecha 7 de marzo de 2013, se desestimó, al considerar que la liquidación impugnada se había practicado conforme a la legislación aplicable.

d) Contra el anterior Decreto, con fecha de 19 de abril de 2013 se promovió una reclamación económico-administrativa ante el Órgano Económico Administrativo de Vitoria-Gasteiz, que por resolución de fecha 14 de enero de 2015 acordó desestimarla, al no encontrarse en la legislación vigente la previsión de que la base imponible fuese el incremento real, no siendo posible la comparación entre los valores inicial y final, o entre el valor de adquisición y el de transmisión.

e) Contra la anterior resolución administrativa, con fecha de 23 de febrero de 2015 se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz (procedimiento abreviado núm. 32-2015). Una vez concluso y para Sentencia, por providencia de fecha 12 de junio de 2015 se acordó, de conformidad con lo previsto en el art. 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) y con suspensión del plazo para dictar Sentencia, dar audiencia a las partes personadas y al Ministerio Fiscal por el plazo común de diez días para que alegasen lo que estimasen oportuno sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, por la posible violación del art. 31.1 CE, pues el gravamen de incrementos de valor que no son reales ni ciertos podría ser contrario al principio de capacidad económica.

f) En cumplimiento del anterior trámite, tanto la Fiscal, por escrito registrado el día 17 de junio de 2015, como la parte actora, por escrito registrado el 22 de junio siguiente, se mostraron favorables al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte, la Diputación Foral de Álava, por escrito registrado el día 6 de julio de 2016, comunicó al Juzgado que puesto que la potestad normativa correspondía en primera instancia a las Juntas Generales de Álava, el trámite de audiencia debía ser concedido a dicho Órgano foral. Por su parte, el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz no formuló alegaciones.

g) Por nueva providencia de 9 de julio de 2015, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz concedió a las Juntas Generales de Álava un plazo de diez días para que alegasen lo que estimasen oportuno sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, lo que llevó a efecto mediante escrito registrado el día 27 de julio de 2015, en el que suplicaba que por el órgano judicial se acordase “como más procedente en Derecho sea”.

3. En la fundamentación jurídica del Auto de promoción de la cuestión se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) Precisa el órgano judicial, antes de nada, que los arts. 1 y 4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, aplicables a la liquidación impugnada, son controlables por el Tribunal Constitucional *ex art.* 3 d) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) (en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010). Y añade a renglón seguido que los arts. 3 y 42 de la Ley 12/2002, de 23 de marzo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, disponen que la regulación de los tributos locales debe seguir la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y los principios que lo inspiran, respetando las normas de armonización que sean aplicables en la materia, razón por la cual, la regulación de los citados arts. 1 y 4 de la Norma Foral, se corresponde con la de los arts. 104 y 107 de la Ley de haciendas locales de 2004, unos y otros, en conexión con los arts. 7.4 de la Norma Foral y 110.4 de la Ley de haciendas locales, respectivamente, los cuales impiden cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias a la “aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”. Pues bien, para el órgano judicial es necesario determinar, de cara a la resolución del recurso, si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía aunque se haya producido realmente una minusvalía, son o no constitucionales.

b) Para el órgano judicial la cuestión tiene un doble aspecto, pues se dirige a determinar si los preceptos controvertidos son compatibles con el principio constitucional de capacidad económica al no someter a tributación una plusvalía real sino cuantificada de forma objetiva, sin permitir una prueba en contrario que desvirtúe el incremento de valor ficticio imputado (art. 31.1 CE). En este sentido, precisa que la cuestión no se suscita respecto de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada, que la considera conforme con la Constitución cuando subyace un incremento de valor, sino sólo cuando el incremento de valor que se deriva de la aplicación de los preceptos no es real ni cierto, lo que no sólo puede ser contrario al citado principio de capacidad económica, sino que puede devenir, en el caso concreto, en confiscatorio.

c) En el caso de autos, ante una clara pérdida patrimonial (por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición), la regulación del impuesto atribuye, en todo caso, una plusvalía, sin admitir la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías reales ni de acreditar la existencia de esa minusvalía, lo que conduce al gravamen de un inexistente incremento del valor de los terrenos. Para el órgano judicial, de la configuración del impuesto se colige que para que surja el deber de contribuir es preciso que concurren tres requisitos: a) que se transmita un suelo; b) que en el momento de la transmisión ese suelo sea urbano; y c) que se haya producido un incremento real del valor del suelo. Sin embargo, tanto los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral, como los arts. 107 y 110.4 de la Ley estatal, establecen como regla de valoración legal una auténtica ficción legal. De este modo, al no contemplar la normativa (foral y estatal) la posibilidad de que se haya podido producir una

minusvalía, se estaría gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, por venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal sin posibilidad de articular prueba alguna en contrario (por ejemplo, mediante la valoración pericial contradictoria), no sólo constituye en sede de recurso contencioso-administrativo una clara limitación del derecho de defensa (art. 24.1 CE), sino que estaría gravando una renta meramente ficticia en contra del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (art. 31 CE).

4. Mediante diligencia de ordenación del Pleno de este Tribunal de fecha 19 de noviembre de 2015 se acordó requerir al Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz para que certificase si su providencia de 12 de junio de 2015 había sido notificada al Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz y si este formuló alegaciones en el trámite conferido en la misma, remitiendo, en su caso, copia de escrito presentado, lo que se llevó a efecto por el órgano judicial mediante escrito presentado el día 20 de noviembre de 2015, en el que se señalaba que la citada providencia le fue notificada con fecha de 18 de junio de 2015, sin que por el Ayuntamiento se hubiese procedido a efectuar alegaciones.

