

**JUZGADO DE LO  
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 3 DE  
DONOSTIA**

---

**DONOSTIAKO ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN  
3 ZK.KO EPAITEGIA**

TERESA DE CALCUTA-ATOTXA-JUST. JAUREGIA 2-3º PLANTA - C.P./PK: 20012

Tel.: 943-00.07.79  
Fax: 943-00.43.69

NIG PV/ IZO EAE: 20.05.3-14/000729  
NIG CGPJ / IZO BJKN :20.069.45.3-2014/0000729

**Proced.abreviado / Prozedura laburtua 245/2014**

**Demandante / Demandatzailea:** BITARTE S.A.  
**Representante / Ordezkaría:** TOMAS SALVADOR  
PALACIOS

**Administración demandada / Administrazio demandatua:**  
AYUNTAMIENTO DE IRUN  
**Representante / Ordezkaría:** MARIA MARGARITA ALCAIN  
GOICOECHEA

**ACTUACION RECURRIDA / ERREKURRITUTAKO JARDUNA:**

ACUERDO DEL AYUNTAMIENTO DE IRUN QUE DESESTIMA LA PREVIA RECLAMACIÓN INTERPUESTA INSTANDO LA NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

**AUTO**

**D. CARLOS COELLO MARTÍN**

En DONOSTIA / SAN SEBASTIÁN, a cinco de febrero de dos mil quince.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO. De la venta de la finca en enero de 2014.**

1.- La sociedad (...) vendió el 22 de enero de 2014 la finca registral (...) de la localidad de Irún, a la sociedad (...) por un importe de 600.000 euros.

**SEGUNDO-. De la compra previa de la finca en el año 2003.**

1.- La citada finca había sido adquirida por la sociedad accionante en el año 2003, el 23 de mayo de 2003 por un importe de 3101.222'45 euros.

2.- La venta se produce, por tanto, generando una clara minusvalía para la sociedad accionante.

**TERCERO.- De la liquidación tributaria del Incremento sobre el valor de los terrenos.**

Aun cuando se le ha producido a la sociedad recurrente una clara pérdida económica con la venta por el Ayuntamiento de Irún se aprobó la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos por importe de **17.899'44 euros**.

**CUARTO.-** La sociedad accionante interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Liquidación Tributaria acordada por el Ayuntamiento de Irún. El recurso dio origen a los Autos 245/2014 de este Juzgado contencioso-administrativo.

Celebrada la vista del juicio oral de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de la LJCA, habiéndose citado para dictar Sentencia de conformidad se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal mediante Providencia del 4 de noviembre de 2014, sobre la posible inconstitucionalidad de las normas de la legislación tributaria foral y estatal de cuya validez depende el fallo del recurso contencioso-administrativo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.1 de la LOTC.

**QUINTO.-** Así por *Providencia del 4 de noviembre de 2014* se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la posible inconstitucionalidad de las normas de valoración objetiva establecidas en la Norma Foral y en la LHL en los siguientes términos:

**PRIMERO.-** Recurrida por la sociedad accionante la Liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana acordada por el Ayuntamiento de (...) en el expediente 173/2014 por un importe de 17.899'44 euros, se suscitan diversos problemas constitucionales y legales en relación con la norma relevante para la resolución del pleito cual es lo dispuesto en el artículo 4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana así como del artículo 107 de la LHL de 2004.

**SEGUNDO.-** Las normas forales y estatales aplicables que son relevantes para resolver el litigio, a los efectos de lo previsto en el artículo 35 y concordantes de la LOTC, son sustancialmente los artículos 1 y 4 de la Norma **16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y al tratarse de un impuesto local, según las reglas de la Ley de Concierto, los artículos 104 y 107 de la LHL de 2004.**

**TERCERO.-** Las normas indicadas establecen, a este respecto, lo siguiente.

1.1.- El artículo 4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio,

**Artículo 4.**

1. La base imponible de este Impuesto está 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 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.

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 Inmueble. 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, aún 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. b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3 de este artículo, se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra anterior que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. c) 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, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra a) que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas. d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en la letra a) anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

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, sólo 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.

**1.2.-** El artículo 107 de la LHL de 2004 por su parte establece que:

#### *Artículo 107 Base imponible*

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A 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 los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4. 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 éstos 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 a aquel. 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 colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del

Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, 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. **b)** En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. **c)** 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, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas. **d)** En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio. **3.** Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes: **a)** La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. **b)** La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción. La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes. El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal. **4.** Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes: **a)** Período de uno hasta cinco años: 3,7. **b)** Período de hasta 10 años: 3,5. **c)** Período de hasta 15 años: 3,2. **d)** Período de hasta 20 años: 3. Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes: **1.ª** 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. **2.ª** 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. **3.ª** Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo 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 período. Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

#### **CUARTO. Sobre la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2014.**

**1.-** Por su parte la propia resolución municipal impugnada invoca la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2014.

**2.-** Según el texto de la consulta, que refleja el canon interpretativo de la Administración Tributaria, resolvía sobre una cuestión cual era la venta de un bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición. La cuestión planteada ante la DGT era si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición.

**2.1.-** La contestación completa de la DGT, parcialmente transcrita en la resolución administrativa enjuiciada, era la siguiente:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, establece: “1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto 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.” El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, estableciendo: “1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A 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 los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

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 éstos 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 a aquel. 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 colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, 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.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

**d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.**

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

Período de uno hasta cinco años: 3,7.

Período de hasta 10 años: 3,5.

Período de hasta 15 años: 3,2.

Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.<sup>a</sup> 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.

2.<sup>a</sup> 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.

3.<sup>a</sup> Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.<sup>a</sup> y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.<sup>a</sup>, sólo 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 período. Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

El transcrito artículo 107 del TRLRHL dispone que la base imponible del impuesto se determina 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.

**La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).**

**Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.**

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que "*la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.*"

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001). Por tanto, en el caso planteado en la consulta, la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL.

