

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8189 *Pleno. Sentencia 46/2024, de 12 de marzo de 2024. Cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales 5349-2023. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con diversos preceptos de la Norma Foral del territorio histórico de Gipuzkoa 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Principio de capacidad contributiva y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana que establecen un sistema objetivo y de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible (STC 182/2021). Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2024:46

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales núm. 5349-2023, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Han comparecido y formulado alegaciones el abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; la procuradora de los tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en representación de las Juntas Generales de Gipuzkoa; el procurador de los tribunales don Jesús López Gracia, en representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa; el procurador de los tribunales don Enrique de Antonio Viscor, en representación del Ayuntamiento de Oñati, y el fiscal general del Estado. Ha sido ponente la magistrada doña Laura Díez Bueso.

I. Antecedentes

1. El 28 de julio de 2023 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el auto del referido juzgado de 11 de julio de 2023, por el que se acuerda elevar a este tribunal, una cuestión prejudicial de validez en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2.a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la redacción vigente antes de la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los

terrenos de naturaleza urbana, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31 CE).

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

a) La entidad Elkargi, S.G.R., adquirió, con fecha de 19 de abril de 2013, en procedimiento de concurso abreviado 472-2009, una finca que se le adjudicó por la cantidad de 1 375 000 euros. Posteriormente, el 5 de marzo de 2018 procedió a la venta de dicha finca por la cantidad de 130 000 euros.

b) El Ayuntamiento de Oñati, practicó por la venta que la entidad había llevado a cabo la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante. IIVTNU) por una cantidad de 7 876,63 euros. En la notificación de la liquidación se le indicaba que los preceptos de la Normal Foral 16/1989 solo se habían declarado inconstitucionales en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor y que el Decreto Foral-Norma 2/2017 establece que la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinaría por la comparación entre el valor de adquisición de la propiedad y el valor de la transmisión, considerando los valores tenidos en cuenta a efectos de los respectos impuestos que gravan la transmisión de la propiedad de los terrenos.

La entidad Elkargi, S.G.R., interpuso recurso de reposición contra dicha liquidación ante el Ayuntamiento de Oñati alegando que en la transferencia no hubo incremento en base al artículo único del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Al efecto de resolver el recurso de reposición, el Ayuntamiento de Oñati solicitó al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa los valores de transmisión declarados en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para determinar si hubo o no incremento de valor conforme al art. 1.2 del Decreto Foral-Norma 2/2017. Según certificación del director de gestión de impuestos de la Diputación Foral la base imponible declarada en relación con la adquisición de la finca de referencia, con fecha 19 de abril de 2013, fue de 1 375 000 euros y la base imponible correspondiente a la venta de la misma fue de 1 543 609,65 euros.

Ante dicha información el Ayuntamiento de Oñati desestima el recurso de reposición por decreto de Alcaldía núm. 1058/2020, de 26 de noviembre de 2020, fundamentando que «la base imponible declarada en las transmisiones indicadas en el certificado del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral indica el incremento de patrimonio».

c) Tras la desestimación del recurso de reposición interpuso reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (reclamación R2020-0776), que la desestimó mediante resolución 36511 de 17 de diciembre de 2021.

El Tribunal Económico-Administrativo recuerda que, con ocasión de la STC 26/2017, fue aprobado el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU, con el objeto de no someter a gravamen los no incrementos ni las disminuciones de valor de los terrenos. Y dado que, con arreglo a dicha norma, el valor de transmisión es el tenido en cuenta o el que debería tenerse en cuenta en relación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, esto es, el valor real (no el que consta en la escritura pública de venta) y que en este supuesto se corresponde con el valor de 1 543 609,65 euros, concluye que ha habido incremento de valor de los terrenos.

También aprecia que la STC 182/2021, de 26 de octubre, no afecta directamente a los artículos que con un contenido similar se contienen en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, tal y como se señala en la exposición de motivos del Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por seguridad jurídica para adecuar la norma foral a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, manifestada, entre otras, en la referida sentencia.

d) Elkargi, S.G.R., interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián que dio lugar al procedimiento abreviado 45-2022.