5. Por providencia de fecha 15 de diciembre de 2015 el Pleno del Tribunal acordó oír al Fiscal General del Estado para que, en el plazo de diez días, alegase lo que considerase conveniente acerca de la admisibilidad de la cuestión, en relación con el cumplimiento de los requisitos procesales (art. 35.2 LOTC).

6. La Fiscal General del Estado presentó su escrito el día 18 de febrero de 2016. Tras precisar los antecedentes de hecho en el planteamiento de la cuestión, considera, en primer lugar, que, aun cuando el órgano judicial dio el trámite de alegaciones a la Diputación Foral de Álava (mediante providencia de 12 de junio de 2015) y luego también las Juntas Generales de Álava (mediante nueva providencia del 9 de julio siguiente), sin ser partes en el proceso, esta forma deficiente de otorgar el trámite de audiencia previsto en el art. 35.2 LOTC no impidió su correcto planteamiento respecto de quienes sí eran partes y del Ministerio Fiscal. Por tanto, la irregularidad reseñada no debía determinar la inadmisión a trámite de la cuestión al carecer de entidad suficiente para perturbar el correcto desarrollo del trámite de alegaciones previsto en el art. 35.2 LOTC (con cita del ATC 85/2013).

En segundo lugar, con relación a la Audiencia al Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz, señala que ha quedado acreditado que le fue notificada la providencia de 12 de junio de 2015, otorgándole la posibilidad de efectuar alegaciones, si bien no lo hizo.

En tercer lugar, considera que existe una discordancia entre la providencia de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal (de 12 de junio de 2015) y el Auto de planteamiento de la cuestión (de 21 de octubre de 2015), pues si aquella versó sobre la eventual inconstitucionalidad de los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, por la posible violación del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, el Auto extiende su duda no sólo al art. 1 de la Norma Foral 46/1989, sino también a los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y también por la posible contradicción del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. Esto supone que: a)

deben excluirse del objeto del proceso los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004; b) un eventual análisis de la posible constitucionalidad de los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 debe dejar a un lado su eventual contradicción con el art. 24.1 CE; c) sí puede constituir el objeto de la cuestión el art. 1 de la Norma Foral 46/1989, pues aunque no se le haya incluido expresamente en la citada providencia, sin embargo, esta omisión puede quedar salvada con la referencia que hace al hecho imponible del impuesto (que viene recogido, precisamente, en ese art. 1).

En cuarto lugar, llama la atención sobre la circunstancia de que la parte dispositiva del Auto de planteamiento de la cuestión somete al análisis de este Tribunal “la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa” [sic] (consecuencia de la transcripción que hace del Auto de 5 de febrero de 2015 dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián), y no el análisis de “la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Territorio Histórico de Álava”, lo que conllevaría que el órgano judicial no habría identificado adecuadamente en la parte dispositiva del auto los preceptos de cuya constitucionalidad se duda.

En quinto lugar, respecto del juicio de aplicabilidad, apunta que debe entenderse que el órgano judicial ha explicado los motivos por los cuales considera los preceptos cuestionados aplicables al supuesto de hecho, dependiendo de su validez la existencia de la liquidación impugnada.

En fin, en sexto lugar y ahora con relación al juicio de relevancia, insiste en que existe una discordancia entre la providencia de audiencia a las partes (de 12 de junio de 2015) y el Auto de planteamiento de la cuestión (de 21 de octubre de 2015), que afecta a los preceptos constitucionales supuestamente vulnerados (la violación del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, en aquella, y la violación del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, en este). Pues bien, puesto que esta discordancia impide, a su juicio, que puedan tomarse en consideración los argumentos relativos a que la norma foral no permite prueba en contrario frente a la regla general de cuantificación de la base imponible, la íntima relación entre la vulneración del principio de capacidad económica y el desconocimiento del derecho a la prueba para el contribuyente provoca, entonces, que el juicio de relevancia no haya sido adecuadamente formulado, pues lo importante en la cuestión planteada no es la definición del hecho imponible recogida en el art. 1, ni la regla de cuantificación prevista en el art. 4, sino que la imposibilidad de promover prueba en contrario del art. 7.4, lo que debería determinar la inadmisión de la cuestión.

7. Por providencia de fecha 26 de abril de 2015, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el art. 10.1 c) LOTC, reservar para sí el conocimiento de la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, al Fiscal General del Estado, y a las Juntas Generales del territorio histórico de Álava y a la Diputación Foral de Álava, por conducto de su Presidente y de su Diputado General,

respectivamente, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 1 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el “Boletín Oficial del Estado”, en el “Boletín Oficial del País Vasco” y en el “Boletín Oficial del territorio histórico de Álava” (lo que tuvo lugar en el “BOE” núm. 109, de 5 de mayo; en el “BOPV” núm. 100, de 27 de mayo; y en el “BOTHVA” núm. 55, de 16 de mayo).

8. Por escrito registrado en este Tribunal el día 12 de mayo de 2016 el Presidente del Congreso de los Diputados puso en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de dicha Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado el día 19 de mayo siguiente, se recibió una comunicación del Presidente del Senado por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de personación en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

9. Con fecha de 24 de mayo de 2016 la Procuradora de los Tribunales, doña Ana Belén del Olmo López, en nombre y representación de la Diputación Foral de Álava, presentó su escrito de alegaciones solicitando que se declarase que los arts. 1. 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos en el territorio histórico de Álava, no son inconstitucionales. Arranca en sus alegaciones señalando que aunque se va a limitar a defender la constitucionalidad de la norma alavesa, sus consideraciones también valen respecto de la Ley de haciendas locales.

