El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 14 de septiembre de 2016 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera (recurso núm. 174/2015), al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 25 de julio de 2016, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por presunta vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

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

a) La entidad mercantil “Rentas y Vitalicios, S.L.”, dedicada a la promoción inmobiliaria, adquirió un serie de terrenos en 2003 sobre los que procedió a la construcción de 73 viviendas. Estas serían luego adjudicadas a la entidad financiera “Unicaja Banco S.A.U.” por el 50% de su valor de tasación, excepto una que lo fue por un valor superior, mediante procedimiento de ejecución hipotecaria núm. 85/2004, seguido ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 3 de Jerez de la Frontera.

b) Como consecuencia de las anteriores transmisiones, el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera giró con fecha de 14 de julio de 2014 una serie de liquidaciones por el concepto

de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

c) Al considerar la mercantil ejecutada que no había existido un aumento de valor de los terrenos, contra las liquidaciones anteriores interpuso los correspondientes recursos de reposición que fueron desestimados por Decreto del Teniente de Alcalde, Delegado de Economía, de fecha 21 de octubre de 2014, argumentando que "el legislador desarrolló esta normativa reguladora a sabiendas que siempre se podría obtener una cuota positiva".

d) Promovido recurso contencioso-administrativo (núm. 174/2015) contra el anterior Decreto ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, una vez concluso el correspondiente procedimiento, mediante providencia con fecha de 8 de junio de 2016, se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre la posible inconstitucionalidad de la norma de valoración objetiva establecida en el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; pero solo en la medida en que grava consecuencias no reales, en contra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

e) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, tanto la recurrente en el proceso *a quo*, mediante escrito registrado el día 22 de junio de 2016, como el Ministerio Fiscal, por informe de 24 de octubre de 2016, no se opusieron al planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, también por escrito de 22 de junio de 2016, se opuso al planteamiento.

3. En la fundamentación jurídica del Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el órgano judicial proponente, tras precisar los antecedentes de hecho, delimitar la forma de cuantificación del incremento del valor de los terrenos de acuerdo con las previsiones del Real Decreto Legislativo 2/2004 y subrayar el alcance del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE en la doctrina constitucional (STC 194/2000), considera que la resolución administrativa impugnada pone de manifiesto con nitidez la situación planteada. Pues reconoce que el citado Real Decreto Legislativo 2/2004 solo admite como resultado en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana la existencia de cuotas positivas. Según el Juzgado promotor de la cuestión, el art. 107 del citado texto legal acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor que tiene un carácter imperativo, sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales.

Así las cosas, según el órgano judicial, la entidad recurrente en el proceso *a quo* adquirió unos terrenos en un momento de alza en los precios en el mercado inmobiliario, ajustándose las ponencias de valores en el municipio a tales precios, para luego, en una situación de bajada sustancial y sostenida de los precios, transmitirlos en ejecución hipotecaria. Sin embargo, el precepto cuestionado no contempla el supuesto de una minusvaloración en la venta de inmuebles, determinando siempre un incremento de valor por el que tributar, lo que parece contravenir la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, como requisito de partida de toda prestación tributaria.

En suma la ley atribuye, en todo caso, un resultado positivo de incremento de valor por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse, dado su carácter imperativo. No contempla la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles, con lo que estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, estaría sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias.

4. Mediante providencia de fecha 31 de enero de 2017, 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, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince 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" (lo que tuvo lugar en el *BOE* núm. 34, de 9 de febrero).

5. Por escrito registrado en este Tribunal el día 16 de febrero de 2017 se recibió una comunicación del Presidente del Senado por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Posteriormente, por escrito registrado el día 17 siguiente se recibió otra comunicación de la Presidenta del Congreso de los Diputados por la que se ponía también en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de esta 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.

6. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro de este Tribunal el día 28 de febrero de 2017. En este escrito, y con carácter previo al análisis de los vicios de inconstitucionalidad imputados a las normas cuestionadas, realiza dos precisiones previas: *i)* El art. 107 LHL cuestionado, como reconoce el propio órgano judicial promotor de la cuestión, no sería inconstitucional en todo caso, sino solo en la medida que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto; para que dicho artículo sea contrario 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. *ii)* Aun cuando en el Auto de planteamiento se cuestiona el citado art. 107 LHL, en su totalidad, sin embargo, al estarse en presencia de una liquidación por la transmisión en ejecución hipotecaria de dos fincas, debería quedar fuera del planteamiento el apartado 2, subapartados b), c) y d), de ese precepto, pues no serían relevantes para adoptar una resolución en el proceso.

