

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 González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **SENTENCIA**

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, en relación con los arts. 1, 4 y 7.4, de 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. Han comparecido y formulado alegaciones la Abogada del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en representación, tanto de las Juntas Generales de Gipuzkoa como de la Diputación Foral de Gipuzkoa; y la Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, quien expresa el parecer del Tribunal.

### **I. Antecedentes**

1. El día 23 de febrero de 2015 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto del referido Juzgado de fecha del 5 de febrero anterior, 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 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de

Gipuzkoa, y 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) La entidad mercantil “Bitarte, S.A.” vendió el día 22 de enero de 2014 un bien inmueble de su propiedad sito en el término municipal de Irún, por un importe de 600.000 euros, que había sido adquirido el día 23 de mayo de 2003 por un importe de 3.101.222,45 euros. Esto le generó, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, una pérdida patrimonial.

b) Fruto de la anterior transmisión, el Ayuntamiento de Irún le giró una liquidación tributaria por el Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuantía de 17.899,44 euros (expediente núm. 173/2014).

c) Interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia (procedimiento abreviado núm. 245/2014), mediante providencia con fecha de 4 de noviembre de 2014 acordó, de conformidad con lo previsto en el art. 35 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 en relación con los arts. 1 y 4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, y, al tratarse de un impuesto local, según las reglas de la Ley del Concierto, también sobre los arts. 104 y 107 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 la posible violación del art. 31.1 CE, puesto que al gravar incrementos de valor que no son reales ni ciertos no sólo podía ser contrario al citado principio de capacidad económica, sino que podía devenir confiscatorio en el caso concreto.

d) En cumplimiento del anterior trámite, el Ministerio Fiscal por escrito de 20 de noviembre de 2014 se mostró favorable al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, la parte actora presentó su escrito de alegaciones el día 24 de noviembre de 2014 oponiéndose al

citado planteamiento al considerar que era posible para el Juzgado resolver el asunto sometido a su consideración sin necesidad de plantearla, mediante una interpretación favorable a su pretensión. Finalmente, el Ayuntamiento de Irún presentó su escrito de alegaciones el día 24 de noviembre oponiéndose también a su planteamiento al entender que, aun cuando la norma aplique un método objetivo de valoración del incremento (que no tiene por qué ser real), cabe la posibilidad de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria para acreditar un valor catastral diferente al que consta a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

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 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aplicables a la liquidación impugnada, son controlables por el Tribunal Constitucional *ex art. 3 d) 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 LHL de 2004, unos y otros, en conexión con el art. 7.4 de la Norma Foral y 110.4 LHL, 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 de constitucionalidad tiene un doble aspecto, pues se dirige a determinar si los preceptos cuestionados son compatibles con el principio constitucional de capacidad económica al no someterse a tributación una plusvalía real sino cuantificada de forma objetiva sin permitir una prueba en contrario que desvirtúe la plusvalía ficticia imputada (art. 31.1 CE). En este sentido, precisa que la cuestión de inconstitucionalidad

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. En efecto, 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 providencia de fecha 28 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 Gipuzkoa, así como a la Diputación Foral de Gipuzkoa, por conducto de su Presidente y Diputado General, 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, en el

Boletín Oficial del País Vasco y en el Boletín Oficial de Gipuzkoa (lo que tuvo lugar en el BOE núm. 112, de 10 de mayo).

5. Por escrito registrado en este Tribunal el día 6 de mayo de 2015 se recibió una comunicación del Presidente del Senado por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Posteriormente, por escrito registrado el día 8 de mayo siguiente, el Presidente del Congreso de los Diputados puso en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de dicha Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de 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. La Abogada del Estado presentó un escrito en el Registro de este Tribunal el día 22 de mayo de 2015 en el que suplicaba que se dictase sentencia por la que se declarase la constitucionalidad tanto de los arts. 1, 4 y 7.4 de 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, como la de los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Hacienda Locales (en adelante, LHL). En este escrito, y con carácter previo al análisis de los vicios de inconstitucionalidad imputados a las normas cuestionadas, realiza tres precisiones previas:

a) Antes de nada señala que, aun cuando en la cuestión se plantea la inconstitucionalidad del art. 1 de la Norma Foral 16/1989, ello se debe a un error material porque el trasunto de este precepto en la norma estatal (el art. 104 LHL) 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) Subraya a continuación que los arts. 4 de la Norma Foral 16/1989 y 107 LHL 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 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. 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 16/1989 y 107 LHL en su totalidad, sin embargo, al estar 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 los mismos no hacen referencia a las transmisiones onerosas.

Una vez hechas las anteriores precisiones anteriores pasa la Abogada del Estado a analizar la denunciada inconstitucionalidad del art. 107 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 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 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 por 600.000 euros de la finca 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 LHL como el art. 4 de la Norma Foral 16/1989, 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, entonces, para la Abogada 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 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 de su valor 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 y con relación a la eventual inconstitucionalidad del art. 7.4 de la Norma Foral 16/1989, y del art. 110.4 LHL, por su contradicción con el art. 24.1 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 del TRLHL 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 LHL, 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.

7. Con fecha de 27 de mayo de 2015 la Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Excma. Diputación Foral de Gipuzkoa, presentó su escrito de alegaciones solicitando que se declarasen ajustados al marco constitucional los arts. 1. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, así como los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales. Arranca en sus alegaciones señalando que, por cuestiones competenciales previstas en el Concierto Económico, se va a referir exclusivamente a los preceptos de la Norma Foral 16/1989, sin perjuicio de destacar las coincidencias con la Ley de Haciendas Locales.

Aborda la Diputación Foral de Gipuzkoa, en primer lugar, 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. A su juicio, tanto la Ley General Tributaria, como la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, prevén la posibilidad de que la base imponible de los impuestos se calcule aplicando distintos métodos (cualquiera de los cuales adoptará la norma reguladora de cada uno de los tributos), 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. 51 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa). 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 impugnabile la correcta aplicación de dichas variables objetivas. Pues bien, la objetividad del cálculo de la base imponible y la no previsión legal del derecho a impugnar no vulnera el art. 24 CE, porque este derecho no es absoluto, operando exclusivamente en los términos que haya establecido el legislador (STC 160/1998).

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 las Sentencias del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992 (con relación a la posibilidad de aplicar unos coeficientes actualizadores a la base imponible) y de 15 de febrero de 2012 (que subraya que no existe un modelo cerrado de sistema tributario aplicable, lo que posibilita que el legislador estatal pueda realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas existentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura), los preceptos cuestionados no adolecen de la inconstitucionalidad que se les imputa. Además, 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 produzca una plusvalía y solo excepcionalmente podría producirse una minusvalía (como ha sucedido con la crisis económica existente que ha generado muchas minusvalías). Pero es que, además, 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, en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos se estaría posiblemente 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 derivado de la transmisión), lo que hace decaer el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, por tratarse no de un tema estrictamente constitucional, sino de un tema a resolver por la jurisdicción ordinaria en aplicación del marco legal vigente.

8. Por escrito registrado el día 28 de mayo de 2015 la Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación también de las Juntas Generales de Gipuzkoa, solicitó que se declarase ajustado al marco constitucional los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, así como los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales. Arranca en sus alegaciones señalando que en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en el art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), las Instituciones forales del País Vasco tienen competencia para el establecimiento de su sistema tributario local, por lo que este es el que van a analizar, aun cuando sus conclusiones serán extrapolables en su totalidad a lo dispuesto en los arts. 107 y 110.4 del Texto Refundido de la ley de Haciendas locales, dado que las disposiciones impugnadas "replican" [*sic*] lo dispuesto en ellos.