3.- Transcribimos la citada Consulta, dado que como canon interpretativo de la Administración Tributaria pone de relieve algunas de las cuestiones que se suscitan en relación con la constitucionalidad del artículo 4 de la Norma Foral y del correspondiente artículo 107 de la LHL de 2004.

**QUINTO.-** La cuestión no puede resolverse aplicando los diversos pronunciamientos invocados por la demandante en su escrito de demanda (entre otras la STSJC de 18 de julio de 2013, STSJCLM de 17 de abril de 2012 o la STSJM de 11 de diciembre de 2013), dado que no es misión del juez contencioso sustituir reglas de cuantificación distintas a las establecidas ora en la Norma Foral ora en la legislación de haciendas locales. Lo cierto es que tanto el artículo 4 de la Norma Foral cuanto el artículo 107 de la LHL de 2004 supra transcritas, como ha reflejado la doctrina tributarista realmente establecen una "*regla de valoración que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo*", por lo que el tributo no somete a tributación una plusvalía real sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva" (MARIN-BARNUEVO FABO, 2013), de modo que "*la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 no admite prueba en contrario (...) y 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*" (ORON MORATAL, 2010).

Por tanto la función del juez contencioso-administrativo no es hallar o aplicar un método más adecuado o idóneo para calcular el incremento de valor de los terrenos, ni entender que la minusvalía invocada sea una *condición pretributaria* que vacíe de contenido la regulación del devengo del Impuesto establecida en el artículo 1.1. de la Norma Foral o en el artículo 104 de la LHL de 2004, considerándola como una ficción de no sujeción al tributo.

**SEXTO.-** La cuestión de constitucionalidad por tanto se suscita no de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de

valor, sino que, la aplicación de esos mismos criterios cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto.

**SÉPTIMO.-** En consecuencia, dése traslado a las partes por término común de DIEZ DIAS para que las partes y el Ministerio Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LOTC puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de constitucionalidad o sobre el fondo de ésta.

**OCTAVO.-** El Ministerio Fiscal mediante su informe del 20 de noviembre de 2014, evacuó el traslado conferido, informando favorablemente a la elevación de la cuestión de constitucionalidad en relación con el artículo 4 de la Norma Foral 16/1998 de 5 de julio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el artículo 107 del RDL 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba la Ley de Haciendas Locales.

**NOVENO.-** La representación procesal de la sociedad accionante mediante escrito del 24 de noviembre de 2014 interesó que se resolviera el recurso atendiendo a diversos pronunciamientos y que no se elevara la cuestión.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Cumplimiento de los trámites procesales previos exigidos en el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Es menester a la vista de las actuaciones y del expediente administrativo, argumentar que el proceso en el que se suscita esta cuestión, la impugnación de una Liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos girados por el Ayuntamiento de Irún a la sociedad recurrente, no tiene otra salida que la que se deriva del juicio de constitucionalidad que se solicita del Alto Tribunal.

**SEGUNDO.-** Como pasamos a exponer el proceso no se reduce a una mera alegación o denuncia en abstracto de la constitucionalidad o no de la Norma Foral y Estatal indicadas reguladoras del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sino que estas cuestiones constitucionales están directamente relacionadas con el *petitum* de la sociedad accionante en cuyo escrito de demanda se interesa la **estimación del recurso y la anulación de la concreta Liquidación Tributaria dictada en el expediente (...) del Ayuntamiento de Irún correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos por un importe de 17.899'44 euros.**



1.- Hay, por tanto, como ha señalado el Auto del TS de 21 de noviembre de 2014, *“una clara conexión de interdependencia entre la pretensión judicial, el proceso y la resolución judicial a dictar, que exige la jurisprudencia de ese Tribunal Constitucional para configurar como concreto o incidental el control del que debe dimanar toda cuestión de inconstitucionalidad (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 1)”*.

2.- Como hemos señalado al interesar la sociedad accionante en este orden contencioso-administrativo sobre la anulación de la liquidación tributaria del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, exige una actuación administrativa y tributaria sujeta al Derecho administrativo (artículo 1 de la LJCA), existe un proceso concreto (artículo 163 CE y 35 LOTC) respecto del que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas indicadas *se presenta como un elemento de carácter meramente instrumental respecto del fallo que nos corresponde adoptar, aunque de la validez de las normas cuestionadas pudiera depender, como se razonará en su momento, el mismo*.

3.- Según ya señaló la STC 115/2009 de 18 de mayo- por la que se resuelve una cuestión de constitucionalidad, elevada por la Sala lo Contencioso-Administrativo de Valencia en relación con el artículo 108.6 de la LHL, es preciso comenzar recordando que el art. 35.1 LOTC exige que la norma con rango de ley de la que tenga dudas un Juez o Tribunal debe ser *“aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo”*.

4.- Es decir, la norma cuestionada debe superar el denominado *“juicio de relevancia”*, o lo que es lo mismo, la justificación de la medida en que la decisión del proceso depende de su validez, habida cuenta que la cuestión de inconstitucionalidad, por medio de la cual se garantiza el control concreto de la constitucionalidad de la ley, no puede resultar desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza y finalidad propias, lo que sucedería si se permitiera que se utilizase para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en que la cuestión se suscita (SSTC 17/1981, de 1 de junio, FJ 1; y 141/2008, de 30 de octubre, FJ 6; AATC 42/1998, de 18 de febrero, FJ 1; 21/2001, de 30 de enero, FJ 1; 25/2003, de 28 de enero, FJ 3; 206/2005, de 10 de mayo, FJ 2; y 360/2006, de 10 de octubre, FJ 2).