Una vez hechas las anteriores precisiones, pasa el Abogado del Estado a analizar la denunciada inconstitucionalidad del art. 107 LHL. Señala a tal fin que 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 veinte 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 el Abogado del Estado, antes de la reforma, el legislador había configurado la determinación del incremento real mediante la utilización de una regla de valoración que sólo podía ofrecer un valor referencial; lo que justificaba que un contribuyente pudiese impugnar la liquidación si podía acreditar la ausencia de un incremento gravable. Por el contrario, tras la reforma, al haberse suprimido el término "real", no se está condicionando nada. Aunque se evidencie "por una revisión catastral de los terrenos" que el contribuyente ha obtenido una minusvalía, siempre va a existir una renta potencial gravable; por lo que el principio de capacidad económica quedaría siempre a salvo. El fundamento del impuesto no es gravar el incremento "real" provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino la riqueza potencial, esto es, 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 el Abogado del Estado, el valor del terreno a tomar en consideración es el que tenga determinado al momento de la transmisión a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, esto es, el valor catastral, habiendo asumido así el legislador unos criterios objetivos para la fijación de la base imponible del impuesto, que no atienden a las circunstancias particulares o subjetivas. En este sentido, el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales dispone que la base imponible del impuesto se determinará aplicando al valor del terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, es decir, el valor catastral. Se trata de 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); siempre con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del 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. Prefirió establecer 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, entonces, para el Abogado del Estado, 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 se aprecie un incremento del valor del terreno. Pero ello no es contrario, a su juicio, al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. 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 de su valor durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

Dado que el valor catastral del bien inmueble se tiene en cuenta para calcular la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (como también es la base del impuesto sobre bienes inmuebles y el valor que se toma como referencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio), subraya el Abogado del Estado, que si se considera que los valores catastrales están mal determinados, ello no es un problema de capacidad económica, sino de articular los mecanismos previstos en la normativa vigente para impugnar esos valores.

7. El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro de este Tribunal el día 16 de marzo de 2017, considerando que procede declarar que los arts. 107.1 y 2.a), y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”, al no permitir a las Corporaciones Locales prescindir de la regla de cálculo legalmente establecida, aunque en las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana se produzca una minusvaloración en el momento de la transmisión.

Tras precisar los antecedentes de hecho del planteamiento de la cuestión, el contenido del precepto cuestionado, el cumplimiento de los requisitos procesales, las dudas de constitucionalidad manifestadas por el órgano promotor de la cuestión y la estructura del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, subraya el Fiscal General del Estado que este Tribunal ha dictado las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, con relación, respectivamente, a los arts. 1, 4 y 7.4 de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los territorios históricos de Gipuzkoa y Álava. Los ha declarado inconstitucionales y nulos, pero “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”. Pues bien, puesto que la redacción de los apartados de los preceptos cuestionados en el presente caso es idéntica a la de las normas forales declaradas inconstitucionales y dado que las dudas expuestas por el órgano judicial también son idénticas a las ya analizadas en las Sentencias citadas, procede declarar igualmente la inconstitucionalidad y nulidad del art. 107.1. y 2 a) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”.

Por último, señala el Fiscal General del Estado que aun cuando el órgano judicial se ha limitado a cuestionar el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales, en la providencia de audiencia previa al planteamiento de la cuestión declaraba también aplicable a la

controversia el art. 110.4 de la misma Ley, que impide tomar en consideración los supuestos de decremento del valor, habiendo sido objeto de las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal. Sin embargo, la obligación de las Corporaciones Locales de estar a las reglas del impuesto "sin admitir prueba en contrario" es consecuencia de la redacción del art. 110.4, razón por la cual, en las Sentencias citadas se declaró también inconstitucional el art. 7.4 de las Normas forales enjuiciadas. Aunque en el posterior Auto de planteamiento no exista referencia alguna al citado art. 110.4, el art. 39.1 LOTC permite extender la declaración de inconstitucionalidad, "por conexión o consecuencia", a otros preceptos de la misma Ley, lo que debería producirse en este caso al existir una íntima conexión entre las reglas de determinación de la base imponible y ese art. 110.4, que impide a las Corporaciones Locales prescindir de la regla de cálculo legalmente establecida, aun cuando se haya producido una minusvaloración del valor del terreno en el momento de la transmisión.