Precisan, antes de nada, las Juntas Generales, que aun cuando el Auto de planteamiento cuestiona el art. 1 de la Norma Foral 16/1989 (hecho imponible), lo cierto es que el reproche no le es aplicable, pues se limita a cuestionar el método de determinación de la base imponible, concretamente, la regla de valoración del art. 4 que arroja, en todo caso, una cuota positiva, aun cuando no existan plusvalías o sean negativas. De esta manera para la Sala juzgadora la fijación de la base imponible así determinada implicaría que el incremento del valor se produciría siempre, con total independencia de las circunstancias que concurran en el supuesto concreto, sin posibilidad de acreditar una minusvalía en el valor del terreno urbano, en atención a lo prescrito en el artículo 7.4 de la Norma Foral, lo que supondría asumir una presunción *iuris et de iure* como base imponible del impuesto.

Para las Juntas Generales, dicha regulación no atentaría contra el principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) porque se trata de un principio predicable del sistema tributario en su conjunto y no cabe proyectarlo sobre cada una de las piezas que lo integran (STC 150/1990). Y lo mismo sucede con el principio de capacidad económica que se debe predicar del sistema tributario en su conjunto sin que le sea exigible que su operatividad se exprese en cada impuesto en particular (AATC 71/2008, 120/2008 y 342/2008), lo que implica que dicho principio no resulta lesionado en el caso de que la riqueza gravada objeto del tributo sea aplicable a la generalidad de los supuestos contemplados por la norma sin que resulte un obstáculo que en supuestos marginales no se produzca esta circunstancia. Pues bien, no se trata de dilucidar si la opción elegida por el legislador es la más correcta desde un punto de vista técnico, sino solo si ha sobrepasado los límites que le impone el citado art. 31.1 CE, gozando el legislador de un amplio margen en la

configuración normativa en materia fiscal (STC 19/2012). Y en este sentido, no cabe duda de que la modificación del ciclo económico ha conllevado que la curva de los incrementos experimentados por el valor de los terrenos sea claramente descendente y la profunda crisis que asola al sector inmobiliario ha supuesto que afloren minusvalías, pero de ahí no puede entenderse que el mecanismo para la tributación de las plusvalías actualmente vigente haya agotado el incremento del valor que ha experimentado el suelo. En cualquier caso, cuando con la transmisión del bien se produce una minoración del valor de los inmuebles sometidos a tributación, existen mecanismos que permite minimizar el impacto de estos supuestos como sucede con la regla de que el valor catastral de un inmueble no podrá superar el de mercado (art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo), o con la de concretar tanto el porcentaje del valor del suelo sobre el que se aplicará el tipo (art. 4.3 de la Norma Foral) como el propio tipo impositivo (art. 5 de la Norma Foral), las cuales permiten a los Ayuntamientos, una vez detectados los períodos en los que se ha producido una depreciación del valor de los inmuebles, procurar un menor gravamen, minimizando el impacto del gravamen en los supuestos en los que se hayan producido minusvalías, lo que hace que la Norma Foral se ajuste al art. 31.1 CE.

Con relación a la vulneración del art. 24 CE por el art. 7.4 de la Norma Foral, al no ser posible acreditar, ejerciendo los medios de prueba pertinentes para la defensa, que mediante la transmisión del bien o constitución de derecho real no se ha producido un incremento del valor del terreno, a los efectos de desvirtuar la presunción legal de incremento que se desprende del método de cuantificación de la base imponible del Impuesto, consideran las Juntas Generales de Gipuzkoa que no se produce dicha vulneración al estarse en presencia de un método estimatorio de la base imponible que no pretende gravar una manifestación de capacidad económica real, sino el resultado de la aplicación de una método objetivo, sistema este en el que la imposibilidad de impugnar el resultado de la cuantificación es inherente al mismo.

En cualquier caso, concluyen las Juntas Generales de Gipuzkoa, es posible sostener como planteamiento alternativo a la inconstitucionalidad de la norma que en los supuestos en los que el valor del terreno se ha minorado desde la última transmisión, estaríamos ante un supuesto de no sujeción que impediría el nacimiento de la obligación tributaria, al no haberse realizado el hecho imponible del tributo.