A tal efecto, subraya, antes de nada, que el origen del planteamiento de la cuestión se halla en el desplome del mercado inmobiliario por la crisis económica y financiera a partir del año 2007 en el que el precio de la vivienda tocó techo y comenzó un marcado descenso de precios, lo que ha llevado a que se produzcan operaciones inmobiliarias a precios inferiores a los precios de adquisición. A su juicio, conforme a la doctrina de este Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad de una norma no puede fundarse en la existencia de supuestos excepcionales, sino tomando en consideración el caso normal (SSTC 70/1991, 308/1994 y 289/2000), que es que con la transmisión de los terrenos se evidencia un incremento de valor de los terrenos y solo excepcionalmente —como consecuencia de la grave crisis económica— podría producirse una minusvalía.

Por otra parte, respecto de la vulneración del art. 31.1 CE por contravenir la forma de cálculo de la base imponible el principio constitucional de capacidad económica, al no prever la posibilidad de que con el transcurso del tiempo se haya producido una minusvalía, considera que con fundamento en la STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992 (con relación a la posibilidad de aplicar unos coeficientes actualizadores a la base imponible), aunque el criterio de capacidad económica es un criterio inspirador del sistema tributaria en su conjunto, debe estar presente en la definición de los hechos impositivos de las diferentes figuras impositivas, de tal forma, que graven manifestaciones de riqueza real o potencial, nunca ficticias, bastando con que el principio de capacidad económica se manifieste en la generalidad de los supuestos. Y en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos

no se grava ni la transmisión del bien, ni la hipotética ganancia patrimonial obtenida por el transmitente, sino el incremento del valor de los terrenos, calculado a través del valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. A su juicio, entonces, cuando con ocasión de la transmisión de un terreno se pone de manifiesto una minusvalía al ser inferior el precio de transmisión al de adquisición, se estaría en presencia de un supuesto de no sujeción por no haberse producido el hecho imponible del impuesto (la puesta de manifiesto de un incremento del valor). Eso sí, aunque la Norma Foral cuestionada no haya previsto como supuesto de no sujeción la inexistencia de un incremento de valor, ello no es óbice para entender que la obligación tributaria no habría nacido al no haberse producido el supuesto fáctico (presupuesto de hecho) que la haría nacer. Por esta razón los arts. 1.1 y 4 de la Norma Foral 46/1989 no adolecen de la inconstitucionalidad que se les imputa.

Aborda, a continuación, el análisis de la vulneración del art. 24 CE por no prever la normativa cuestionada en vía de recurso contencioso-administrativo la posibilidad de una prueba en contra de la valoración resultante. Sobre este particular entiende que tanto la Ley general tributaria como la Norma Foral general tributaria prevén la posibilidad de que la base imponible de los impuestos se calcule aplicando distintos métodos, siendo uno de ellos la estimación objetiva, que es un método de cálculo de la base imponible a través de las magnitudes o índices previstos en cada tributo (art. 49 de la Norma Foral 6/2005, general tributaria del territorio histórico de Álava). El carácter objetivo de dicho cálculo, basado en datos ajenos por definición a la realidad económica del obligado tributario, hace que no sean impugnables las magnitudes, módulos u otros elementos de cuantificación objetivamente creados por la disposición legal, salvo que la norma expresamente lo prevea, sin perjuicio de que sea impugnable la correcta aplicación de dichas variables objetivas. De esta manera, la objetividad del cálculo de la base imponible y la no previsión legal del derecho a impugnar no vulnera el art. 24 CE porque, según su parecer, este derecho no es absoluto, operando exclusivamente en los términos que haya establecido el legislador (STC 160/1998).

10. La Abogada del Estado presentó un escrito en el registro de este Tribunal el día 25 de mayo de 2016 en el que suplicaba que se dictase Sentencia por la que se declarase inadmisibile la cuestión respecto de los arts. 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, y 7.4 de la Norma Foral 46/1989; subsidiariamente, solicitaba que se declarase la cuestión inadmisibile respecto de los sub-apartados b), c) y d) del apartado 2 del art. 107 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, y b), c) y d) del apartado 2 del art. 4 de la Norma Foral 46/1989, con desestimación del recurso en todo lo demás. En este escrito, y con carácter previo al análisis de los vicios de inconstitucionalidad imputados a las normas cuestionadas, realiza las tres precisiones siguientes:

a) Aun cuando en la cuestión se plantea la inconstitucionalidad del art. 1 de la Norma Foral 46/1989, ello se debe a un error material porque el trasunto de este precepto en la norma estatal (el art. 104 de la Ley de haciendas locales) no se cuestiona sino que solo se menciona para poder entender el funcionamiento de la base imponible del impuesto, sin que sobre el mismo se haya planteado ninguna infracción de principios constitucionales.

b) Los arts. 4 de la Norma Foral 46/1989 y 107 de la Ley de haciendas locales

cuestionados, como reconoce el propio órgano judicial promotor de la cuestión, no serían inconstitucionales, en todo caso, sino solo en la medida que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto, por lo que para que dichos artículos sean contrarios a la Constitución deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el incremento de valor del terreno no es real ni cierto. Para la Abogada del Estado, sin embargo, la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta en la que se fundamenta la existencia de una minusvalía no tiene nada que ver con el incremento del valor de los terrenos, no habiéndose probado que el valor catastral en el momento de la transmisión (que ha determinado el cálculo de la base imponible del impuesto) era inferior al real, ni que dicho valor catastral hubiese sido impugnado ni que se hubiese aportado una prueba pericial contradictoria.

c) Aunque se cuestionan en el Auto de planteamiento los arts. 4 de la Norma Foral 46/1989 y 107 de la Ley de haciendas locales, en su totalidad, sin embargo, al estarse en presencia de una liquidación por una transmisión onerosa de una finca, debe quedar fuera del planteamiento el apartado 2, subapartados b), c) y d), de cada precepto, ya que no hacen referencia a las transmisiones onerosas.

