

## **Cuestiones constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.**

*Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017*

### **Antecedente normativo**

*Cita:*

-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.

-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.

### **1. Planteamiento**

El Tribunal Constitucional, en sentencia de 16 de febrero de 2017, ha resuelto una cuestión de inconstitucionalidad planteada por un Juzgado de lo contencioso administrativo de Donostia, en relación con determinados artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La cuestión de inconstitucionalidad elevada por el referido juzgado pretende alcanzar también a los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, por posible infracción a los principios de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, por un lado y, por otro, del derecho de defensa.

Se plantea la cuestión en el seno de un recurso contencioso administrativo contra una liquidación practicada en concepto de este impuesto, ante una operación de compraventa de un bien inmueble, formalizada por un importe muy inferior al que pagó en el momento de su adquisición, once años antes. Se ha producido una depreciación del bien, en términos reales, que no es considerada a efectos de la liquidación del impuesto local de plusvalía.

Según el auto del juzgado que plantea la cuestión de inconstitucionalidad es necesario determinar si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía, aunque se haya producido realmente una minusvalía, son o no constitucionales.

### **2. Consideraciones del Tribunal Constitucional**

El Tribunal, en sus consideraciones define, en primer lugar, el objeto de la cuestión planteada (a), se detiene, en segundo lugar, en el principio constitucional de capacidad económica (b), para adentrarse, posteriormente, en el objeto del debate: determinación del incremento de valor (c) y acreditación de un valor diferente (d).

*a) Objeto de la cuestión planteada*

En primer lugar, se centra el objeto de la cuestión planteada en la normativa aplicable que no es otra que la Norma Foral 16/1989, en base a la que el Ayuntamiento practicó la liquidación impugnada y, en concreto, en los artículos 4.1 y 2.a) y 7.4.

Por ello, se excluyen del debate los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, “por no ser aplicables al proceso a quo ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo”.

En segundo lugar, se precisa que las dudas de constitucionalidad se limitan a la forma de determinación del incremento de valor y a la imposibilidad de acreditar un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto.

*b) Principio constitucional de capacidad económica*

Con carácter previo el Tribunal se centra en el principio constitucional de capacidad económica; así, recuerda como la Constitución, dentro de los “*Principios rectores de la política social y económica*”, prevé la participación de la comunidad “*en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*” (art. 47). Las contribuciones especiales y el impuesto de plusvalía responden a esta previsión constitucional.

Asimismo, el artículo 31 de la Constitución establece el deber de todos de contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

El legislador, por tanto, puede establecer impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, se orienten al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza. Es suficiente que esta capacidad económica exista “*como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que el referido principio constitucional quede a salvo*”.

No puede, por el contrario, establecer un tributo en base a actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, es decir, en supuestos en los que la capacidad económica gravada por el impuesto sea inexistente, virtual o ficticia.

El principio de capacidad económica previsto en la Constitución no ha de predicarse del sistema tributario en su conjunto. Recuerda el Tribunal la distinción (realizada “*desde muy antiguo*”) entre la capacidad como fundamento de la tributación (de acuerdo con) y la capacidad como medida del tributo (en función de), pues “*el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4).*”

*“El tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art.*

31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6).” En consecuencia, es inherente al concepto constitucional del tributo que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica.

La Constitución establece como límite al sistema tributario la prohibición de confiscatoriedad, que obliga a no agotar la riqueza imponible; en este sentido, el Tribunal recuerda que *“todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).”*

c) *Determinación del incremento de valor*

Entrando en la cuestión constitucional planteada, la relativa a la determinación del incremento de valor, se detiene en la regulación contenida en la Norma Foral 16/1989, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, configurado como un tributo directo que grava el referido incremento experimentado por los terrenos de esta naturaleza y puesto de manifiesto con ocasión, entre otros supuestos, de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título.

Delimitado el hecho imponible, este incremento se cuantifica a través de la aplicación de un coeficiente al valor catastral del terreno en el momento del devengo. Este coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación (base imponible) y, se cuantifica multiplicando el número de años (con un máximo de 20) de tenencia del terreno, desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión, por un porcentaje anual que determina cada ayuntamiento dentro de los parámetros que marca la propia Norma Foral. La base imponible se somete a un tipo de gravamen de hasta el 15%.

Aunque el objeto del impuesto es el incremento de valor, el gravamen se vincula no a la existencia de este incremento sino a la titularidad del terreno durante un número de años (entre 1 y 20). Esta titularidad es suficiente para que el legislador vincule a esta circunstancia un incremento de valor sometido a tributación, que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación de las reglas establecidas y con independencia, no solamente del valor real del terreno, sino de la existencia de un incremento.

Se somete, pues, a tributación la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión.

El Tribunal tras considerar 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”*, precisa que se ha de tener presente que una cosa es gravar una renta potencial y otra una renta irreal, supuesto éste contrario al principio constitucional de capacidad económica.

En el supuesto planteado, el Tribunal afirma que *“no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE).”*

Esta configuración legal establece una ficción de la existencia de un incremento de valor susceptible de gravamen en el momento de la transmisión del terreno, haya o no haya habido un incremento o, incluso, haya habido un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión. Se hace tributar por una riqueza inexistente, contraria al principio de capacidad económica recogido en la Constitución.

El Tribunal considera que carece de toda justificación razonable la regulación contenida en los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral, *“en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.”*

Por ello se deben declarar inconstitucionales, en la medida que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

*d) Imposibilidad de acreditar un valor diferente*

Analiza el Tribunal el argumento relativo a la posibilidad de considerar la inexistencia de hecho imponible y, por tanto, la inexistencia de obligación tributaria, en aquellos supuestos en los que en el momento de la transmisión del terreno no existiera un incremento de valor. En estos casos sería posible promover un procedimiento de tasación pericial contradictoria para acreditar la inexistencia de este incremento de valor.

Al respecto afirma que *“no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (...). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (art. 7.4 NFG).”*

Admite que el artículo 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa prevé la posibilidad de destruir presunciones establecidas en las normas tributarias mediante prueba en contrario, no obstante, en el caso planteado, dado que *“estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un*



*incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.”*

### **3. Conclusiones del Tribunal Constitucional**

El Tribunal Constitucional, en primer lugar, inadmite la cuestión de inconstitucionalidad respecto los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por cuanto la liquidación impugnada se realizó en base a la Norma Foral 16/1989.

A pesar de esta exclusión, lo cierto es que se han planteado ante el mismo Tribunal otras cuestiones de inconstitucionalidad esta vez fundamentadas en los artículos citados del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, respecto de las que no cabe duda el criterio será similar al aquí recogido.

En segundo lugar, estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Declara inconstitucionales y nulos los referidos preceptos, solo en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Esta declaración, sin embargo, no alcanza con carácter general al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos en su configuración actual, sólo es inconstitucional *“en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.”*

En tercer lugar, desestima la cuestión prejudicial en lo demás.

Como consecuencia de este pronunciamiento y de los que se produzcan en un futuro inmediato, será necesario introducir en el régimen legal de este impuesto las modificaciones pertinentes a fin de no someter a tributación estas situaciones inexpressivas de capacidad económica.