9. La Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el Registro de este Tribunal el día 2 de junio de 2015 considerando que los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, no son contrarios ni al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE ni al derecho a la prueba del art. 24.2 CE. 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 el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, exige el art. 35.2 LOTC, llamando la atención sobre el hecho de que, aun cuando existe una diferencia entre la providencia de audiencia a las partes y el auto de planteamiento de la cuestión, al ampliar esta última resolución la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y el art. 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, esa discrepancia no ha impedido que el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio fiscal se haya desarrollado correctamente, por lo que debe entenderse adecuadamente cumplimentado por el órgano judicial.

Por otra parte, esta vez en relación con el juicio de aplicabilidad de los preceptos cuestionados, si bien el órgano judicial, promotor de la cuestión, considera aplicables a la controversia los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y los arts. 107 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, el juicio de constitucionalidad debe ir referido exclusivamente a la norma aplicable, que es la Norma Foral 16/1989 en virtud de la cual el Ayuntamiento de Irún giró la liquidación luego impugnada. Debe excluirse del mismo, por tanto, el análisis de aquellos preceptos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso judicial, como son los del Real Decreto Legislativo 2/2004.

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 de carácter legal), 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 poder cuantificar una minusvalía, una reducción del valor del terreno urbano en el momento en que se devenga el impuesto, sin embargo, no nos hallamos ante un supuesto de inconstitucionalidad por omisión por 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.

Aun siendo cierto, insiste la Fiscal General del Estado, 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, se trata de una opción dentro de su libertad de configuración. Pero 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. Es importante tener presente que 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 16/1989, para determinar 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 se ha dicho, en la medida en que el presupuesto básico para el nacimiento del impuesto es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no existe un incremento de valor no nace la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible, lo que impide efectuar las operaciones matemáticas pertinentes para calcular el citado incremento 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 presupuesto del hecho imponible, pues la norma obliga a los Ayuntamientos a acudir, para determinar la base imponible, a las reglas de cuantificación normativamente establecidas, sin que ello excluya que el sujeto pasivo pueda alegar y probar la inexistencia del incremento de valor y, por tanto, la no producción del hecho imponible pues 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 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, 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.

10. 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 entender que concurría la causa 10ª del art. 219 LOPJ. Por Auto de 31 de enero 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.

11. Mediante providencia de 14 de febrero de 2017, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 16 del mismo mes y año.

## **II. Fundamentos Jurídicos**

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia ha planteado una cuestión en relación con los arts. 1, 4 y 7.4 de 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 adelante, NFG), 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 la Abogada del Estado, las Juntas Generales de Gipuzkoa y la Fiscal General del Estado, han realizado una serie de observaciones sobre el objeto del presente proceso constitucional y 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 LOTC, no solo puede ser examinada en el trámite de admisión previsto en el art. 37 LOTC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional (por todas, SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; y 175/2016, de 17 de octubre, FJ 2), hemos de realizar las siguientes 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 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio

Histórico de Gipuzkoa, en cuya virtud el Ayuntamiento de Irún giró la liquidación luego impugnada, debiéndose excluir del mismo el análisis de aquellos preceptos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso judicial, como son los arts. 107 y 110.4 LHL.

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 [SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 9/2016, de 21 de enero, FJ 2 b); y 175/2016, de 17 de octubre, FJ 3].