Una vez hechas las anteriores consideraciones previas pasa a analizar la denunciada inconstitucionalidad del art. 107 de la Ley reguladora de haciendas locales (LHL). Este precepto, en la redacción que le ha dado la Ley 51/2002, establece que la base imponible estará constituida por el “incremento del valor de los terrenos” puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años, a diferencia de la redacción anterior a la Ley 51/2002 que señalaba que la base imponible era el “incremento real del valor de los terrenos”. Para la Abogada del Estado, el auto de planteamiento confunde el “valor real” y el “valor catastral”, cuando es evidente que la Ley 51/2002 hizo desaparecer el término “real” que adjetivaba al incremento del valor, lo que pone de manifiesto que aun cuando se evidencie por una revisión catastral que el contribuyente ha obtenido una minusvalía, no por ello sería inconstitucional, puesto que existe una renta potencial gravable que dejaría a salvo del principio de capacidad económica. De hecho, en el caso de autos, la transmisión de los terrenos a cambio de un precio pone de manifiesto una riqueza gravable. Hay que tener presente que el fundamento del impuesto no es gravar el incremento “real” provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 CE que dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”.

Para la Abogada del Estado, tanto el art. 107 de la Ley de haciendas locales como el art. 4.1 de la Norma Foral 46/1989, disponen que la base imponible del impuesto se determinará aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, es decir, el valor catastral) un porcentaje que, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento. De este modo, la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión



del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. Aunque el legislador pudo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno como, por ejemplo, el precio de la transmisión o el valor de mercado, sin embargo, optó por calcular el incremento del valor con relación al valor catastral, mediante el uso de una regla de determinación de la base imponible que ni es presuntiva ni probatoria, sino objetiva (disociada de la realidad), lo que simplifica su determinación, aunque pueda dar lugar a un base inferior o superior al incremento real del terreno.

Es cierto, añade, que en una situación como la actual, en la que los precios de los inmuebles han bajado respecto a años anteriores y en la que el titular de un inmueble puede verse obligado a enajenarlo por un precio inferior al de adquisición, puede ocurrir que, pese a haber obtenido una pérdida económica, a efectos del Impuesto municipal resulte un incremento del valor del terreno, lo que no tiene necesariamente que ser contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. No hay que olvidar que durante las décadas anteriores y sobre todo en los años del llamado “boom inmobiliario”, el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, mientras que en el Impuesto municipal se tributaba igualmente en función del valor catastral y no del valor de mercado. Eso sí, para paliar los efectos negativos de la crisis del mercado inmobiliario la normativa reguladora del impuesto ha previsto dos medidas que pueden aplicar los Ayuntamientos: de un lado, una reducción de valor catastral de hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre los años 2005 a 2007.

Por otra parte, con relación a la eventual inconstitucionalidad del art. 7.4 de la Norma Foral 46/1989 y del art. 110.4 de la Ley de haciendas locales, por su contradicción con el art. 24.2 CE, en la medida que no permite la práctica de prueba en contrario, precisa la Abogada del Estado que estos preceptos prevén la posibilidad de establecer el sistema de autoliquidación para la gestión del tributo, respecto del cual el ayuntamiento “sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”. A su juicio, puesto que la denuncia hace referencia a un procedimiento de autoliquidación de un tributo, que es un procedimiento tributario-administrativo y no judicial, que, además, carece de carácter sancionador, no le sería aplicable el art 24.2 CE, en cuanto se refiere a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa. Pero es que, además, añade, tampoco se estaría en presencia de una presunción, ni *iuris tantum* ni *iuris et de iure*, puesto que lo que se plantea es un método de valoración legal de la base imponible del impuesto, que se ajusta perfectamente a lo establecido en nuestro sistema tributario. Además, continúa, el art. 108 de la Ley 58/2003 admite expresamente la prueba en contrario de las presunciones, “excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”, lo que no sucede con la previsión analizada pues la normativa del tributo no prohíbe expresamente la prueba en contrario en relación con la plusvalía del suelo, lo que permite concluir que la aplicación del sistema de cuantificación establecido en el artículo

107.2 de la Ley de haciendas locales para el impuesto puede considerarse como una presunción “*iuris tantum*” del incremento del valor del suelo y, en consecuencia, que puede decaer por la probanza y acreditación de que tal valor ha sido otro distinto. Pero no sólo eso, sino que, mediante una interpretación de los arts. 107 y 104 de la Ley de haciendas locales, en conexión con el sistema de comprobación de valores establecido en la Ley 58/2003 (arts. 57, 134 y 135), se puede entender que al sujeto pasivo le asiste el derecho a acudir a la tasación pericial contradictoria como método para la confirmación o corrección de la plusvalía sujeta a gravamen.

11. La Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro de este Tribunal el día 25 de mayo de 2016 considerando que, de conformidad con el art. 37.1 LOTC, la cuestión debía inadmitirse al no ser relevante la duda planteada por el órgano judicial para la adopción de una decisión en el proceso judicial; subsidiariamente, considera que los arts. 1.1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el territorio histórico de Álava, no son contrarios ni al principio de capacidad económica del art. 31.1 C.E ni al derecho a la prueba del art. 24.2 C.E.