En su demanda, el recurrente alegó como único motivo del recurso la inconstitucionalidad del impuesto liquidado, regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por tener este un régimen «idéntico» al de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, TRLHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, de 26 de octubre, por vulneración del art. 31.1 CE.

e) Consta en el expediente remitido al Tribunal Constitucional una minuta de las alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el acto de la vista oral del procedimiento abreviado. Sostiene que no es cierto que se haya producido una minusvalía que resulta de la comparación de los valores de adquisición y transmisión del inmueble, dado que el valor real de la finca a los efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales se corresponde con el valor de 1 543 609,65 euros. Se añade que para que la STC 182/2021 fuera de aplicación se debería haber demostrado que el método de cálculo aplicado para determinar el impuesto a pagar en el caso de la demandante no ha tenido en cuenta datos reales y efectivos sobre la variación del valor que el terreno ha experimentado. Así afirma que para calcular la cuota y la deuda tributaria se ha partido de un valor del suelo de 1 058 686,95 euros, que es un valor que no se aleja del valor real y que incluso es inferior a él, de forma que no se ha perjudicado a la entidad demandante.

f) Tras la celebración de la vista correspondiente, el juzgado dictó providencia de 8 de junio de 2022 dando audiencia a las partes personadas y al Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del IIVTNU «por incurrir en motivos análogos por los que se declaró la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 segundo párrafo; 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo por el que se aprueba la Ley reguladora del texto refundido de las haciendas locales, en virtud de la STC 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021».

g) Verificado el correspondiente trámite de audiencia, por auto de 21 de diciembre de 2022 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián acordó plantear cuestión prejudicial de validez en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio.

h) Registrada la cuestión prejudicial de validez con el núm. 17-2023 y previa la tramitación pertinente, por el ATC 188/2023, de 18 de abril, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó su inadmisión, porque el auto de planteamiento no cumplía con el requisito que exige al órgano judicial que especifique o justifique en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión (art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: LOTC).

i) Mediante providencia de 25 de mayo de 2023, se concedió traslado simultáneo a las partes personadas y al Ministerio Fiscal por diez días para hacer alegaciones sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del IIVTNU, en su redacción anterior al 17 de noviembre de 2021, por concurrir motivos análogos por los que se declaró la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 segundo párrafo; 107.2 a) y 107.4 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 virtud de la STC 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021; «habida cuenta de que se habría producido un incremento de valor del terreno en aplicación de lo dispuesto en el artículo único, apartado segundo del Decreto Foral-Norma 2/2017 de 28 de marzo; al ser el valor de adquisición del inmueble de 1 375 000 euros y el valor de transmisión de 1 543 609,65 euros, atendiendo a los valores de transmisión declarados en relación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; siendo así que la norma cuya

constitucionalidad se cuestiona sería directamente aplicable al caso y de cuya validez dependería el fallo en aplicación de lo dispuesto en el art. 35.1 LOTC».

j) La representación procesal de la recurrente, presentó sus alegaciones mediante escrito de 1 de junio de 2023, solicitando el planteamiento de la cuestión, en la medida en que el art. 4 de la Norma Foral 16/1989 determina la base imponible mediante un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión que no permite examinar si ha habido previamente un incremento real del valor del suelo, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto.

La representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó sus alegaciones el 13 de junio de 2023, oponiéndose al planteamiento de la cuestión, alegando que la STC 182/2021 no afecta a la normativa vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de forma que la misma debe ser aplicada como establece la sentencia 1/2021, de 28 de abril de 2021, dictada por la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

El Ayuntamiento de Oñati no formuló alegaciones.