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 Irún dictada al amparo de 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. Conforme a esto, el objeto del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo los arts. 4 y 7.4 de 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, 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 cuestiona la constitucionalidad de los arts. 1 NFG (dentro del Capítulo I dedicado a la “Naturaleza y hecho imponible”), 4 NFG (del Capítulo IV relativo a la “Base imponible y Cuota”) y 7.4 NFG (del Capítulo VI relativo a la “Gestión”), lo cierto es que, como señalan la Abogada del Estado y las Juntas Generales de Gipuzkoa, las dudas de constitucionalidad que aquel plantea se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 NFG) 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 NFG). 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 (SSTC 213/2016, de 15 de diciembre, FJ 2; y 216/2016, de 15 de diciembre, FJ 2). Conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el art. 1 de 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.

c) Precisa también la Abogada del Estado que aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 4 NFG, en su totalidad, en la medida 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 2º, 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 consecuencia, 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 los apartados b), c) y d) del art. 4.2 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

d) Precisa la Fiscal General del Estado que aunque existe una diferencia entre la providencia de audiencia a las partes y el auto de planteamiento de la cuestión, al incorporar este último también el art. 7.4 NFG, sin embargo, esa discrepancia no ha impedido que el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio fiscal se haya desarrollado correctamente también con relación a ese precepto. En efecto, la providencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, dictada el día 4 de noviembre de 2014, sometía a la consideración de las partes y del Ministerio Fiscal, las dudas de constitucionalidad relativas al art. 4 NFG, que acoge una regla objetiva de cuantificación de la base imponible, sin admitir prueba en contrario, permitiendo someter a tributación incrementos de valor irreales, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad del art. 31 CE. Por su parte, el Auto promotor de la cuestión extiende luego formalmente su planteamiento también a los arts. 1 NFG (hecho imponible) y 7.4 NFG (gestión), y no sólo por vulneración del art. 31.1 CE, sino también por violación del derecho de defensa del art. 24 CE.

Habiéndose excluido ya del objeto del presente proceso constitucional tanto el art. 1 NFG como las letras b), c) y d) del art. 4.2 NFG, hay que señalar con relación al art. 7.4 NFG que, como señala la Fiscal General del Estado, debe entenderse correctamente cumplimentado el trámite de audiencia exigido por el art. 35 LOTC pues, aunque no fue citado nominalmente en la providencia de 4 de noviembre de 2014, su contenido y alcance fue objeto de debate con carácter previo al planteamiento de la presente cuestión.

e) Se invoca ante esta sede constitucional la eventual vulneración del art. 24 CE, por imposibilitar el art. 7.4 NFG, según se dice, la articulación de una prueba en contrario, precepto este último que no había sido expresamente invocado en la citada providencia de 4 de noviembre de 2014. A este respecto hay que tener presente que «la falta de referencia a un determinado precepto constitucional en la providencia de apertura del trámite de audiencia y su designación *ex novo* en el Auto de planteamiento únicamente origina la infracción de los

requisitos procesales del art. 35.2 LOTC en la medida en que se haya imposibilitado a las partes conocer el contenido de la cuestión», no siendo «exigible a la providencia que inicia el trámite de audiencia la mención específica de los preceptos constitucionales que se estime puedan resultar infringidos, siempre que esta indeterminación sea sólo relativa, en el sentido de que las partes hayan podido conocer el planteamiento de inconstitucionalidad realizado por el Juez y, atendidas las circunstancias del caso, situarlo en sus exactos términos constitucionales y oponerse a él» (STC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 3). Esto último es lo que ha sucedido en el presente supuesto en el que las partes han podido alegar sobre la naturaleza de la previsión en aquel precepto recogida y contradecir su contenido y alcance, por lo que no existe ningún problema para que se erija también en parámetro de la constitucionalidad de los preceptos cuestionados.

f) Aun pudiendo ser parámetro de la constitucionalidad de los preceptos impugnados el art. 24 CE, según acabamos de constatar, lo cierto es que el órgano judicial basa su duda en la atribución por la normativa, en todo caso, y en virtud de las reglas legales que contempla, de un incremento de valor en el terreno, sin impedir el gravamen de minusvalías reales, al imposibilitar su acreditación, lo que conduce -señala- al gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, al gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del art. 31.1 CE. Pues bien, dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica”, 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. En suma, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración de este mandato constitucional y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 CE).

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 conduce al gravamen de una inexistente capacidad económica, sino que puede llegar incluso, en el caso concreto, a ser confiscatorio, en contra del art. 31.1 CE.

