

Sección del Tribunal Constitucional

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8344 *Sala Primera. Sentencia 72/2017, de 5 de junio de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 686-2017. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en relación con diversos apartados del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos legales que regulan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 y 37/2017).*

ECLI:ES:TC:2017:72

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por don Juan José González Rivas, Presidente, don Andrés Ollero Tassara, don Santiago Martínez-Vares García, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; el Procurador de los Tribunales don Marcos Juan Calleja García, en representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Santiago Martínez-Vares García, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 9 de febrero de 2017 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, al que se acompañaba, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de fecha de 16 de enero de 2017, por el que se acuerda elevar a este Tribunal, una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31 CE).

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

a) El día 28 de marzo de 2008, la entidad mercantil Jardín de la Cuenca, S.A., adquirió de la entidad mercantil Promociones Urbanas de Navarra, S.L., una serie de parcelas (H 11.1, H 11.2.1, H 11.2.2, H 11.2.3, H 11.2.4 y H 11.3), sitas en Zizur Mayor (Navarra), por un importe de 4.212.705,78 €, que tras ser objeto de reparcelación se convertirían en la parcela H 11 (4.616,64 m²).

Posteriormente, el día 1 de julio de 2008, la entidad mercantil Jardín de la Cuenca, S.A., adquirió nuevamente de la misma mercantil Promociones Urbanas de Navarra, S.L., una serie de parcelas (I-3, H 4.1, H 4.2.1, H 4.2.2, H 4.2.3, H 4.2.4, H 4.2.5, H 4.2.6 y H 4.3) sitas en Zizur Mayor (Navarra), con una superficie total de 7.804,86 m², posteriormente, como consecuencia de un proyecto de reparcelación, las parcelas tipo H 4 fueron sustituidas por las H 4.A y H 4.B. El precio total pagado fue de 7.323.179,241 €, de los que 5.723.247,40 € se correspondían a las parcelas tipo H 4.

b) Con fecha de 27 de mayo de 2015 la mercantil Jardín de la Cuenca, S.A., transmitió a la mercantil Buildingcenter, S.A.U., las parcelas I-3, H 4.A, H 4.B y H 11, por un importe total de 4.750.000,00 € (unos importes individuales, respectivamente, de 530.000,00 €; 1.745.000,00 €; 530.000,00 € y 1.945.000,00 €). El precio de adquisición total de las parcelas fue de 11.535.885,02 € (unos importes individuales, respectivamente, de 1.599.931,84 €; 4.221.830,46 €; 1.501.416,94 € y 4.212.705,78 €). La operación le generó una minusvalía real (por la diferencia entre los importes de adquisición y de transmisión) de 6.785.885,02 € y una minusvalía tasada (por la diferencia entre los importes de adquisición y el valor de tasación de las parcelas al momento de la transmisión) de 7.047.549,02 €.

c) Como consecuencia de las anteriores transmisiones el Ayuntamiento de Zizur Mayor giró con fecha de 23 de julio de 2015 una liquidación por el impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana a la mercantil Jardín de la Cuenca, S.A., por un importe total de 237.880,88 € (expediente núm. 2015/253). En la escritura de compraventa se pactó que «[t]odos los gastos e impuestos derivados de este otorgamiento serán de cuenta de la parte compradora, incluido el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, si se devengara».

d) Al considerar la mercantil compradora (Buildingcenter, S.A.U.) que no había existido un aumento de valor de los terrenos, contra las liquidaciones anteriores interpuso un recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario núm. 283-2015) ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Pamplona, quien por Sentencia de fecha 2 de mayo de 2016 lo desestimó, al considerar que el incremento de valor que se gravaba era el fijado por imperativo legal, sin contemplar la posible pérdida de valor económico del terreno transmitido, pues se trata de un impuesto que no tiene en cuenta el valor económico del predio que se transmite, ni para determinar la existencia del hecho imponible, ni mucho menos para su determinación.

e) Contra la anterior Sentencia se promovió un recurso de apelación (núm. 324-2016) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en el que, una vez concluso el correspondiente procedimiento, mediante providencia con fecha de 23 de noviembre de 2016 se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre la posible inconstitucionalidad de la norma de valoración objetiva establecida en el artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, por su posible contradicción con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), al someter a tributación plusvalías inexistentes. Evacuado el trámite de alegaciones conferido, el Ministerio Fiscal (por escrito de 28 de noviembre de 2016) no se opuso a su planteamiento. Por su parte, el Ayuntamiento de Zizur Mayor (por escrito de 16 de diciembre de 2016), aunque consideraba que la duda sobre el ajuste del impuesto municipal al principio de capacidad económica ya había sido admitida a trámite por el Tribunal Constitucional en varias cuestiones (promovidas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, núm. 1 de Vitoria-Gasteiz y núm. 22 de Madrid), sin embargo, consideraba que el impuesto era respetuoso con aquel principio. Questionaba la providencia dando el traslado previsto en el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), por su ausencia de detalle y concreción, y discutía la concurrencia del juicio de relevancia, al no haberse acreditado la realidad de la minusvalía.