El Ministerio Fiscal evacuó el trámite de alegaciones mediante escrito de 14 de junio de 2023, en el que no se opuso al planteamiento de la cuestión.

k) Por auto de 11 de julio de 2023, el juzgado acordó plantear de nuevo cuestión prejudicial de validez en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, reguladora del IIVTNU, en la redacción vigente que se aplicó a la liquidación impugnada en el procedimiento en la instancia, por contravenir el principio de capacidad económica como criterio de imposición, art. 31.1 CE.

3. En el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial de validez de 11 de julio de 2023 se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) El auto de planteamiento, en su antecedente de hecho único, cita los artículos cuestionados [arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989 en su regulación anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021] y enuncia su posible contradicción con el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE.

b) Realiza los juicios de aplicabilidad y relevancia, tal como se exigía en el ATC 188/2023, de 18 de abril. Comenzando con el primero, explica las razones por las que considera que, a pesar de haber sido derogados por el Decreto Foral-Norma 7/2021, los preceptos cuestionados, teniendo en cuenta las reglas contenidas en el Decreto Foral-Norma 2/2017, son aplicables *ratione temporis* a la liquidación del IIVTNU impugnada en el caso de autos.

Verificado que tales normas son aplicables al caso, procede a exteriorizar el juicio de relevancia. Para ello, rechaza la valoración del inmueble ofrecida por el demandante y analiza la prueba practicada para concluir que la valoración efectuada por la administración, conforme al sistema objetivo de determinación de la base imponible que resulta de los preceptos cuestionados de la norma foral fiscal, es correcta y que de la misma resulta un incremento patrimonial susceptible de gravamen. Por este motivo, señala el auto que de la validez de las normas cuestionadas depende el fallo de la sentencia que haya de dictarse.

c) Por último, el auto expone las dudas sobre la constitucionalidad de los apartados cuestionados. Tras transcribir los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, transcribe los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, en la redacción previa al Decreto Foral-Norma 7/2021, para evidenciar que se trata de preceptos casi idénticos a los estatales declarados inconstitucionales. Afirma que el sistema de determinación de la base imponible que resulta de los preceptos cuestionados presenta una regulación prácticamente idéntica a la contenida en los

mencionados preceptos estatales declarados inconstitucionales por lo que, su juicio, les son trasladables los argumentos de la STC 182/2021, FJ 5.

4. Mediante providencia de 26 de septiembre de 2023, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite esta cuestión prejudicial de validez y, de conformidad con lo dispuesto 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 y la disposición adicional quinta, apartado 2, LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, al Gobierno, por conducto de la ministra de Justicia, y al fiscal general del Estado, así como al Parlamento Vasco y al Gobierno Vasco, por conducto de sus presidentes, a las Juntas Generales de Gipuzkoa y a la Diputación General de Gipuzkoa, por conducto de su presidente y de su diputada general, respectivamente, al objeto de que, en el plazo improrrogable de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes. En la misma providencia se acordó 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».

5. Por escrito registrado en este tribunal el día 5 de octubre de 2023, se recibió una comunicación de la presidenta del Congreso de los Diputados en la que se trasladaba el acuerdo de la mesa de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. Mediante escrito registrado en la misma fecha, el presidente del Senado puso en conocimiento de este tribunal el acuerdo de la mesa de dicha Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

7. Por escrito registrado en este tribunal el día 16 de octubre de 2023, el abogado del Estado formuló alegaciones solicitando el dictado de una sentencia conforme a Derecho, toda vez que los preceptos forales cuestionados tienen un contenido prácticamente idéntico a los declarados inconstitucionales en la STC 182/2021.

8. Con fecha 24 de octubre de 2023, la procuradora de los tribunales, doña Rocío Marín Echagüe, en nombre y representación de las Juntas Generales de Gipuzkoa, presentó escrito de alegaciones solicitando que se declaren ajustados a la Constitución los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del IIVTNU.

Tras citar los preceptos cuestionados, hace referencia al art. 31.1 CE y afirma que la concreción del principio de capacidad económica respecto de cada tributo corresponde al legislador.