**TERCERO - Como señala el artículo 35 de la LOTC, las normas que han aplicarse para la resolución de la controversia tienen carácter de normas legales. En en caso que nos ocupa nos encontramos con la regulación de un tributo local como es el del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. que efectúan tanto la Ley de Haciendas Locales de 2004 cuanto la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

1.- Ha de señalarse, en ese sentido, que en lo que concierna a los artículos 1 y 4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza

Urbana, única y exclusivamente su enjuiciamiento corresponde al Tribunal Constitucional de conformidad con lo dispuesto en el apartado d) del artículo 3 de la LJCA según la redacción dada por la Adicional única de la LO 1/2010 de 19 de febrero de modificación de las Leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (*contrario sensu* STS de 9 de diciembre de 2004 y STSJ, del 29 de noviembre de 2011 (ROJ: STSJ PV 5022/2011 - ECLI:ES:TSJPV:2011:5022)).

**1.1.-** Pende en la actualidad ante ese Tribunal Constitucional los recursos de inconstitucionalidad de las CCAA de La Rioja y de Castilla-León cuyo objeto es la Ley Orgánica 1/10 de 19 de Febrero de *Modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial*. Mediante Auto 136/2010 de 5 de octubre se resolvió acumular los recursos de inconstitucionalidad núms. 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010 al recurso de inconstitucionalidad núm. 3443-2010, que seguirán así una misma tramitación hasta su resolución también única por el Pleno, desde el común estado procesal.

**1.2.-** Mediante Auto 144/2012, de 16 de julio de 2012 se resolvió impedir a la Diputación Foral de Bizkaia personarse en el citado proceso como coadyuvante del Gobierno de la Nación, en defensa de la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

**2.-** Ha señalado a este respecto el Auto 190/2010 de 1 de diciembre del Tribunal Constitucional:

2. La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, ha sido objeto de cuatro recursos de inconstitucionalidad pendientes aún de resolución (recursos de inconstitucionalidad núms. 3443-2010, 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010, promovidos, respectivamente, por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de la Rioja y por la Junta y las Cortes de Castilla y León). Sin necesidad de llevar a cabo un análisis de la constitucionalidad de esta reforma legislativa, que pudiera prejuzgar algunas de las cuestiones suscitadas en dichos recursos, en las que este Auto en modo alguno pretende entrar, es suficiente una consideración liminar de la misma respecto a las previsiones relativas al control jurisdiccional de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para delimitar el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal como consecuencia de la referida decisión de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, añade a la LOTC una nueva disposición adicional quinta, que a los efectos que ahora interesa, establece: “Disposición adicional quinta (nueva). 1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre). El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal. El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley. ...” Se trata, en el primer caso, de un recurso directo contra las referidas normas forales y, en el segundo, de un proceso prejudicial respecto del litigio principal del que conocen los órganos jurisdiccionales, cuyo fallo depende de la validez de la norma foral cuestionada ante el Tribunal Constitucional. El parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas a través de dichos procesos ha de ajustarse a lo dispuesto en el art. 28 LOTC, esto es, al parámetro de validez de las normas y disposiciones legales objeto del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad regulados en el Título II LOTC. También por lo dispuesto en este Título II LOTC para estos dos últimos procesos constitucionales se rigen la interposición, la legitimación, la tramitación y la Sentencia de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, si bien los trámites de traslado de la demanda previstos para el recurso de inconstitucionalidad en el art. 34 LOTC y para la cuestión de inconstitucionalidad en el art. 37 LOTC han de entenderse en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales. En fin, en la tramitación de los recursos y cuestiones sobre dichas normas forales son de aplicación las reglas atributivas de competencias al Pleno y las Salas del Tribunal Constitucional recogidas en la LOTC (apartados 1 y 2 disposición adicional quinta de la LOTC). La adición a la LOTC de esta nueva disposición adicional quinta se complementa en la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, con la nueva redacción que se da al art. 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y con el añadido al art. 3 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso- administrativa (LJCA) de una nueva letra d). En efecto, el art. 2 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, da una nueva redacción al art. 9.4 LOPJ, que define el ámbito de conocimiento del orden jurisdiccional contencioso- administrativo, en cuyo inciso final se dispone que “[q]uedan excluidos de su conocimiento [del orden contencioso- administrativo] los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos

de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica”. En el mismo sentido la disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, añade al art. 3 LJCA una nueva letra d), en la que, como asuntos que no corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se recogen “[l]os recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica”.

Así pues, en una consideración liminar de las reformas legislativas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cabe concluirse, a los efectos que ahora interesan, que el Tribunal Constitucional tiene atribuido el conocimiento de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulados en la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC, a los que son de aplicación, en materia de interposición, legitimación, tramitación y Sentencia lo establecido, respectivamente, para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad en el Título II LOTC, así como las disposiciones comunes a uno y otro procedimiento de declaración de inconstitucionalidad, ajustándose el parámetro de validez de aquellas normas forales a lo dispuesto también en el art. 28 LOTC para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. De otra parte, queda excluido el orden jurisdiccional contencioso-administrativo del conocimiento de los recursos directos e indirectos que se interpongan contra dichas normas forales, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional “en los términos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica” [arts. 9.4 in fine LOPJ y 3 d) LJCA].