La Abogada del Estado, por su parte, considera que el Auto de planteamiento confunde el “valor real” con el “valor catastral” cuando el tributo no pretende 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, lo que 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, 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, 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; en fin, en tercer lugar, porque para paliar los efectos negativos de las crisis económicas se han previsto dos medidas legales que pueden aplicar los Ayuntamientos: la reducción del valor catastral hasta un 60 por ciento durante los cinco años siguientes a su revisión y la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre 2005 y 2007.

Para la Diputación Foral de Gipuzkoa no sólo 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), de forma que, 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).

Por su parte, las Juntas Generales de Gipuzkoa consideran que tanto el principio de capacidad económica como el principio de no confiscatoriedad sólo pueden predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular, lo que supone que dichos principios no resultan lesionados en el caso de que la riqueza gravada objeto del tributo exista

en la generalidad de los supuestos contemplados por la norma, sin que afecte a la constitucionalidad del impuesto que, en supuestos marginales, no se produzca esa circunstancia. Aunque la profunda crisis económica que asola el sector inmobiliario ha supuesto que afloren minusvalías, de ello no puede deducirse que el mecanismo para la tributación de las minusvalías haya agotado el incremento del valor que ha experimentado el suelo, sobre todo porque existen mecanismos para procurar un menor gravamen, minimizando el impacto en estos supuestos como es el límite consistente en que el valor catastral no pueda superar el valor de mercado o la posibilidad para los Ayuntamientos de concretar tanto el porcentaje de valor del suelo sobre el que se aplicará el tipo de gravamen como el propio tipo de gravamen.

En fin, la Fiscal General del Estado sostiene que el impuesto grava sólo manifestaciones de riqueza reales, puestas de manifiesto con ocasión de una alteración patrimonial, que necesita un juicio de comparación entre dos valores, uno inicial, referido al momento de la adquisición del terreno, y otro final, referido al momento de su enajenación. De esta manera, si de la comparación de dichos valores 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. Es lo que habría sucedido en el caso concreto en el que, al haberse producido la enajenación del bien por un valor notablemente inferior al de su adquisición, generándose una pérdida patrimonial, no se habría devengado el impuesto, por inexistencia de hecho imponible, que solo surgiría cuando se pusiese de manifiesto un incremento de valor.

De cara a dar respuesta a las cuestiones planteadas, es necesario arrancar recordando que nuestro Texto Constitucional, dentro de los “Principios rectores de la política social y económica” del Capítulo Tercero de su Título I, prevé que “[l]a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos” (art. 47). Precisamente a esta previsión constitucional responden tanto la figura de las contribuciones especiales como la del impuesto controvertido, unas y otro, como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos. Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, incorporando «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004,

de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que «esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2).

Es 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» (entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b); y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]. Esto es, si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12), es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5).

Dicho lo que antecede, es importante señalar ya en este momento que, desde esta perspectiva, no es correcto afirmar, como hacen las Juntas Generales de Gipuzkoa, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular (con cita de los AATC 71/2008, 120/2008 y 342/2008). Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde

muy antiguo entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “*de acuerdo con*” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6). Es, pues, «inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. De esta manera, el principio de capacidad económica opera, por tanto, «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4).

En efecto, hemos de insistir con relación a la capacidad económica como “principio” constitucional y, por tanto, como “fundamento” de la tributación, en que dicho principio impide, «en todo caso», que el legislador establezca tributos «sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”, erigiéndose en un «criterio inspirador del sistema tributario» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 a)]. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“*la*”) sino de un adjetivo posesivo (“*su*”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto

individualmente considerado, esto es, «respecto de cada uno» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b)], de lo cual se deduce que «es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», de manera que «no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, «cualquier tributo», debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica (SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona «con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario», operando como un «criterio inspirador del sistema tributario», razón por la cual, «aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se “module” en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto», de modo que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1). En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite



considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).