Recuerda que la STC 26/2017, de 26 de febrero, declaró inconstitucionales los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Afirma que el legislador foral adecuó su normativa relativa al IIVTNU a la doctrina constitucional dictando la Decreto Foral-Norma 2/2017, que debería tenerse en cuenta a la hora de efectuar el enjuiciamiento constitucional.

Hace referencia a la doctrina fijada en la STC 182/2021 y, en especial, a los votos particulares de dicha sentencia, sosteniendo que la STC 182/2021 operó un cambio en la doctrina constitucional basado en un razonamiento que califica como «muy endeble», de manera que no se entiende por qué se considera inconstitucional la decisión del legislador estatal de que la base imponible venga determinada por una estimación objetiva vinculada al valor catastral. Continúa señalando que, en el año 2018, cuando se practicó la liquidación impugnada no puede afirmarse que en Gipuzkoa existiera ni crisis económica ni crisis del mercado inmobiliario, por lo que la doctrina de la STC 182/2021 no es trasladable a este supuesto.

Concluye afirmando que ligar el IIVTNU al valor catastral es una opción constitucional del legislador y que no entenderlo así conduce a poner en cuestión otros tributos; en particular, el impuesto sobre bienes inmuebles.

9. El fiscal general del Estado presentó sus alegaciones el día 2 de noviembre de 2023, interesando que se dicte sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral del territorio histórico de Gipuzkoa 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU, por vulnerar el principio de capacidad económica del art. 31 CE.

Tras apreciar que concurren las condiciones procesales de admisión de la presente cuestión prejudicial de validez ex art. 35.2 LOTC, entra a analizar el fondo de esta. Comienza repasando la doctrina constitucional reciente relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 59/2017, de 11 de mayo; 126/2019, de 31 de octubre, y 182/2021, de 26 de octubre). En particular, se detiene en los cambios normativos introducidos en la normativa foral como consecuencia de la STC 26/2017, y que se materializaron en la aprobación del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, que no alteró la redacción de los preceptos cuestionados, pero sí modificó el impuesto, en el sentido de no someter a gravamen los no incrementos ni las disminuciones de valor de los terrenos. Sin embargo, la determinación de la base imponible del impuesto se lleva a cabo conforme a los preceptos forales cuestionados, recogidos en la Norma Foral 16/1989.

A continuación, pone de relieve que los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989 son prácticamente coincidentes con la redacción de los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, declarados inconstitucionales y nulos por la STC 182/2021, de 26 de octubre, y que las diferencias existentes carecen de relevancia y no alteran el sistema impositivo foral de las reglas de determinación de la base imponible. Por ello, aprecia que los vicios de inconstitucionalidad presentes en la normativa estatal declarada inconstitucional están igualmente presentes en los preceptos forales cuestionados.

Concluye señalando que la declaración de inconstitucionalidad «no debería permitir [...] que se consideren situaciones susceptibles de ser revisadas, con fundamento de la declaración de inconstitucionalidad, ni las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]».

10. Por diligencia de ordenación de 7 de noviembre de 2023 se tuvo por personado y parte en el procedimiento al procurador de los tribunales don Jesús López Gracia, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y al procurador de los tribunales don Enrique de Antonio Viscor, en nombre y representación del Ayuntamiento de Oñati y, conforme establece el art. 37.2 LOTC, se les concedió un plazo de quince días para que formularan las alegaciones que estimaren convenientes.

11. Con fecha 29 de noviembre de 2023, el Ayuntamiento de Oñati, presentó escrito de alegaciones solicitando que se declare la constitucionalidad de los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral del territorio histórico de Gipuzkoa 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU.

Afirma que, como explica el auto de planteamiento, los preceptos cuestionados son prácticamente idénticos a los estatales declarados inconstitucionales en la STC 182/2021. Sin embargo, considera que la doctrina constitucional correcta no es la recogida en dicha sentencia, sino en las anteriores SSTC 26/2017, 59/2017 y 126/2019, para lo que se apoya en los votos particulares emitidos a la STC 182/2021.