3. Este Tribunal entiende que el ámbito de su jurisdicción en relación con el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se circunscribe exclusivamente a los recursos y cuestiones regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC que se promuevan contra dichas normas tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En otras palabras, los únicos procesos a través de los cuales el legislador orgánico ha atribuido al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos son el recurso y la cuestión contemplados en la mencionada disposición adicional quinta de la LOTC, resultando efectiva dicha atribución, a falta de una expresa previsión legal en sentido contrario, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. Delimitado en los términos expuestos el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal en relación con la concreta competencia que le confiere la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC, no resulta adecuado a esa delimitación el Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 14 de mayo de 2010. En efecto, su falta de adecuación resulta evidente si se atiende al tenor literal del referido Auto, en el que se acuerda excluir del conocimiento de la Sección y que pase al conocimiento del Tribunal Constitucional el recurso de casación núm. 2481-2004 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 781/2003, de 26 de diciembre, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1380-2001, remitiendo las actuaciones y emplazando a las partes ante este Tribunal para que comparezcan ante él a fin de seguir el curso de los autos. Es notoria la absoluta falta de jurisdicción o competencia de este Tribunal para conocer de un recurso de casación. Como rotundamente afirman el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, y sin necesidad de entrar en otro tipo de consideraciones, este Tribunal Constitucional no es un Juez de casación, ni, más concretamente, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, lo ha convertido en un Tribunal de casación de las Sentencias dictadas por los Tribunales contencioso-administrativos sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. La conclusión tampoco puede ser distinta si la decisión de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se entendiese, en un significado más contextualizado, en el sentido de remitir al Tribunal Constitucional los procesos o recursos sobre las normas forales fiscales de los referidos Territorios Históricos en curso o no fenecidos a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En efecto, además de que la entrada en vigor de esta Ley es el momento en que ha devenido efectiva la atribución y asunción por el Tribunal Constitucional del control de aquellas normas forales a través del recurso y de la cuestión regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC, este Tribunal, de acuerdo con la delimitación de su jurisdicción que ha efectuado, únicamente puede enjuiciar las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a través de esos concretos procesos constitucionales y en los términos regulados en la LOTC, los cuales por su naturaleza, requisitos y parámetro de enjuiciamiento, entre otros elementos, presentan sustanciales diferencias con los recursos contencioso-administrativos y con los recursos de casación. En definitiva, el legislador orgánico ha atribuido a la jurisdicción o competencia del Tribunal Constitucional los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos, no otros procesos judiciales o recursos de distinta naturaleza. Y, en fin, el expediente a una posible transformación o adecuación de los procesos o recursos no concluidos que tengan por objeto inmediato o mediato normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los procesos constitucionales regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC carece de base legal, no habiendo facultado el legislador a este Tribunal para llevar a cabo la referida transformación procesal.

4. En consecuencia, delimitado ex art. 4.1 LOTC en los términos que han quedado expuestos el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal en relación con procesos constitucionales sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco atribuidos a su conocimiento por la disposición adicional quinta de la LOTC (apartados 1 y 2), procede, a los efectos de preservar aquel ámbito, declarar su falta de jurisdicción para conocer del recurso de casación núm. 2481-2004 remitido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y devolver las actuaciones y el expediente recibidos a dicho órgano jurisdiccional.

2.- Según lo dispuesto en el artículo 3 y en el artículo 42 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV la regulación de este concreto tributo se realiza siguiendo los criterios que se señalan en la norma del concierto, es decir: **a)** Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia; **b)** No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

3.- Por tanto, al tratarse el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de un tributo local, la regulación de los artículos indicados 1 y 4 de la Norma Foral se corresponde con la establecida en los artículos 104 y 107 de la LHL de 2004.

3.1.- En consecuencia, sin perjuicio del resultado del recurso de inconstitucionalidad indicado en relación con la reforma de la LOTC y de la LOPJ y con ella de la LJCA, lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 104 y 107, y 110.4 de la LHL de 2004 que reproducen los artículos indicados 1, 4 y de la Norma Foral.

3.2.- Esa regulación en el orden a elevar la cuestión de constitucionalidad exige analizar la constitucionalidad del artículo 1 y 4 y como norma conexas el artículo 7.4 de la Norma Foral del Impuesto que establece:

4. Quedan facultados los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente 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.

3.3.- Y dado el carácter del Tributo local, el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales de 2004 que dispone:

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente 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.

4.- En suma tanto el artículo 7.4 de la Norma Foral cuanto el correspondiente 110.4 de la LHL proscriben cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias en vía administrativa o económico-administrativa

**local o en vía contenciosa a la "aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto", sin que, como señala la norma transcrita *supra* puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.**

**CUARTO.-** En el caso que nos ocupa para la resolución del recurso es preciso suscitar si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía – aun cuando en la transmisión concreta y determinada enjuiciada - no solo no se haya producido sino que se ha generado una clara minusvalía para la sociedad accionante como consecuencia de la transmisión efectuada. Esa transmisión pone de manifiesto no el Incremento del Valor de los terrenos, sino su pérdida.

1.- Como es sabido el Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos es un impuesto directo, real y objetivo que grava los incrementos de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana a lo largo de un periodo máximo de 20 años y que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por cualquier título, de la propiedad sobre los mismos, o como resultado de la constitución o transmisión, también, de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre dichos terrenos. Y, como regla general, el Impuesto se devenga en el momento en que se produce la transmisión. Y su fundamento no es otro que hacer posible, que la comunidad participe en las plusvalías que ha generado la acción urbanística de los entes públicos en terrenos de propiedad particular. Se ha discutido también doctrinalmente, sino solo tributa por la generación de las plusvalías de la acción urbanística de las administraciones actuantes sino que también es un tributo que, indirectamente, grava el el mantenimiento de ese valor por la acción de conservación desarrollada por la administración municipal correspondiente.

2.- La base imponible de ese incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de los bienes urbanos se determina mediante una regla de valoración que establece el artículo 4 de la Norma Foral que reproduce lo dispuesto en el artículo 107 de la LHL.

2.1.- En efecto, cual señala el artículo 104.1 del RDL 2/2004 el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se describe como *"un tributo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título"*. Y el artículo 107.1 de la misma norma dispone que la base imponible del impuesto *"está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años"* y *que para la determinación de la base imponible "habrá que tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo"*.

3.- La inconstitucionalidad de la regla objetiva de valoración, establecida en los preceptos indicados, obligaría a estimar el recurso contencioso-administrativo deducido por la sociedad

accionante. El *juicio de relevancia* y el *nexo causal* entre la validez de las dos normas legales cuestionadas y la decisión estimatoria están acreditados.

4.- No hay, además, previa doctrina constitucional en la que se haya enjuiciado el canon de constitucionalidad de la concreta regulación tributaria que nos ocupa. En efecto, no ha sido esta cuestión, además, resuelta por la STC 22/1992 de 11 de diciembre que enjuició la constitucionalidad de la norma antigua del Impuesto en lo relativo a la habilitación al Gobierno de aprobar y aplicar de mecanismos o técnicas correctoras de la inflación que gravaran excesivamente las plusvalías meramente nominales.