3. 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, configura el Impuesto sobre el Incremento de 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 a)] 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 3) 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 determina 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 15 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 de 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”, esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno

[arts. 4.1 y 6.1 a)] y que se ha “experimentado 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 veinte 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 de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [arts. 4.2 a) y 4.3], con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión [de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 por 100 de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel Impuesto [art. 78.7.b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas] luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible (arts. 43.3 y 44 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; arts. 47.3 y 48 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y arts. 45.3 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

A la vista de lo que antecede, es necesario precisar que, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la

manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) o el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4). En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar «porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Pues bien, no cabe duda de 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). Así las cosas, 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 gravamen 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. Hemos de insistir en que, aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco

que la propia Constitución delimita, y, concretamente y como hemos señalado con anterioridad, con respeto al principio de capacidad económica al que llama el art. 31.1 CE, como fundamento de todo impuesto. De este modo, aunque el legislador establezca impuestos que «estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), como puede ser, en el caso que nos ocupa, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE, en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3), degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse «en todo o en parte rentas aparentes, no reales» [SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c); y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8].

En definitiva, el tratamiento que los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable 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, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. De esta manera, 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 anterior el hecho de que, como apunta la Diputación Foral de Gipuzkoa, nuestra doctrina señale que basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo» [entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5], al no poder fundarse la inconstitucionalidad de una norma «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, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5).

Es cierto que cuando «en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad», dicho efecto «no puede convertir a la norma en cuestión *-eo ipso-* en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7). Ahora bien, igual de cierto es que, como viene a reconocer la citada Diputación Foral, la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender.

En suma, no estamos 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 «[l]a 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 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

5. Tampoco salva la conclusión alcanzada en el Fundamento jurídico 3 la circunstancia, como señala la Abogada del Estado, de que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación), puedan ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley del Presupuestos Generales. Es cierto que el propio legislador estatal ha sido 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 venido permitiendo aplicar -desde el ejercicio 2014- unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. En efecto, a diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, en el que 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, ha

dado nueva redacción al 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, previendo 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.

En cualquier caso, la alegación de la Abogada del Estado no resulta aplicable para el Territorio Histórico de Gipuzkoa porque, en la normativa foral no se contempla una previsión semejante a la del art. 32.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, que no rige para los Territorios Históricos. En efecto, el art. 13 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles simplemente contempla que “por Norma Foral podrán actualizarse los valores catastrales por aplicación de coeficientes”; y las diferentes normas forales por las que se han venido aprobado sus Presupuestos Generales no han contemplado la reducción de los valores catastrales sino, antes al contrario, únicamente su actualización: primero, mediante la aplicación de un coeficiente del 1,02 (Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 22/2003 de 19 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2004, de 23 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 12/2005, de 26 de diciembre; Disposición adicional 4ª de la Norma Foral 9/2006, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2006, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 10/2007, de 27 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2008, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 4/2010, de 23 de diciembre; Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 7/2011, de 26 de diciembre; y Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 12/2012, de 27 de diciembre); y luego, mediante la aplicación del 1,01 (Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 9/2013, de 23 de diciembre; y Disposición adicional tercera de la Norma Foral 8/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2016).

Asimismo, tampoco sirve para alterar la conclusión alcanzada en el Fundamento jurídico 3, como pretende la Abogada del Estado, la circunstancia de que los Ayuntamientos (del territorio común) puedan reducir, con carácter potestativo, a efectos del Impuesto

controvertido, hasta en un 60 por 100, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). No sólo porque esa reducción, al regularse en el art. 107.3 LHL, se aplica únicamente en territorio común, sino porque tampoco está prevista en la normativa foral.

6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que 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, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al 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, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.

Es cierto que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)], de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» [SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)]. Pero igual de cierto es 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 [por

todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)], 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 [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)].

Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (art. 7.4 NFG).

Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, prevé 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”. Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, 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.

Admitir 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).



7. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de 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, 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.

## **FALLO**

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 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y, 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 dieciséis de febrero de dos mil diecisiete.