Tras precisar los antecedentes de hecho del planteamiento de la cuestión, el contenido de los preceptos cuestionados y las dudas de constitucionalidad manifestadas por el órgano promotor de la cuestión, analiza el cumplimiento de los requisitos que, para su planteamiento, exige el art. 35.2 LOTC, reproduciendo para ello las mismas alegaciones que ya efectuó en su escrito de 18 de febrero de 2016, en el trámite conferido por la providencia de 15 de diciembre de 2015 acerca del cumplimiento de los requisitos procesales previstos en el art. 35.2 LOTC.

Sobre el fondo, para la Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial declara que la norma reguladora del impuesto, tal como ha sido diseñado el método de cálculo de la base imponible (método objetivo), no permite cuantificar aquellos supuestos en los que no se haya producido un incremento de valor del terreno urbano en el momento de la transmisión del mismo, esto es, no habilita para cuantificar una minusvalía, sin embargo, no nos hallamos ante un supuesto de inconstitucionalidad por omisión al no darse los requisitos exigidos para ello por la doctrina de este Tribunal: la obligación del legislador de dictar una norma de desarrollo constitucional y el incumplimiento de dicho deber constitucional (ATC 261/2003, FJ 4). En efecto, el hecho imponible que grava el Impuesto municipal es el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Así, el impuesto grava una manifestación de riqueza o renta real puesta de manifiesto como consecuencia de una alteración patrimonial, pues todo incremento de valor de un bien, en este caso del terreno urbano, supone una riqueza real y expresa una fuente de capacidad económica. Pues bien, la configuración del hecho imponible como un incremento de valor de un bien necesita un juicio de comparación entre dos valores, uno inicial, referido al momento de adquisición del terreno, y otro final, referido al momento de su enajenación, lo que conllevaría la necesidad de contar con dos magnitudes de valor que permitan

computar si concurre o no el incremento del valor. Sin embargo, si la comparación de dichos valores diera un resultado de signo negativo el presupuesto del hecho imponible no existiría y, por ello, no nacería la obligación tributaria, de modo que haría innecesario la aplicación del método legal de cálculo de la base imponible, pues la falta o inexistencia del incremento del valor determinaría que no hubiese ni hecho imponible ni base imponible que cuantificar. En el caso concreto que denuncia el órgano judicial, un valor de enajenación notablemente inferior al de adquisición del terreno objeto de transmisión, se ha traducido en una pérdida patrimonial y, en consecuencia, necesariamente, no habría existido incremento de valor, al contrario, existiría una reducción del valor, que las reglas de determinación de la base imponible no permiten cuantificar.

Añade a continuación que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, suprimió de la configuración del hecho imponible del impuesto el término “real” referido al incremento del valor del terreno en el momento de la transmisión, por lo que el propio legislador prescinde en la configuración del impuesto de la existencia de un verdadero y real incremento del valor del terreno. Ahora bien, a su juicio, si el hecho imponible del impuesto surge sólo cuando se ponga de manifiesto un mayor valor del terreno de naturaleza urbana en el momento de la transacción, cuando se revela una minusvalía no se pone de manifiesto ninguna capacidad económica, por lo que tampoco procede exigir ninguna contribución fiscal. De esta manera, el principio de capacidad económica actúa como límite a la libertad del legislador a la hora de establecer y configurar el impuesto.

Por otra parte, con relación al método concreto de determinación de la base imponible que recoge el art. 4 de la Norma Foral 46/1989, para cuantificar la base imponible se parte de calcular el incremento de valor mediante la aplicación de un porcentaje (determinado en función del número de años de tenencia del bien) al valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, articulándose así un sistema objetivo de cálculo que no tiene en cuenta el incremento real del valor del terreno, predisponiendo, en todo caso, a un resultado positivo. Pero, como ha dicho, en la medida que el presupuesto básico para el nacimiento del impuesto es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no existe dicho incremento no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible, lo que impediría efectuar las operaciones matemáticas pertinentes para calcularlo o, de realizarlas, el resultado sería cero, por lo que el método de cálculo incorporado a la norma no puede considerarse inconstitucional.

Por último, respecto de la posible vulneración del derecho a la prueba (art. 24 CE) como consecuencia de la determinación de la base imponible a través de un método objetivo que impide toda actividad probatoria, insiste la Fiscal General del Estado en que el impuesto pretende gravar una riqueza existente o potencial de modo que si no existe la misma no nace el presupuesto jurídico determinante de su existencia, lo que impide su exacción. Además, la norma no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, no se ha producido un incremento de valor, pues obliga a los Ayuntamientos a acudir, para determinar la base imponible, a las reglas de cuantificación normativamente establecidas, sin que ello impida

que el sujeto pasivo pueda alegar y probar la inexistencia del incremento de valor y, por tanto, la no producción del hecho imponible. De otra manera, la ficción legal sobre el cálculo del incremento de valor permitiría supuestos en los que se gravaría una inexistente riqueza lo que sí sería contrario al principio de capacidad económica. El propio art. 104 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, general tributaria del territorio histórico de Álava, señala que “[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral”. Esto supone que el incremento de valor, calculado en la forma establecida por la norma foral, es susceptible de prueba en contrario, pues las reglas de cálculo solo son vinculantes cuando el “incremento de valor” al que hace referencia el art. 4 de la Norma foral exista.

En suma, para la Fiscal General del Estado, si bien es cierto que el hecho imponible del impuesto grava una riqueza real (el incremento del valor al momento de la transmisión), y, por tanto, una manifestación de capacidad económica, también lo es que no se pueden gravar rentas ficticias. Sin embargo, a pesar de la previsión del art. 7.4 de la Norma Foral, nada impide la prueba de la existencia de un incremento menor al liquidado.