**QUINTO.-** Se entiende, por lo que se verá, que los preceptos indicados, los artículos 1 cohonestados con los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL en cuanto que establecen una regla de valoración legal, no revisable cuando se produce en la transmisión concreta y determinada una minusvalía – cuál es el caso enjuiciado- , infringen el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978.

1.- La cuestión de constitucionalidad, además, tiene un doble aspecto: si la redacción actual de los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral así como de los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL resulta o no, **compatible con el principio de constitucional de capacidad económica y en segundo si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo – lo que afecta además al artículo 24 de la CE de 1978- acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía, que desvirtúa el ficto incremento de valor que se desprende de la aplicación del sistema a forfait que utiliza el legislador del impuesto** (Cfr. CHICO DE LA CÁMARA).

**SEXTO.-** Por otra parte, se eleva la *cuestión de constitucionalidad*, dado que no puede resolverse el recurso enjuiciado en este Tribunal sobre la base de la aplicación de determinados pronunciamientos dictados por diversos Tribunales Superiores de Justicia.

1.- En efecto, cual apuntábamos en la providencia *supra* transcrita la cuestión no puede resolverse aplicando los diversos pronunciamientos invocados por la demandante en su escrito de demanda (entre otras la STSJC de 18 de julio de 2013, STSJCLM de 17 de abril de 2012 o la STSJM de 11 de diciembre de 2013), **dado que no es misión del juez contencioso sustituir reglas de cuantificación distintas a las establecidas ora en la Norma Foral ora en la legislación de haciendas locales de 2004.**

2.- Lo cierto es que tanto el artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral cuanto el artículo 107 de la LHL de 2004 *supra* transcritas, como ha reflejado la doctrina tributarista, realmente establecen una "*regla de valoración que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo*".

**2.1.-** La consecuencia es clara: el tributo **no somete a tributación una plusvalía real sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva**" (MARIN-BARNUEVO FABO, 2013), de modo que "*la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 no admite prueba en contrario (...) y 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* (ORON MORATAL, 2010).

**3.-** Por tanto, la función del *juez contencioso-administrativo* no es hallar o aplicar un método más adecuado o idóneo para calcular el incremento de valor de los terrenos.

**4.-** Tampoco está entre la función revisora del juez contencioso, entender que la minusvalía invocada sea una *condición pretributaria* que vacíe de contenido la regulación del devengo del Impuesto establecida en el artículo 1.1. de la Norma Foral o en el artículo 104 de la LHL de 2004, **considerándola como una ficción de no sujeción al tributo.**

**SÉPTIMO.-** La *cuestión de constitucionalidad* por tanto se suscita no de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de valor, **sino que, la aplicación de esos mismos criterios cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto.**

**1.-** En efecto, la doctrina científica (a.e. ORON MORATAL), al analizar los métodos de determinación de la base imponible establecidos en los artículos 50 y concordantes de la LGT ha recalcado que el sistema tributario cuenta con los siguientes métodos para la determinación de la base imponible: a) directo, b) objetivo, c) indirecto, d) valorativo y e) regla legal de valoración.

**2.-** Respecto a este último, señala cómo *es frecuente encontrar este tipo de normas en muchos de los impuestos de nuestro sistema tributario, en virtud de las cuales se dispone el valor por el que determinados hechos, bienes o derechos deben ser computados en la base imponible, incorporando criterios objetivos en la cuantificación de la obligación tributaria, aun cuando en ocasiones ese mandato remita a una valoración en los términos del método anterior, como por ejemplo cuando la regla de valoración consiste en aplicar el valor de mercado –salvo que se trate de un caso de operaciones vinculadas, para las que el art. 16.4 LIS establece unos métodos específicos para determinar el valor de mercado–, y para determinarlo se deba acudir a la actuación/procedimiento de comprobación de valores. Los supuestos concretos de este tipo de reglas los podemos encontrar, por ejemplo, tanto en los impuestos directos sobre la renta, como en el ISyD, en el ITPyAJD, pudiendo ser diversas las causas que pueden justificarlos, conviviendo con los distintos métodos de determinación de la base anteriormente*

apuntados, pero hay un caso en que la regla de valoración se convierte y erige en la única vía para determinar la base imponible, lo que acontece en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (art. 107 TRLHL), donde se establece un sistema objetivo de cuantificación que no hemos incluido en el método objetivo porque no es voluntario, como exige que debe ser la LGT, pues no ofrece la posibilidad de obtener una base alternativa o sustitutiva de la que resultaría de la medición del incremento de valor real y efectivamente producido, y que se basa en unas normas objetivas de valoración que tienen en cuenta el valor del terreno y el número de años transcurrido entre la adquisición y la transmisión, y el mismo art. 110.4 TRLHL dispone que no podrán atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. Nos encontramos, por tanto, ante un supuesto en el que guardando una relación y congruencia absoluta el hecho imponible y la base imponible definida por la ley, las normas reguladoras de la determinación de la base –también legales– alteran dicha relación y pueden alejar a la base de la función básica de adecuar la obligación tributaria al principio de capacidad económica, pues el resultado de la medición no se corresponde con el hecho imponible legal ni la base imponible normativa.

3.- En el caso que nos ocupa, la sociedad accionante ha acreditado en las actuaciones que vendió el 22 de enero de 2014 la finca registral 19.318 de la localidad de Irún a una tercera sociedad por un importe de **600.000 euros, finca que había comprado previamente el 23 de mayo de 2003 por un importe de 3101.222'45 euros.**

3.1- Se produce una clara pérdida patrimonial como pone de manifiesto la transmisión efectuada y de la que es expresión el valor declarado del precio de adquisición de la finca fue notablemente superior al precio de venta de la misma, según consta acreditado en las actuaciones con los valores declarados por los propios contribuyentes.

