

**Sección del Tribunal Constitucional****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**5905** *Pleno. Sentencia 48/2017, de 27 de abril de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 232-2016. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los artículos 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. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; extinción de la cuestión prejudicial de validez (STC 37/2017).*

ECLI:ES:TC:2017:48

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 Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

**SENTENCIA**

En las cuestiones de inconstitucionalidad y prejudicial núm. 232-2016, promovidas por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con los artículos 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. Han comparecido y formulado alegaciones la Abogada del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; la Procuradora de los Tribunales doña Ana Belén del Olmo López, en representación de la Diputación Foral de Álava; y la Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez, quien expresa el parecer del Tribunal.

**I. Antecedentes**

1. El día 18 de enero de 2016 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto del referido Juzgado de fecha del 22 de diciembre de 2015, por el que se acuerda elevar a este Tribunal, por un parte, una cuestión en relación con los artículos 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, por otra, una cuestión respecto de los artículos 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 del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), de un lado, y del derecho de defensa (art. 24.2 CE), de otro.

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

a) La entidad mercantil Adania Residencia, S.L., promovió y vendió una serie de viviendas (con garajes y locales), fruto de lo cual por decreto del concejal-delegado del departamento de Hacienda del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz se le giraron dos liquidaciones tributarias (acumuladas) por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuantías de 6.697,06 euros (liquidación núm. 2013-1137990 correspondiente al expediente de transmisión núm. 2013-3951) y de 8.268,75 euros (liquidación núm. 2013-1137991 correspondiente al expediente de transmisión núm. 2013-3952).

b) Presentadas sendas reclamaciones ante el Órgano Económico-Administrativo de Vitoria-Gasteiz (2015-476-190), mediante Resolución con fecha de 14 de enero de 2015 se desestimaron.

c) Interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz (procedimiento abreviado núm. 82/2015), por providencia con fecha de 5 de octubre de 2015 se acordó, de conformidad con lo previsto en el artículo 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 de inconstitucionalidad en relación con los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, y, al tratarse de un impuesto local, según las reglas de la Ley del Concierto, también sobre los artículos 104, 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 la posible violación del artículo 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, tanto la Fiscal, por escrito de 22 de octubre de 2015, como la parte actora, por escrito registrado el 5 de noviembre de 2015, se mostraron favorables al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

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 artículos 1 y 4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, aplicables a la liquidación impugnada, son controlables por el Tribunal Constitucional ex art. 3 d) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010. Y añade a renglón seguido que los artículos 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 artículos 104 y 107 LHL de 2004, unos y otros, en conexión con los artículos 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 inconstitucionalidad 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 artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral, como los artículos 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 16 de febrero de 2016, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el artículo 10.1 c) LOTC, reservar para sí el conocimiento de la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, al Fiscal General del Estado, y a las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava y a la Diputación Foral de Álava, por conducto de su Presidente y su Diputado General, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado», en el «Boletín Oficial del País Vasco» y en el «Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 49, de 26 de febrero).

5. Por escrito registrado en este Tribunal el día 26 de febrero de 2016 el Presidente del Congreso de los Diputados puso en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de dicha Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado el día 2 de marzo siguiente, se recibió una comunicación del Presidente del Senado por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de personación en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

6. La Abogada del Estado presentó un escrito en el Registro de este Tribunal el día 11 de marzo de 2016 en el que solicitaba que se dictase sentencia por la que se declarase inadmisibile la cuestión respecto de los artículos 4 de la Norma Foral 46/1989 y 107 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, y se desestimase en todo lo demás; subsidiariamente, solicitaba que se declarase la cuestión inadmisibile respecto de los

subapartados b), c) y d) del apartado segundo del artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, y b), c) y d) de apartado segundo del artículo 4 de la Norma Foral 46/1989, desestimando el recurso en todo lo demás. En este escrito, y con carácter previo al análisis de los vicios de inconstitucionalidad imputados a las normas cuestionadas, realiza tres precisiones previas:

En primer lugar señala que, aun cuando en la cuestión se plantea la inconstitucionalidad del artículo 1 de la Norma Foral 46/1989, ello se debe a un error material porque el trasunto de este precepto en la norma estatal –el art. 104 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.