12. Mediante escrito de 21 de febrero de 2017, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos comunicó su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad por entender que concurría la causa 10 del art. 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Por Auto de 28 de febrero del mismo año, el Pleno de este Tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada por el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos en la presente cuestión, y apartarle definitivamente del conocimiento de la misma y de todas sus incidencias.

13. Mediante providencia de fecha 28 de febrero de 2017, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 1 de marzo del mismo año.

## **II. Fundamentos jurídicos**

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz ha planteado una cuestión en relación con los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y con los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en lo sucesivo, LHL), por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), como del derecho de defensa (art. 24 CE).

Antes de entrar a dar respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional y puesto que tanto la Abogada del Estado como la Fiscal General del Estado, han realizado una serie de observaciones tanto sobre el objeto como sobre el cumplimiento de los requisitos procesales en orden a su planteamiento, y teniendo en cuenta que la eventual falta de los requisitos procesales exigidos por el art. 35 de la Ley Orgánica del

Tribunal Constitucional (LOTIC), no solo puede ser examinada en el trámite de admisión previsto en el art. 37 LOTIC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1), hemos de realizar una serie de precisiones previas:

a) Plantea la Fiscal General del Estado que el juicio de constitucionalidad debe ir referido exclusivamente a la norma aplicable, que es la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, en cuya virtud el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz giró la liquidación luego impugnada.

A este respecto hay que señalar que por ser la elección de la norma aplicable a los actos o disposiciones enjuiciados una cuestión de legalidad ordinaria, es a los órganos judiciales a quienes corresponde, en el ejercicio de las función que, en exclusiva, les atribuye el art. 117.3 CE, formular el pertinente juicio de aplicabilidad, de la misma manera que, una vez seleccionada la norma aplicable, es también su función la de exteriorizar el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada, siendo función de este Tribunal únicamente la de realizar un control meramente externo en orden a inadmitir, en su caso, y sin sustituirlos en la selección de la norma aplicable, aquellas cuestiones en las que, sin necesidad de un análisis de fondo, aquel juicio resulte notoriamente inconsistente o evidentemente errado [STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1 a)].

Pues bien, la pretensión planteada en el proceso contencioso-administrativo del que dimana la cuestión que ahora nos ocupa es la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz dictada al amparo de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava. Conforme a esto, el objeto del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo, en principio, los arts. 1, 4 y 7.4 de la citada Norma Foral, al ser esta la única norma aplicada y también la única de cuya constitucionalidad depende la adopción de una decisión en el proceso judicial. Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, por no ser aplicables al proceso *a quo* ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo. En tal sentido, debemos declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos, declaración que se llevará al fallo.

Por tanto, el objeto del proceso se circunscribe a los preceptos de la norma foral fiscal cuestionados por el órgano judicial, los cuales, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional (añadida por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero), conforman el objeto de enjuiciamiento de la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales, cuya interposición, legitimación, tramitación y Sentencia se rigen también por lo dispuesto en el título II para las cuestiones de inconstitucionalidad.

b) Aunque el órgano judicial plantea la validez de los arts. 1 de la Norma Foral 46/1989 (dentro del capítulo I dedicado a la “Naturaleza y hecho imponible”), 4 de la Norma Foral 46/1989 (del capítulo IV relativo a la “Base imponible y Cuota”) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 (del capítulo VI relativo a la “Gestión”), lo cierto es que, como señala la Abogada del Estado, las dudas de constitucionalidad que se plantean se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 de la Norma Foral 46/1989) y, de otro, a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 de la Norma Foral 46/1989). Sobre este particular es necesario insistir una vez más en que cuando lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga del órgano judicial, no sólo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan y, en los casos en que la carga no se atiende, existe una falta de diligencia procesalmente exigible [STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1 b)].

Conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el art. 1 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

c) Precisa también la Abogada del Estado que aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 4 de la Norma Foral 46/1989, en su totalidad, en la medida en que la liquidación impugnada en el proceso *a quo* deriva de la transmisión onerosa de una finca, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2, que acogen las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio [letra b)], en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [letra c)], y en las expropiaciones forzosas [letra d)].

En efecto, puesto que no son de aplicación al supuesto de hecho del que trae causa el presente proceso constitucional y dado que el órgano judicial no ha especificado en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de esos apartados, debemos excluir del objeto del presente proceso también los apartados b), c) y d) del art. 4.2 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

d) Llama la atención la Fiscal General del Estado sobre la diferencia existente entre la providencia de audiencia a las partes (de 12 de junio de 2015) y el auto de planteamiento de la cuestión (de 21 de octubre de 2015), al incorporar este último, junto a la posible violación del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, la del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. A su juicio, esta discordancia impide que puedan tomarse en consideración los argumentos relativos a que la norma foral no permite prueba en contrario frente a la regla general de cuantificación de la base imponible. Por esta razón, considera que al existir una íntima relación entre la vulneración del principio de capacidad

económica y el desconocimiento del derecho a la prueba para el contribuyente, la exclusión en el análisis de los argumentos relativos a este último provocaría que el juicio de relevancia no haya sido adecuadamente formulado, lo que debería conducir a la inadmisión de la cuestión.