Así, concluye que el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible del IIVTNU no vulnera el principio de capacidad económica; que no se puede

negar que en algunos casos dicho sistema hubiera podido generar situaciones contrarias a Derecho, pero que, la constitucionalidad de la norma queda salvada, una vez subsanada aquella anomalía por el máximo intérprete de la Constitución, al declarar la inconstitucionalidad del método de valoración de la base imponible en aquellos supuestos en los que la liquidación del IIVTNU pudiera tener carácter confiscatorio.

12. Mediante escrito registrado el 30 de noviembre de 2023, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones interesando que se dictara sentencia desestimando la cuestión planteada.

a) Aunque no solicita formalmente la inadmisión de la cuestión prejudicial de validez, duda que, en este caso, se haya realizado correctamente el juicio de aplicabilidad. A su juicio, la parte actora fundaba su recurso en la inexistencia de incremento patrimonial con ocasión de la transmisión, por lo que la Norma Foral 16/1989 no sería de aplicación, como puso de manifiesto el ATC 188/2023, de 18 de abril.

Por ello, entiende que el órgano judicial, una vez constatada la existencia de un incremento de valor, debería haber desestimado directamente la demanda, y al no hacerlo así, habría vulnerado los límites que establece el art. 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

En consecuencia, entiende que procedía desestimar directamente la demanda, sin que resultaran de aplicación los preceptos cuestionados pues, de lo contrario, se estaría actuando en el presente caso como si de un recurso de inconstitucionalidad se tratase.

b) Subsidiariamente, postula la desestimación de la cuestión prejudicial de validez. Trae a colación la STC 26/2017 que declaró los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 inconstitucionales «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», y señala que el legislador foral guipuzcoano dictó el Decreto Foral-Normal 2/2017 para adecuarse a dicha doctrina constitucional. De manera que el método de cálculo de la base imponible aplicable al caso se ajusta a las exigencias constitucionales.

Advierte que, frente a ello, no se puede oponer la doctrina que se extrae de la STC 182/2021, porque el método de cálculo aplicado al girar la liquidación impugnada ha tenido en cuenta datos reales y efectivos sobre la variación del valor del terreno. La STC 182/2021 entiende que el hecho de que no hubiese una vía alternativa para determinar la base imponible –si el incremento real había sido inferior al establecido por el cálculo de estimación objetiva– contraviene el principio de capacidad económica y que, en este caso, no se demuestra que la regulación del IIVTNU vulnere el principio constitucional de capacidad económica.

Por lo demás entiende que no existen elementos de juicio para concluir que en 2018 existiera en Gipuzkoa crisis económica ni del mercado inmobiliario y que, en todo caso, el argumento de la crisis económica no puede acabar siendo un parámetro de constitucionalidad de los tributos.

13. Mediante providencia de 12 de marzo de 2024, se señaló ese mismo día para deliberación y votación de la presente sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto de la cuestión prejudicial y posiciones de las partes.

a) El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián ha planteado una cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en su redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Tales preceptos disponen lo siguiente:

Art. 4.1, segundo párrafo:

«A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 3».

Art. 4.2 a):

«2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo al mismo. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración que se instruyan, referido a la fecha de devengo.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana, en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo».

Art. 4.3:

«3. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que el mismo pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,6.
- b) Período de hasta diez años: 3,4.
- c) Período de hasta quince años: 3,1.
- d) Período de hasta veinte años: 2,9.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

Primera. El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

Segunda. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

Tercera. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla primera y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla segunda, solo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo».

b) Como ha quedado sintetizado en los antecedentes, el abogado del Estado se ha personado en el procedimiento solicitando una sentencia conforme a Derecho.

Por su parte, las Juntas Generales de Gipuzkoa, el Ayuntamiento de Oñati y la Diputación Foral de Gipuzkoa han interesado la desestimación de la cuestión prejudicial y la declaración de constitucionalidad de las normas cuestionadas, si bien la Diputación Foral de Gipuzkoa ha puesto también de manifiesto la posible inadmisión de la cuestión por la indebida formulación del juicio de aplicabilidad.