3.2.- Aun cuando la citada venta a los efectos del Impuesto de Sociedades sería calificada, según la contabilización previa de la compra, como pérdida por enajenación de elementos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, como pérdida que se imputa al resultado contable del ejercicio y por ende reduce la base imponible (art. 10 de la LIS).

3.3.- Sin embargo, a los efectos de la regulación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, la normativa foral y estatal del Impuesto **no contempla la posibilidad de que la transmisión haya generado minusvalías, por lo que estás gravando real y materialmente un “inexistente incremento del valor de los terrenos”.**

4.- De este modo, al **no contemplar la normativa foral y estatal del tributo que en la transmisión se haya producido una clara pérdida o minusvalía, se está gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, además, al venir calculado de modo predeterminado por la**



**regla de valoración legal establecida en la norma, no puede ser, tampoco, objeto de una valoración pericial contradictoria para la determinación de la base imponible, como ha señalado la doctrina científica, lo que en sede contencioso-administrativa constituye una clara limitación del derecho de defensa dado que los motivos de impugnación aparecen materialmente tasados, al limitarse a comprobar la correcta aplicación de los índices, valores catastrales y período impositivo de la compraventa realizada.**

5.- Esa regulación choca frontalmente con el *principio de capacidad económica* consagrado en el artículo 31.1 de la CE de 1978, dado que la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, “*no establece ninguna técnica ni mecanismo alguno que permitan la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías reales*” (VARONA ALABERN), como ocurría, en relación con la aplicación de determinados correctores, con el caso resuelto por la precitada STC 221/1992 de 11 de diciembre, aun cuando fuere meramente formal.

**OCTAVO.-** Los preceptos de la norma foral y de la norma estatal que son relevantes para la resolución del recurso – y por ende para su estimación- infringen el principio de capacidad económica exigido en el artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infringen, en sede contencioso-administrativa, el principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE de 1978, por lo ya indicado.

1.- En efecto, los preceptos indicados de la Norma Foral y de la Estatal que son determinantes para la resolución del recurso contencioso-administrativo, no contemplan en su regulación, el supuesto en el que la venta realizada, como en el caso enjuiciado, se realiza sin que se produzca un incremento de valor a consecuencia de la venta de terrenos ( artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral guipuzcoana y art. 107 y 110.4 de la LHL).

2.- Es más, no se puede alegar ni probar ni en vía administrativa o contencioso-administrativa mediante los medios comunes de impugnación (tasación pericial contradictoria etc.), que permitan obtener una base imponible distinta que la deriva de la mera aplicación de la regla legal de valoración de los artículos indicados.

3.- En efecto, la regla de determinación de la base imponible (del artículo 4 y del 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 de la LHL) es una regla de valoración legal, que como hemos señalado *supra*, citando expresamente a la doctrina tributarista más autorizada (ORÓN MORATAL), **establece un sistema objetivo de cuantificación que no hemos incluido en el método objetivo porque no es voluntario, como exige que debe ser la LGT, pues no ofrece la posibilidad de**

obtener una base alternativa o sustitutiva de la que resultaría de la medición del incremento de valor real y efectivamente producido, y que se basa en unas normas objetivas de valoración que tienen en cuenta el valor del terreno y el número de años transcurrido entre la adquisición y la transmisión, y el mismo art. 110.4 TRLHL dispone que no podrán atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. Nos encontramos, por tanto, ante un supuesto en el que guardando una relación y congruencia absoluta el hecho imponible y la base imponible definida por la ley, las normas reguladoras de la determinación de la base –también legales– alteran dicha relación y pueden alejar a la base de la función básica de adecuar la obligación tributaria al principio de capacidad económica, pues el resultado de la medición no se corresponde con el hecho imponible legal ni la base imponible normativa.

**NOVENO.-** La regulación del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos ha de evitar someter a gravamen no solo una riqueza real o potencial a riesgo que de “no hacerlo se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente”, lo que vulneraría el principio de capacidad económica (STC 221/1992 de 11 de diciembre).

2.- Dada la determinación por una regla objetiva de valoración legal, **que no contempla que en la transmisión no se manifieste incremento sino pérdida patrimonial, el incremento de valor gravado no es el real sino el derivado de las reglas de establecidas para el cálculo de la base imponible que, además, aumente por el mero transcurso de los años de posesión del inmueble, por lo que siempre arroja una “plusvalía positiva” aun cuando la transmisión efectuada se haya realizado, como en el caso que nos ocupa, por un precio menor que el de compra** (SSTC 221/1992 de 11 de diciembre, FJ 4º y 214/1994 de 14 de julio FJ 5º). Por tanto la liquidación tributaria impugnada está gravando, **no una renta potencial o real, sino una meramente ficticia que contraviene en el orden sustantivo de la configuración del tributo y en el orden procesal o procedimental en cuanto a los motivos tasados materialmente de la impugnación de la liquidación, los artículos 24 y 31 respectivas de la Constitución Española de 1978.**

3.- La doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la CE de 1978 en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto ha recalcado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente”, que como en el caso que nos ocupa y que provoca la elevación de esta cuestión de constitucionalidad, se manifiesta en cuanto que la venta gravada acredita y refleja la generación de una “pérdida de patrimonio” con ocasión de la transmisión del terreno. La regulación foral y estatal del tributo señala que el impuesto grava el “incremento de valor” del terreno experimentado con ocasión de su titularidad durante un período de tiempo determinado (más de

un año), pero si el precio de adquisición resulta superior al precio de venta, la contradicción con el principio de capacidad económica es paladina, como se colige además, de la previa STC 221/1992 que analizaba el antiguo artículo 355.5 del TR de 1986 en relación con la sujeción a gravamen de incrementos patrimoniales “*nominales*”.