El órgano judicial basa su duda en el hecho de que la normativa, al prever una regla objetiva de valoración, permite el gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, el gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del art. 31.1 CE. La imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es, entonces, algo consustancial a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, razón por la cual, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE), que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. Por esta razón, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 CE). Ahora bien, esta limitación del parámetro de la constitucionalidad de la duda planteada no puede dar lugar a la inadmisión de la totalidad de la cuestión, como pretende la Fiscal General del Estado, pues la duda relativa a la violación del principio de capacidad económica ha sido correctamente planteada.

e) Apunta también la Fiscal General del Estado que la parte dispositiva del Auto de planteamiento de la cuestión somete al análisis de este Tribunal “la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa” [*sic*], consecuencia, según dice, de la transcripción que se hace del Auto de 5 de febrero de 2015 dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, y no el análisis de la “Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Territorio Histórico de Álava”, lo que conllevaría que el órgano judicial no habría identificado adecuadamente en la parte dispositiva del citado Auto los preceptos de cuya constitucionalidad se duda, en contra de la exigencia del art. 35.2 LOTC.

No existe duda alguna en que objeto controvertido en el proceso contencioso-administrativo del que deriva la presente cuestión es la liquidación girada por el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, al amparo de lo previsto en la “Norma Foral 46/1989, de 19 de julio”. A continuación, la resolución del Órgano Económico Administrativo de Vitoria-Gasteiz que confirma la anterior liquidación, lo hace porque considera que se aplicó correctamente la “Norma Foral 46/1989, de 19 de julio”. Finalmente, la providencia de 12 de junio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz concede la audiencia a las partes personadas y al Ministerio Fiscal sobre la constitucionalidad de la “Norma Foral 46/1989, de 19 de julio”, norma esta sobre la que alegan tanto el Fiscal en su escrito de 17 de junio de 2015 como la parte recurrente en el suyo de 19 de junio de 2015, y a la que se refiere también el escrito de la Diputación Foral de Álava de 6 de julio de 2015 y el de las Juntas Generales de Álava de 27 de julio de 2015.

El Auto de planteamiento de la cuestión de 21 de octubre de 2015 delimita expresamente que la norma aplicada a la liquidación impugnada ha sido la “Norma Foral 46/1989, de 19 de julio” (fundamento de Derecho tercero), refiriéndose a partir de ese momento a los arts. 4 y 7.4 de la “Norma Foral de Impuesto” (así, por ejemplo, en los fundamentos de Derecho quinto, sexto, octavo, décimo y duodécimo). Finalmente, el fundamento de Derecho decimotercero del mismo Auto señala, textualmente, que procede plantear una cuestión “en relación con los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava”. Es, luego, en la parte dispositiva cuando se desliza el error numérico de citar como disposición cuestionada “la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, pero del “territorio histórico de Álava” y no, como señala la Fiscal General del Estado, del “territorio histórico de Guipúzcoa”.

Lo que antecede impide apreciar que el órgano judicial no haya concretado debidamente la norma cuya constitucionalidad cuestiona, debiendo entenderse correctamente cumplida la previsión del art. 35.2 LOTC.

2. Considera el órgano judicial que los preceptos cuestionados, al imputar a quienes transmiten un terreno de naturaleza urbana por un importe inferior al de su adquisición, mediante una ficción legal, una renta no real, sin posibilidad de articular una prueba en contrario, no sólo conducen al gravamen de una inexistente capacidad económica, sino que pueden llegar incluso, en el caso concreto, a ser confiscatorio, en contra del art. 31.1 CE.

Para la Diputación Foral de Álava la inconstitucionalidad de un impuesto no puede fundarse en la existencia de supuestos excepcionales (la generación de minusvalías), sino tomando en consideración el caso normal (que no es otro que con la transmisión del terreno se produzca una plusvalía). Además, cuando el precio de transmisión de un terreno sea inferior al de adquisición, poniéndose de manifiesto una minusvalía, se estaría en presencia de un supuesto de no sujeción, por no haberse producido el hecho imponible (la puesta de manifiesto de un incremento de valor derivado de la transmisión), razón por la cual, el impuesto no puede considerarse contrario al principio de capacidad económica.

La Abogada del Estado, por su parte, considera que el auto de planteamiento confunde el “valor real” con el “valor catastral” al no pretender el tributo gravar incrementos reales, pues el legislador ha optado por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Esto permite que incluso quien transmite un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, entonces, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y, por tanto, es inconstitucional, por varias razones: en primer lugar, porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen; en segundo lugar, porque



durante décadas (los años del “boom” inmobiliario) el valor de los inmuebles se incrementaba por encima de los valores catastrales y se tributaba por el valor catastral y no por el de mercado; y, en tercer lugar, porque para paliar los efectos negativos de las crisis económica se han previsto dos medidas legales que pueden aplicar los Ayuntamientos, como son, la reducción del valor catastral hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión, y la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre 2005 y 2007.

En fin, la Fiscal General del Estado sostiene que el impuesto no grava manifestaciones de riqueza reales puestas de manifiesto con ocasión de una alteración patrimonial, por la diferencia entre el valor del terreno al momento de la adquisición y al de su enajenación, sino que presupone la existencia de un incremento de valor que se calcula a partir del valor catastral del terreno al momento de la transmisión (aplicando una tabla de porcentajes). Articula así un sistema objetivo de cálculo que no tiene en cuenta el incremento real y que ignora el hecho de que se puedan generar minusvalías, razón por la cual, prescinde expresamente de la posibilidad de comprobar si se ha producido efectivamente un incremento de valor. Ahora bien, dicho esto, considera a renglón seguido que si de la comparación de los valores de adquisición y enajenación resultara una minusvalía, el presupuesto de hecho del tributo no se habría producido, no naciendo la obligación tributaria, al no haber capacidad económica alguna susceptible de gravamen.