Por último, el fiscal general del Estado ha solicitado la estimación de la cuestión y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos cuestionados, dada la identidad entre los preceptos forales cuestionados y los estatales declarados inconstitucionales en la STC 182/2021.

2. Sobre la exteriorización del juicio de aplicabilidad por el órgano judicial promotor de la cuestión prejudicial.

a) Antes de abordar el examen de constitucionalidad planteado, es preciso dar respuesta al motivo de inadmisión esgrimido por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Como ha quedado expuesto, aunque no solicita formalmente la inadmisión de la presente cuestión, ha alegado que, como puso de manifiesto el ATC 188/2023, de 18 de abril, los preceptos cuestionados por el órgano judicial no serían aplicables al caso, toda vez que la actora en el proceso judicial *a quo* basaba su recurso en la inexistencia de incremento patrimonial con ocasión de la transmisión. A su juicio, una vez constatada la inexistencia de incremento patrimonial, procedería directamente la desestimación de la demanda, sin que resultaran de aplicación los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989.

En definitiva, sostiene que el auto de planteamiento no formuló debidamente el juicio de aplicabilidad. Debe tenerse en cuenta, a estos efectos, que la eventual falta de aquellos requisitos procesales exigidos en el art. 35.2 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; 175/2016, de 17 de octubre, FJ 2; 26/2017, de 16 de marzo, FJ 1, y 57/2018, de 24 de mayo, FJ 2).

b) El óbice opuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa no puede prosperar porque parte de una comprensión incorrecta del ATC 188/2023.

En dicha resolución, este tribunal inadmitió la cuestión de validez promovida por el mismo órgano judicial en este procedimiento dado que el auto de planteamiento no se pronunciaba sobre la aplicabilidad al caso del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo. Así, señalamos que «era necesario [...] que el auto de planteamiento valorase la aplicación del Decreto Foral-Norma 2/2017, y razonase también si sigue siendo aplicable al caso a pesar de haber sido derogado por el Decreto Foral-Norma 7/2021. En particular, el órgano judicial tenía que haberse pronunciado sobre si hubo o no un incremento del valor de los terrenos, porque si no hubo un incremento patrimonial, entonces la Norma Foral 16/1989, que es la norma cuestionada en la presente cuestión prejudicial de validez, no sería aplicable, atendiendo a las exigencias que estableció el Decreto Foral-Norma 2/2017, y que era de aplicación en el momento de la liquidación, lo que convertiría la cuestión en un juicio abstracto de constitucionalidad».

Ahora, sin embargo, el auto de planteamiento de 11 de julio de 2023 cumple con lo exigido por este tribunal.

Así, de un lado, el órgano judicial ha expuesto detalladamente las razones por las que los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, tras la modificación operada en la normativa reguladora del IIVTNU por el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, son aplicables *ratione temporis* al caso, a pesar de haber sido derogados por el Decreto Foral-Norma 7/2021. Ello es así puesto que la liquidación tributaria objeto de impugnación en el proceso *a quo* se dictó bajo su vigencia y la derogación operada en 2021 no tiene efectos retroactivos.

Nada cabe objetar a tal juicio, pues «la circunstancia de que la norma sobre la que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad haya sido derogada no implica sin embargo que la cuestión haya perdido su objeto», sino que «los efectos extintivos sobre el objeto

del proceso, como consecuencia de la modificación o derogación de la norma cuestionada, vienen determinados por el hecho de que, tras esa modificación o derogación, resulte o no aplicable en el proceso a quo, y de que de su validez dependa la decisión a adoptar en este (entre otras, SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2; 22/2010, de 27 de abril, FJ 2; 73/2014, de 8 de mayo, FJ 2; 83/2015, de 30 de abril, FJ 3, y 25/2016, de 15 de febrero, FJ 1)» (STC 22/2019, de 14 de febrero, FJ 2). Y, en este caso, la eventual inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados se proyecta sobre una liquidación tributaria dictada en su aplicación, por lo que, con independencia de su posterior modificación, se aprecia con claridad el nexo causal entre la validez de la norma foral cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso a quo.