4.- De la transmisión efectuada por la sociedad accionante en el que el precio de enajenación es notablemente inferior al de adquisición – de hecho se produce una clara venta a pérdida por la sociedad recurrente- se pone de manifiesto no solo el ficticio incremento de valor de los terrenos, sino como ha señalado la doctrina tributarista, la incoherencia interna dado que aun cuando el “hecho imponible pretende sujetar el “incremento de valor” sin embargo la base imponible tal y como está diseñada por el legislador no cuantifica en todos los casos (dada la situación económica actual) un valor real del incremento sino una magnitud distinta que en determinadas ocasiones puede alejarse de la propia realidad de los hechos sin permitir la prueba en contrario” (CHICO DE LA CÁMARA), lo que constituye la doble tacha de inconstitucionalidad del artículo 31 y del artículo 24 de la CE de 1978 en los términos ya indicados tanto de los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto cuanto del artículo 104 y 110.4 de la LHL de 2004.

5.- Tanto la norma foral cuanto la norma establecen una ficción jurídica sobre la realización del hecho imponible que impide no solo la prueba en contrario sino que, como acaecería en una presunción *iuris et de iure*, impediría a la corporación además, determinar la base imponible mediante otros métodos de determinación de la misma que se ajustara a la realidad económica y contributiva de los mismos.

5.1.- Repárese en ese sentido que el artículo 7.4 de la Norma Foral del Tributo – que reproduce lo dispuesto en el artículo 110.4 de la LHL- que *Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente 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.*

6.- Dicha ficción obliga a la corporación local demandada a aplicar el sistema objetivo de determinación de la base imponible del artículo 4 de la Norma Foral guipuzcoana que se corresponde con el artículo 104 de la LHL de 2004, por lo que, en el caso que nos ocupa, se grava una capacidad económica inexistente lo que vulnera el artículo 31 de la CE de 1978.

7.- 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.**

7.1.- Sin embargo en relación con esta última y relevante cuestión el artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral y el correspondiente 107 y 110.4 de la LHL de la LHL **establecen no solo una regla de valoración legal sino una auténtica ficción legal acendrada como consecuencia de la reforma que la Ley 51/2002 de 27 de diciembre de reforma de la LHL de 1998 que abrogó aquellas referencias en la regulación del tributo que se referían expresamente al “Incremento real” del valor.**

**DÉCIMO.-** Como queda argumentado en el *corpus* de esta cuestión de constitucionalidad, las reglas imperativas de cuantificación de la base imponible establecidas en el artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto cuanto del artículo 107 y 110.4 de la LHL de 2004, establecen una “ficción sobre el incremento de valor producido como consecuencia de la venta de terrenos por la sociedad accionante en el recurso contencioso-administrativo, sin que quepa, además, admitir prueba en contrario (*ex articula* 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 del TR LHL de 2004), por lo que cabe señalar que **lo que la regulación somete a gravamen no son capacidades económicas reales o potenciales sino ficticias que no pueden ser además, objeto de prueba en contrario (mediante un sistema de capitalización mediante el método matemático del descuento simple o la tasación pericial contradictoria u otro, según el artículo 57. 2 de la LGT).**

1.- La doctrina constitucional, al glosar el principio constitucional plasmada en el artículo 31 de la CE, relativo a la capacidad económica del contribuyente, ha recalcado que la “*capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre*” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º), destacando la trascendencia incuestionable de este principio, pero sin que el mismo llegue a agotar la justicia tributaria (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º), y que se hará efectivo a través de una diversidad de manifestaciones (STC 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -).

2.- El *principio de capacidad económica* se configura de esta manera como un límite al poder legislativo en materia tributaria, que vincula al legislador y a su libertad de configuración, “*que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º).

2.1- Por tanto, el *principio de capacidad económica* excluye el gravamen de la riqueza ficticia (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º), pero no potencial (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º). Y esto es lo que hace, en el caso que nos ocupa y dada la depreciación masiva del valor de los terrenos como consecuencia del estallido de la llamada burbuja inmobiliaria y la crisis financiera y económica, por lo que sujetar a gravamen una transmisión inmobiliaria como la que nos ocupa, realizada a “pérdida” como

está acreditado en las actuaciones, se está sometiendo a tributación una renta que es realmente inexistente (STC 214/94). Por tanto la regla de cuantificación de la base imponible se erige no como una presunción *iuris tantum o de iure* sino como una auténtica ficción legal de que el incremento del valor se produce siempre y en todo caso en cualquier transmisión sujeta” aun cuando, como ocurre en el caso enjuiciado, esté acreditado que el precio de enajenación del inmueble ha generado una notable minusvalía al vendedor.

**UNDÉCIMO.**- La inconstitucionalidad de la regulación del tributo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina tributarista más autorizada:

**1.-** En efecto, se ha señalado que:

*El vigente art. 107,1 de la LRHL dispone que la base imponible de este impuesto «está constituida por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años.» Mediante la supresión de aquel término se cerraban más resquicios para, apelando a la normativa reguladora del tributo, corregir una plusvalía muy alejada de la realidad. El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa. (CFR: VARONA ALBERN “A vueltas sobre la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en Quincena Fiscal Aranzadi nº 18/2010).*

**2.-** De modo parejo:

*Ni uno ni otro criterio – población y período de generación de la plusvalía -, y mucho menos si se utilizan a tanto alzado, son directamente determinantes de la plusvalía real. Es cierto que el Tribunal Constitucional afirma, en la sentencia que comentamos, que la atenuación del gravamen de las plusvalías a largo plazo puede “amortiguar” el gravamen de plusvalías meramente nominales; pero no parece que de la sentencia pueda deducirse que esta técnica, por sí sola, colma las exigencias del principio de capacidad contributiva. Precisamente si el artículo 355.5 del Texto Refundido de 1986 se declara finalmente constitucional es, sobre todo, porque permite – aunque sea deslegalizando la materia – que solo se graven plusvalías reales; lo que no es predicable del artículo 108 de la Ley de Haciendas Locales. Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992.(cfr: R. FALCÓN y TELLA, “La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana”: Revista de Técnica Tributaria (nº 21/1993).*