A este respecto es necesario recordar, antes de nada que la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, configura el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana como un tributo directo que grava el “incremento de valor que experimenten dichos terrenos” puesto de manifiesto a consecuencia, entre otros supuestos, “de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título” (art. 1.1). No somete a tributación, sin embargo, ni el incremento de valor derivado de los terrenos rústicos (art. 1.2) ni el que pueda derivar de las construcciones (art. 1.1). Delimitado así el hecho imponible, la cuantificación de ese “incremento de valor” se realiza mediante la aplicación de un coeficiente (art. 4.1 y 4) al valor catastral del terreno al momento del devengo [art. 4.2 a)]. Ese coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación (base imponible del tributo) y se cuantifica 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 fija cada Ayuntamiento dentro de los parámetros que le marca la Norma Foral. La base imponible así calculada se somete a un tipo de gravamen de hasta el 30 por 100 (art. 5.1). En fin, el devengo del tributo se produce, en lo que ahora interesa, “[c]uando se transmita la propiedad del terreno (...), en la fecha de transmisión” [art. 6.1 a)], momento a partir del cual los sujetos pasivos tienen, en el supuesto de transmisiones inter vivos, treinta días hábiles para presentar la declaración [art. 7.2 a)] o, en su caso, la autoliquidación del impuesto, pudiendo el Ayuntamiento comprobar solo que se ha efectuado “mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas” (art. 7.4).

Se puede decir, entonces, que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos (art. 1.1), “puesto de manifiesto en el momento del devengo” (art. 4.1), esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno [art. 6.1 a)], “a lo largo de un período máximo de 20 años” (art. 4.1). Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y 20 años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión [art. 4.2 a)] de un porcentaje fijo por cada año de tenencia (art. 4.4), con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.

3. Delimitadas las posiciones de la partes, es necesario subrayar en este momento que este Tribunal ya ha tenido la ocasión de pronunciarse en la STC 26/2017, de 16 de febrero, sobre una duda idéntica a la aquí planteada (con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa). En esta Sentencia se llega a la conclusión de que el tratamiento que dicha Norma foral otorgaba a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaba sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE. Conclusión esta que debe ahora extenderse igualmente a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

En efecto, recordábamos en aquella Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que “el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, bastando 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 aquél principio constitucional quede a salvo”, ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda “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”

A continuación señalábamos que, aun cuando de conformidad con su regulación normativa el objeto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y 20 años (máximo). Basta, entonces, con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Pues bien, con fundamento en esa regulación concluíamos a renglón seguido que “los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente ‘de acuerdo con su capacidad económica’ (art. 31.1 CE)”. De esta manera, “al establecer el legislador 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, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, 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 art. 31.1 CE” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

En definitiva, la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el “incremento de valor” de un terreno. Así las cosas, al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido (como ha sucedido en el supuesto controvertido), la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Por lo que antecede, hemos de señalar que el tratamiento que otorgan los arts. 4 y 7.4 Norma Foral 46/1989 “a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al

imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incremento derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3). Por consiguiente, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

4. No salva la conclusión alcanzada en el fundamento jurídico anterior ninguna de las siguientes circunstancias:

a) Apunta la Diputación Foral de Álava, de conformidad con nuestra doctrina, que bastaría con que la capacidad económica existiese, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que el principio de capacidad económica quedase a salvo. Pues bien, aunque hemos señalado que la inconstitucionalidad de una norma no puede fundarse “en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley”, pues “el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma” (SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5), lo cierto 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, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender”, de modo que no se puede afirmar que estemos “ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y también STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

b) Señalan la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación), pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley del presupuestos generales. En este sentido, es verdad que el legislador estatal, consciente de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, ha previsto —desde el ejercicio 2014— la eventual aplicación de unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo (así, el art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario). Sin embargo, ni los coeficientes correctores —a la

baja— previstos en la normativa estatal rigen en los territorios históricos, ni las normas forales de presupuestos generales del territorio histórico de Álava han contemplado una eventual actualización a la baja (en aplicación de lo previsto en el art. 13 de la Norma Foral 42/1989 de 19 de julio, del impuesto sobre bienes inmuebles).

c) Según la Abogada del Estado, los Ayuntamientos (del territorio común) podrían reducir hasta en un 60 por 100, con carácter potestativo y a efectos del impuesto controvertido, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3 LHL). Siendo esto así, hay que tener presente que ni dicha reducción rige en los territorios históricos, ni la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, de 27 de diciembre de 2010, tiene prevista —en la actualidad— semejante reducción (únicamente fue aplicable hasta el año 2009).

d) Apunta también la Abogada del Estado que los Ayuntamientos, para procurar un menor gravamen, tienen la posibilidad de reducir tanto el porcentaje anual de incremento como el tipo de gravamen. No obstante, aun siendo así nos encontramos ante una situación que, caso de producirse, en modo alguno evitaría el vicio del que adolece la normativa controvertida: la atribución de incrementos de valor en situaciones de inexistencia del mismo o, incluso, de decremento.

e) Por último, la Diputación Foral de Álava, la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, sostienen que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la inconstitucionalidad de la norma, en el sentido de que, si el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor (por la diferencia entre el valor de transmisión el de adquisición), no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria.

Con relación a esta alegación ya hemos tenido la oportunidad de señalar que «la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada», sin que corresponda a este Tribunal “la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6). No resulta posible, pues, asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque “estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la

aplicación de las reglas de valoración que contiene” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6). No hay que olvidar que “[a]dmitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE)” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6).

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe insistirse en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana 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. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

## **F A L L O**

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido,

1º Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

2º Estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, en consecuencia, declararlos inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

3º Desestimar la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a uno de marzo de dos mil diecisiete.