Por todo ello, considera el Fiscal General del Estado que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

8. Mediante escrito de 24 de enero de 2017, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos comunicó su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, por entenderse incluido en el epígrafe 10ª del art. 219 LOPJ (tener interés indirecto en la causa). Por ATC 13/2017, de 31 de enero, el Pleno de este Tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada, apartándole definitivamente del conocimiento de la cuestión y de todas sus incidencias.

9. Por escrito de 11 de mayo de 2017, el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar anunció su intención de abstenerse del conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, por entenderse incluido en el epígrafe 10ª del art. 219 LOPJ (tener interés indirecto en la causa). Por ATC de 11 de mayo de 2017, el Pleno de este Tribunal acordó apreciar justificada la abstención formulada, apartándole definitivamente del conocimiento de la cuestión y de todas sus incidencias.

10. Mediante providencia de 9 de mayo de 2017 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 11 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera ha planteado una cuestión inconstitucionalidad en relación con el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, LHL), por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Antes de entrar a dar respuesta a la duda que se plantea en el presente proceso constitucional hemos de precisar que, como señala el Abogado del Estado, aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 107 LHL en su totalidad, en la medida en que la liquidación impugnada en el proceso *a quo* deriva de la transmisión onerosa de unos terrenos, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2. En ellas se 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 consecuencia, al no ser de aplicación al supuesto de hecho del que trae causa el presente proceso constitucional, dado que el órgano judicial no ha fundado su aplicabilidad ni tampoco la medida en la que la decisión del proceso *a quo* depende de la validez de los apartados b), c) y d) del art. 107.2 LHL, estos deben quedar excluidos del objeto de la cuestión.

2. Considera el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera que la ley atribuye, en todo caso, un resultado positivo (un incremento de valor) por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse (dado su carácter imperativo), no contemplando la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles. Con ello estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias.

El Abogado del Estado sostiene, sin embargo, que se confunde el “valor real” con el “valor catastral”, pues el tributo no pretende gravar incrementos reales, al haber optado el legislador 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 transmita 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, 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, en inconstitucional; porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen.

El Fiscal General del Estado, con fundamento en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a los arts. 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Álava, considera que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL, “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”; habida cuenta que la redacción de los preceptos ahora cuestionados es idéntica a la declarada inconstitucional en

aquellas Sentencias.

3. Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas Normas Forales «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 estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

En efecto, declaramos en una y otra 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» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «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», sin embargo, «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» (STC 26/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado 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, el gravamen, sin embargo, 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 veinte años (máximo). Por consiguiente, basta 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 (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que 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. 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, 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)» (STC 37/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos 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 aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «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» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar 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», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

4. No salva la conclusión alcanzada anteriormente ninguna de las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor

catastral en 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.

a) Es cierto que los Ayuntamientos pueden reducir el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con carácter potestativo, hasta en un 60 por 100, provocando con ello, como efecto inmediato, una reducción del importe del tributo cuestionado. En este sentido, el art. 107.3 LHL autoriza a los Ayuntamientos a introducir -con carácter potestativo- una reducción de hasta el 60 por 100 en el valor catastral del terreno cuando se haya modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (esa misma reducción era obligatoria hasta el año 2012; el art. 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, la convirtió en potestativa).

De acuerdo a lo anterior, no sólo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

b) También es cierto 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 las leyes de presupuestos generales, consiguiéndose con ello, eventualmente, la reducción del importe del tributo cuestionado. En efecto, siendo consciente el legislador estatal 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, introdujo -desde el ejercicio 2014- la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. A diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, cuando se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al art. 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los Ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Tradicionalmente se vino aplicando un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles. Sin embargo, tras la modificación operada por el art. 16

de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja. La reducción prevista en las diferentes leyes de presupuestos para aquellos inmuebles cuyas ponencias de valores fueron aprobadas a partir del año 2005 intenta adecuar el valor catastral al valor del mercado inmobiliario, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. De esta manera, en la medida que el valor catastral que tiene asignado el terreno al momento del devengo es el parámetro fundamental para determinar el incremento de valor que ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107 LHL), no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado (en el caso de que el Ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido. Sin embargo, la reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

a) 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. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo 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 (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

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

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

Dada en Madrid, a once de mayo de dos mil diecisiete.