**3.-** Del mismo modo se ha recalado:

*Como afirmábamos hace unos años al estudiar esta regla de determinación de la base imponible del IIVTNU, no se trata de una presunción ni de una regla probatoria, sino de una «regla de valoración que permiten cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo. Ello permite a su vez imaginar la existencia de un razonamiento presuntivo en el legislador a la hora de redactar la norma, lo cual, y pese a las opiniones vertidas sobre la naturaleza de esta norma, nada tiene que ver con*

la actividad probatoria» (MARIN-BARNUEVO FABO, 1996, pág. 181). Argumentación que extiende en posteriores trabajo, al señalar que: *“El impuesto, por tanto, no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva, por lo que todos los elementos de su configuración han sido fijados partiendo de esta premisa. Así, por ejemplo, el porcentaje de incremento anual del 3% es una mera regla objetiva disociada de la realidad, que en muchos casos será superior o inferior al incremento real producido en dichos bienes. Del mismo modo que la Ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo como si fuera un fiel reflejo de dicho valor, con independencia de que hubiera sido fijado el mismo año, tres años antes, o diez años antes, sin que dicha circunstancia resulte relevante en la cuantificación del incremento de valor. (Cfr: Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (Diario La Ley, Nº 8023, Sección Tribuna, 14 Feb. 2013, Año XXXIV, Editorial LA LEY).*

4.- Y esa inconstitucionalidad no solo se refiere al establecimiento de una regla de ficción de un incremento del valor de los terrenos –y por ende toda transmisión de terrenos genera “plusvalía” aun cuando en la realidad se haya producido una venta a pérdida o minusvalía, dado que *«la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 no admite prueba en contrario, (...) y 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»* (ORÓN MORATAL, 2010, pág. 734).

**DUODÉCIMO.-** La regulación del artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 de la LHL de 2004 en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación.

1.- Como ha señalado previamente la STC 194/2000 de 19 de julio que resolvía el recurso de inconstitucionalidad en relación con la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que regula el tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa:

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 ; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6) ; y también hemos dicho que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el

legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos ..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 ; y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5)" (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6) ; pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 C.E. o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 ; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000).

**En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" [STC 221/1992, FJ 4 ; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5 c)]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.**

**2.- En el caso que nos ocupa, la liquidación tributaria impugnada grava una capacidad económica inexistente o ficticia.**

3.- Según queda acreditada en las actuaciones, aun cuando el tributo no grava el precio o la contraprestación, el precio declarado de venta es manifestación de que no se ha producido el incremento de valor gravado.

**3.1.- En el caso que nos ocupa la sociedad recurrente vendió el 22 de enero de 2014 la finca registral a la sociedad adquirente por un importe de 600.000 euros, cuando el precio de adquisición de la citada finca había sido el 23 de mayo del 2003 – según los valores declarados en las escrituras de adquisición y de venta- por un importe de 3101.222'45 euros, aprobándose una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos por un importe de 17.899'44 euros.**

3.1.1.- Sin perjuicio, además, de la valoración de la tasación del inmueble en el año 2011 realizado por la sociedad de tasaciones (...) del año 2011 que obra en las actuaciones, pero queda, también, como se ha señalado, proscrita por el artículo 7.4 de la Norma Foral y 110.4 de la LHL de 2004, la impugnación de la base establecida por la regla objetiva de valoración.

3.2.- Es decir, se ha gravado no un incremento, sino una pérdida de valor experimentado por los terrenos que se ha puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad.

4.- Por otra parte, ha de señalarse que la Instrucción de la **Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2014 que hemos transcrito supra en el corpus de este Auto-** **invoca expresamente el artículo 47 de la Constitución Española de 1978, que dispone que: “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”** se ajusta a un concepto del tributo analizado que no se ha ajustado a la realidad de los sistemas de actuación urbanística de base privada (*compensación, Agente Urbanizador, cooperación*).

4.1.- En efecto, la realidad urbanística de los municipios es otra. La mayor parte de los sistemas de actuación son, en realidad, de base privada, de modo que los costes y gastos de la urbanización se soportan, normalmente por los propietarios afectados mediante la exacción de prestaciones patrimoniales de diversa tipología (cuotas de urbanización etc.), que han de atender al 100% de los costes de las mismas, así como el de las cesiones obligatorias previstas por el planeamiento (incluido el correspondiente aprovechamiento urbanístico).

4.2.- La antigua redacción de la legislación de haciendas locales permitía, por ejemplo, al sujeto pasivo deducir de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos las cuotas previamente soportadas y abonadas ora por contribuciones especiales o por cualquier otro tipo de cuota de urbanización o de conservación. Esta posibilidad de deducción, además, desaparece en la regulación actual del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos por lo que no es sostenible en la regulación actual del tributo, coherente con los sistemas de actuación urbanística preferente que son los de base privada, que pueda seguir sosteniéndose, además, que con el impuesto se devolvía el incremento de valor generado o incluso contemplado como el sostenimiento del valor por esa acción urbanística y los costes que suponía.

**DECIMOTERCERO.-** En atención a lo expuesto, de conformidad con los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto de **la cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales de 2004 por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario.**



**PARTE DISPOSITIVA:**

**ACUERDO:**

**PRIMERO.- Plantear cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario.**

**SEGUNDO.-** Que se suspende la tramitación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad accionante hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la cuestión de inconstitucionalidad que elevamos.

**TERCERO.** Elevar la cuestión al TC, junto con testimonio de los autos principales y de las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal.

**CUARTO.-** Remítase al Tribunal Constitucional, conforme a lo que dispone el artículo 36 de su Ley Orgánica, testimonio de la presente resolución, del expediente administrativo y de los autos principales, incluidas las alegaciones formuladas respecto del planteamiento de la cuestión.

Lo acuerda y firma el MAGISTRADO, doy fe.

EL MAGISTRADO

EL SECRETARIO JUDICIAL