De otro lado, el auto de planteamiento ha procedido a la valoración de la prueba practicada con arreglo a las reglas de la sana crítica, dando prevalencia a la valoración efectuada por la administración tributaria, conforme al sistema objetivo de determinación de la base imponible que resulta de los preceptos forales cuestionados, frente a la prueba aportada por la parte recurrente. Como consecuencia de esta valoración probatoria, el órgano judicial concluyó que, efectivamente, se produjo un incremento patrimonial susceptible de gravamen conforme a los preceptos cuestionados en la redacción vigente al dictarse la liquidación del IIVTNU impugnada en el procedimiento de instancia. Con este esquema argumental, el juzgado a quo ha exteriorizado debidamente que el uso que se hace de la cuestión de validez es adecuado a su naturaleza como instrumento de control concreto de constitucionalidad.

c) Por último, el motivo de inadmisión tampoco puede recibir favorable acogida porque se basa en una pretendida incongruencia del órgano judicial que no es tal, por dos razones:

(i) En primer lugar, porque el único motivo de impugnación esgrimido por la parte recurrente fue que la resolución de 20 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa era contraria a Derecho con base en la doctrina fijada en la STC 182/2021, y en las actuaciones consta que la Diputación Foral de Gipuzkoa en el acto de la vista del procedimiento abreviado hizo referencia expresamente a la STC 182/2021. Por lo tanto, en contra de lo que se afirma en su escrito de alegaciones por la Diputación Foral de Gipuzkoa, el órgano judicial no ha introducido en el debate procesal un motivo de impugnación de oficio no invocado por las partes, excediéndose de los límites establecidos el art. 33 LJCA o sin hacer uso de la posibilidad establecida en dicho precepto legal.

(ii) En segundo lugar, hay que subrayar que una vez constatada por el órgano judicial la existencia de incremento patrimonial, las normas cuestionadas sí resultaban aplicables al caso y de su validez dependía el fallo. En tales circunstancias, si el órgano judicial albergaba dudas acerca de la constitucionalidad del sistema objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU establecido en aquellas, podía proceder al planteamiento de la cuestión incluso de oficio (art. 35.1 LOTC en relación con la disposición adicional quinta LOTC), puesto que como tiene reiterado este tribunal «el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevisable de los órganos judiciales» [STC 133/2022, de 25 de octubre, FJ 2 b)].

3. Aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible el IIVTNU.

Como señalan el fiscal general del Estado y el abogado del Estado, este tribunal se ha pronunciado sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica en la STC 182/2021, respecto de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, cuya redacción vigente entonces era prácticamente coincidente con la de los preceptos forales objeto de esta cuestión. En dicha sentencia llegamos a la conclusión de que el mantenimiento de un sistema objetivo y obligatorio de determinación de base imponible, ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el

contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

En efecto, en la STC 182/2021 tomamos en consideración que los preceptos estatales entonces cuestionados establecían un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU de carácter objetivo y de imperativa aplicación [FJ 5 A)].

Así, en cuanto a su carácter objetivo u objetivado, señalamos, en el fundamento jurídico 5, que se fijaban dos elementos objetivos para calcular el importe del incremento gravado: (i) el valor del terreno en el momento de devengo por referencia a su valor catastral, lo que en el supuesto que ahora nos ocupa acontece en el art. 4.2 a) de la Norma Foral 16/1989; y (ii) el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición, en el art. 4.3 de la Norma Foral 16/1989.

En relación con la obligatoriedad de la norma de cuantificación cuestionada, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL (en este caso, el art. 4 de la Norma Foral 16/1989) la posibilidad de estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, señaló este tribunal que estábamos ante «una verdadera regla imperativa de valoración del incremento de valor gravado» [FJ 5 A) b)].