En segundo término, subraya a continuación, que los artículos 4 de la Norma Foral 46/1989 y 107 de la Ley estatal, como reconoce el propio órgano judicial promotor de la cuestión, no serían inconstitucionales, en todo caso, sino solo en la medida que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto, por lo que para que dichos artículos sean contrarios a la Constitución deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el incremento de valor del terreno no es real ni cierto. Para la Abogada del Estado, sin embargo, la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta en la que se fundamenta la existencia de una minusvalía no tiene nada que ver con el incremento del valor de los terrenos, no habiéndose probado que el valor catastral en el momento de la transmisión (que ha determinado el cálculo de la base imponible del impuesto) era inferior al real, ni que dicho valor catastral hubiese sido impugnado, ni que se hubiese aportado una prueba pericial contradictoria.

Por último, precisa que aun cuando se cuestionan en el Auto de planteamiento los artículos 4 de la Norma Foral 46/1989 y 107 de la Ley estatal, en su totalidad, sin embargo, al estarse en presencia de unas liquidaciones por una transmisión onerosa de unas fincas, 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 pasa la Abogada del Estado a analizar la denunciada inconstitucionalidad del artículo 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 de los terrenos a cambio de un precio revela 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 artículo 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 artículo 107 LHL como el artículo 4 de la Norma Foral 46/1989, disponen que la base imponible del impuesto se determinará aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, es decir, el valor catastral) un porcentaje que, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento. De este modo, la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia de la ganancia real obtenida con la

transmisión del terreno. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. Aunque el legislador pudo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno como, por ejemplo, el precio de la transmisión o el valor de mercado, sin embargo, optó por calcular el incremento del valor con relación al valor catastral, mediante el uso de una regla de determinación de la base imponible que ni es presuntiva ni probatoria, sino objetiva (disociada de la realidad), lo que simplifica su determinación, aunque pueda dar lugar a una 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 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre los años 2005 a 2007.

Por otra parte, con relación a la eventual inconstitucionalidad del artículo 7.4 de la Norma Foral 46/1989 y del artículo 110.4 LHL, por su contradicción con el artículo 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 artículo 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 artículo 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 texto refundido de la Ley de haciendas locales para el impuesto puede considerarse como una presunción *iuris tantum* del incremento del valor del suelo y, en consecuencia, que puede decaer por la probanza y acreditación de que tal valor ha sido otro distinto. Pero no sólo eso, sino que, mediante una interpretación de los artículos 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 11 de marzo de 2016 la Procuradora de los Tribunales, doña Ana Belén del Olmo López, en nombre y representación de la Diputación Foral de Álava, presentó su escrito de alegaciones solicitando que se declarase que los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de

los terrenos en el Territorio Histórico de Álava, no son inconstitucionales. Arranca en sus alegaciones señalando que aunque se va a limitar a defender la constitucionalidad de la norma alavesa, sus consideraciones también valen respecto de la Ley de haciendas locales.

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

Por otra parte, respecto de la vulneración del artículo 31.1 CE por contravenir la forma de cálculo de la base imponible el principio constitucional de capacidad económica, al no prever la posibilidad de que con el transcurso del tiempo se haya producido una minusvalía, considera que con fundamento en la STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992 (con relación a la posibilidad de aplicar unos coeficientes actualizadores a la base imponible), aunque el criterio de capacidad económica es un criterio inspirador del sistema tributaria en su conjunto, debe estar presente en la definición de los hechos imposables de las diferentes figuras impositivas, de tal forma, que graven manifestaciones de riqueza real o potencial, nunca ficticias, bastando con que el principio de capacidad económica se manifieste en la generalidad de los supuestos. Y en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no se grava ni la transmisión del bien, ni la hipotética ganancia patrimonial obtenida por el transmitente, sino el incremento del valor de los terrenos, calculado a través del valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A su juicio, entonces, cuando con ocasión de la transmisión de un terreno se pone de manifiesto una minusvalía al ser inferior el precio de transmisión al de adquisición, se estaría en presencia de un supuesto de no sujeción por no haberse producido el hecho imponible del impuesto (la puesta de manifiesto de un incremento de valor). Aunque es cierto que la Norma Foral cuestionada no haya previsto como supuesto de no sujeción la inexistencia de un incremento de valor, ello no es óbice para entender que la obligación tributaria no habría nacido al no haberse producido el supuesto fáctico (presupuesto de hecho) que la haría nacer. Por esta razón los artículos 1.1 y 4 de la Norma Foral 46/1989 no adolecen de la inconstitucionalidad que se le imputa.