Por otro lado, aplicando la doctrina constitucional relativa al principio de capacidad económica como criterio de imposición al IIVTNU, afirmamos que «[s]i bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria» [STC 182/2021, FJ 5 B)]. Ahora bien, en dicha sentencia continuamos diciendo que aunque «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», dicha afirmación debía matizarse «porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» [STC 182/2021, FJ 5 B)].

Asimismo, la STC 182/2021, afirmó que el hecho de que el legislador hubiera optado por un método de estimación objetiva de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU, renunciando a la valoración real de ese incremento «tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria» [FJ 5 C)] y que para que ello fuera constitucionalmente legítimo debía: «(i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o 'presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana' (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3; 126/2019, FJ 3)» [FJ 5 D)]. Así, en relación con esta última posibilidad, continuó este tribunal diciendo que una vez que «la realidad económica ha destruido la [...] presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales» [FJ 5 D)].

En consecuencia, concluía la STC 182/2021, «el mantenimiento del actual sistema objetivo de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)» [FJ 5 D)].

Dada la sustancial identidad entre los preceptos aquí cuestionados y los estatales declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, y por las mismas razones expuestas entonces, debemos ahora estimar la presente cuestión prejudicial promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, en la redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

4. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Antes del fallo, es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hicimos en la STC 182/2021, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha ex art. 116.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, general tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales núm. 5349-2023, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, en los términos previstos en el fundamento jurídico 4.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a doce de marzo de dos mil veinticuatro.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Juan Carlos Campo Moreno.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el magistrado don Enrique Arnaldo Alcubilla a la sentencia que estima la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales núm. 5349-2023

En el ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) y con respeto a la opinión de mis compañeros, formulo este voto particular por las razones ya defendidas en su momento durante la deliberación y en los términos que expongo a continuación.

Comparto la fundamentación de la sentencia y las razones que la llevan a declarar la inconstitucionalidad de los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Guipúzcoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre. Disiento únicamente de la decisión que se adopta en el último fundamento jurídico, el cuarto (al que el fallo se remite), en el que se modulan los efectos de la nulidad del precepto legal cuestionado que, como regla, sigue a un pronunciamiento de declaración de inconstitucionalidad de ese precepto como el que se contiene en la sentencia.

De acuerdo con el pronunciamiento contenido en ese fundamento, «por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)», se limitan los efectos de la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, de manera que no solo no podrán revisarse las obligaciones tributarias que, a la fecha de dictarse nuestra sentencia, hayan sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada [a lo que nada cabe objetar, conforme a los arts. 161.1 a) CE y 40 LOTC], sino tampoco las liquidaciones provisionales y definitivas que no hayan sido impugnadas a esa misma fecha y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada en dicha fecha.

Pues bien, reiterando cuanto expuse en los votos particulares que formulé a la STC 133/2022, de 25 de octubre, (sobre el devengo y liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en relación con determinadas obras en la Comunidad Autónoma de Canarias) y a la STC 11/2024, de 18 de enero, (sobre una reforma del impuesto de sociedades) a los que me remito para excusar reiteraciones innecesarias, me veo obligado de nuevo a advertir que, aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad, tampoco se justifica que esa regla general (art. 39.1 LOTC) pueda ceder en el caso de las normas tributarias declaradas inconstitucionales mediante la genérica y solitaria invocación del principio de seguridad jurídica, que es exactamente lo que hace la sentencia en el fundamento jurídico cuarto para decretar la inamovilidad de las situaciones administrativas «consolidadas», siguiendo la pauta de interpretación extensiva que de sus facultades viene realizando el Tribunal Constitucional desde la STC 45/1989, de 20 de febrero (aunque no sin excepciones), y que se ha convertido en una suerte de cláusula de estilo en las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de disposiciones tributarias, como la que ahora nos ocupa.

Madrid, a trece de marzo de dos mil veinticuatro.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Firmado y rubricado.