Aborda la Diputación Foral de Álava, a continuación, el análisis de la vulneración del artículo 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 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 (artículo 49 de la Norma Foral 6/2005, general tributaria del Territorio Histórico de Álava). El carácter objetivo de dicho cálculo, basado en datos ajenos por definición a la realidad económica del obligado tributario, hace que no sean impugnables las magnitudes, módulos u otros elementos de cuantificación objetivamente creados por la disposición legal, salvo que la norma expresamente lo prevea, sin perjuicio de que sea 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 artículo 24 CE, porque este derecho no es absoluto, operando exclusivamente en los términos que haya establecido el legislador (STC 160/1998).

8. La Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro general de este Tribunal el día 5 de abril de 2016 considerando que los artículos 1, 4 y 7.4

de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el Territorio Histórico de Álava, no son contrarios ni al principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE ni al derecho a la prueba del artículo 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 artículo 35.2 LOTC, concretando que la controversia constitucional debe limitarse a los preceptos de la Norma Foral 46/1989, pues como consecuencia de las previsiones del concierto económico, los preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales quedan desplazados, de manera que no son aplicables al caso controvertido.

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 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.

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

Por otra parte, con relación al método concreto de determinación de la base imponible que recoge el artículo 4 de la Norma Foral 46/1989, 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 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 artículo 104 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, general tributaria del Territorio Histórico de Álava, señala que «[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral». Esto supone que el incremento de valor, calculado en la forma establecida por la norma foral, es susceptible de prueba en contrario, pues las reglas de cálculo solo son vinculantes cuando el «incremento de valor» al que hace referencia el artículo 4 de la Norma Foral exista.

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

9. Mediante escrito de 3 de abril 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 décima del artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Por Auto de 25 de abril 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.

10. Mediante providencia de 25 de abril de 2017 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 27 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz ha planteado una cuestión tanto en relación con los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, así como respecto de los artículos 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 del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), de un lado, y del derecho de defensa (art. 24 CE), de otro.



Antes de entrar a dar respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional y puesto que la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, han realizado una serie de observaciones tanto sobre el objeto como sobre el cumplimiento de los requisitos procesales en orden a su planteamiento, y teniendo en cuenta que la eventual falta de los requisitos procesales exigidos por el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), no solo puede ser examinada en el trámite de admisión previsto en el art. 37 LOTIC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional (por todas, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1, y 37/2017, de 1 de marzo, FJ 1), hemos de realizar una serie de precisiones previas:

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

A este respecto hay que señalar que por ser la elección de la norma aplicable a los actos o disposiciones enjuiciados una cuestión de legalidad ordinaria, es a los órganos judiciales a quienes corresponde, en el ejercicio de las funciones que, en exclusiva, les atribuye el artículo 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 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1 a), y 37/2017, de 1 de marzo, FJ 1 a)].

Pues bien, la pretensión planteada en el proceso contencioso-administrativo del que dimana la cuestión que ahora nos ocupa es la anulación de unas liquidaciones del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz dictadas al amparo de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava. Conforme a esto, el objeto del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo, en principio, los artículos 1, 4 y 7.4 de la citada Norma Foral, al ser esta la única norma aplicada y también la única de cuya constitucionalidad depende la adopción de una decisión en el proceso judicial. Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los artículos 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 su eventual inconstitucionalidad relevante, por tanto, para adoptar una decisión en el mismo.

b) Aunque el órgano judicial plantea la validez de los artículos 1 de la Norma Foral 46/1989 (dentro del capítulo I dedicado a la «Naturaleza y hecho imponible»), 4 de la Norma Foral 46/1989 (del capítulo IV relativo a la «Base imponible y Cuota») y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 (del capítulo VI relativo a la «Gestión»), lo cierto es que, como señala la Abogada del Estado, las dudas de constitucionalidad que se plantean se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 de la Norma Foral 46/1989) y, de otro, a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 de la Norma Foral 46/1989). Sobre este particular es necesario insistir una vez más en que cuando lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga del órgano judicial, no sólo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan y, en los casos en que la carga no se atiende, existe una falta de diligencia procesalmente exigible [SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1 b), y 37/2017, de 1 de marzo, FJ 1].

Conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el artículo 1 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre

el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

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

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

2. La Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, configura el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana como un tributo directo que grava el «incremento de valor que experimenten dichos terrenos» puesto de manifiesto a consecuencia, entre otros supuestos, «de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título» (art. 1.1). No somete a tributación, sin embargo, ni el incremento de valor derivado de los terrenos rústicos (art. 1.2) ni el que pueda derivar de las construcciones (art. 1.1). Delimitado así el hecho imponible, la cuantificación de ese «incremento de valor» se realiza mediante la aplicación de un coeficiente (art. 4.1 y 4) al valor catastral del terreno al momento del devengo [art. 4.2 a)]. Ese coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación (base imponible del tributo) y se cuantifica multiplicando el número de años –completos– de tenencia del terreno (con un mínimo de uno y un máximo de 20 años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que fija cada Ayuntamiento dentro de los parámetros que le marca la Norma Foral. La base imponible así calculada se somete a un tipo de gravamen de hasta el 30 por 100 (art. 5.1). En fin, el devengo del tributo se produce, en lo que ahora interesa, «[c]uando se transmita la propiedad del terreno ... en la fecha de transmisión» [art. 6.1 a)], momento a partir del cual los sujetos pasivos tienen, en el supuesto de transmisiones inter vivos, 30 días hábiles para presentar la declaración [art. 7.2 a)] o, en su caso, la autoliquidación del impuesto, pudiendo el ayuntamiento comprobar solo que se ha efectuado «mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas» (art. 7.4).

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

año de tenencia (art. 4.4), con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.

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

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

La Abogada del Estado, por su parte, considera que el auto de planteamiento confunde el «valor real» con el «valor catastral» al no pretender el tributo gravar incrementos reales, pues el legislador ha optado por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Esto permite que incluso quien transmite un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, entonces, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE y, por tanto, en inconstitucional, por varias razones: en primer lugar, porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen; en segundo lugar, porque durante décadas (los años del «boom» inmobiliario) el valor de los inmuebles se incrementaba por encima de los valores catastrales y se tributaba por el valor catastral y no por el de mercado; y, en tercer lugar, porque para paliar los efectos negativos de las crisis económicas se han previsto dos medidas legales que pueden aplicar los Ayuntamientos, como son, la reducción del valor catastral hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión, y la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre 2005 y 2007.

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

3. Este Tribunal ha tenido la ocasión de pronunciarse recientemente en la STC 37/2017, de 1 de marzo, sobre la constitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la citada Norma Foral 46/1989, considerando que «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo

tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE» (FJ 3). En esa Sentencia llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 cuestionados «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carec[ía] de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incremento derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1» (FJ 3). Por esta razón, los declaramos inconstitucionales y nulos, aunque únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos poder acreditar esta circunstancia.

Pues bien, la circunstancia de que con posterioridad a la admisión a trámite de la presente cuestión haya recaído en otro proceso promovido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz (cuestión núm. 6444-2015), una Sentencia de este Tribunal declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los preceptos aquí cuestionados (la STC 37/2017, de 1 de marzo), conlleva necesariamente la desaparición sobrevenida del objeto de la presente cuestión, pues ya ha quedado disipada la duda de constitucionalidad planteada, no siendo necesario un nuevo pronunciamiento por parte de este Tribunal, como consecuencia del valor de cosa juzgada y plenos efectos frente a todos de nuestras Sentencias ex arts. 164.1 CE y 38.1 LOTC (por todas, STC 6/2010, de 14 de abril, FJ 2).

Por tanto, puesto que los preceptos cuestionados en el presente proceso constitucional han sido ya expulsados del ordenamiento en los términos señalados anteriormente, una vez anulados por inconstitucionales, hemos de apreciar la desaparición sobrevenida del objeto de la presente cuestión (entre muchos, AATC 254/2014, de 22 de octubre, FJ único; y 28/2015, de 16 de febrero, FJ único).

#### FALLO

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

Ha decidido

1.º Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 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.

2.º Declarar la extinción de la cuestión prejudicial de validez con relación a los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, por desaparición sobrevenida de su objeto.

Dada en Madrid, a veintisiete de abril de dos mil diecisiete.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.