No consta, que la parte recurrente, pese a la notificación de la providencia el 30 de noviembre de 2016, evacuara el trámite de alegaciones.

3. En el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 16 de enero de 2017, el órgano judicial proponente, tras delimitar la forma de cuantificación del

incremento del valor de los terrenos de acuerdo con las previsiones de los artículos 172.1 y 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales, precisa tanto el contenido de la contestación de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2014 a la consulta núm. V0153, como el de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996 relativa a la finalidad del impuesto. A renglón seguido, señala que su duda se centra en la aplicación del impuesto que recurre a una valoración objetiva de la plusvalía, incluso en supuestos en los que no se manifiesta un incremento real o en los que hay una minusvalía. A su juicio, puesto que no pueden dejar de aplicarse las reglas de determinación de la base imponible contenidas en la Ley, no siendo posible articular una prueba en contrario para acreditar un incremento distinto al derivado de la aplicación de los coeficientes previstos sobre el valor del terreno al momento de la transmisión, ello puede llevar a un resultado injusto no compatible con el principio constitucional de capacidad económica, que excluye el gravamen de riquezas ficticias, más en un impuesto que pretende rescatar para la comunidad una parte de las plusvalías generadas por la acción urbanística del municipio.

Para el órgano judicial la determinación de una regla objetiva de valoración legal supone que el incremento sometido a tributación no es el real, lo que impide como posibilidad que con ocasión de la transmisión no se manifieste ese incremento ni tampoco una pérdida patrimonial. Así ocurre cuando con la transmisión no se ha generado un incremento al haberse transmitido el terreno por un precio inferior al de compra, como ha sucedido en el supuesto de hecho controvertido, en que la venta gravada refleja la generación de una «pérdida de patrimonio» con ocasión de la transmisión del terreno. Por ello la liquidación tributaria girada estará gravando, no ya una renta real o potencial, sino una renta meramente ficticia, que, además, no puede ser objeto de una prueba en contrario. Se está, entonces, no ante una presunción, sino ante una auténtica ficción legal contraria al principio de capacidad económica (art. 31 CE).

4. Mediante escrito de 22 de febrero de 2017, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos comunicó su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad por entender que concurría la causa 10 del artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Por Auto 44/2017, de 28 de febrero, el Pleno de este Tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada por el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos en la presente cuestión, y apartarle definitivamente del conocimiento de la misma y de todas sus incidencias.

5. Mediante providencia de fecha 28 de febrero de 2017, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el artículo 10.1 c) LOTC, deferir a la Sala Primera el conocimiento de la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, al Fiscal General del Estado, y al Gobierno y Parlamento de Navarra, por conducto de sus Presidentas, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado», en el «Boletín Oficial de Navarra» (lo que tuvo lugar, en el primer caso, en el «BOE» núm. 57, de 8 de marzo de 2017).

6. Por escrito registrado en este Tribunal el día 15 de marzo de 2017 se recibió una comunicación del Presidente del Senado por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC. Posteriormente, por escrito registrado el día 16 de marzo siguiente, la Presidenta del Congreso de los Diputados puso en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de dicha Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

7. El Abogado del Estado presentó un escrito en el registro general de este Tribunal el día 28 de marzo de 2017 en el que suplicaba que se dictase Sentencia por la que se declarase la constitucionalidad de los apartados 2 y 3 del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra.

Razona que el fundamento del impuesto no es gravar el incremento «real» provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que se trata de gravar el incremento del valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra, pretendiendo que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. Considera que en el supuesto enjuiciado el valor del terreno será el que tenga determinado en dicho momento por la ponencia de valores vigente (art. 175.2 de la Ley Foral), valor que no es otro que el valor catastral. Es decir, el legislador ha establecido unos criterios objetivos para la fijación de la base imponible del impuesto, que no atienden a circunstancias particulares o subjetivas.

Sostiene que el legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 175 de la Ley Foral, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación, que solo toma en consideración el valor catastral. El impuesto no somete a tributación la plusvalía real sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva, lo cual tiene como ventaja la simplificación en la determinación de la base imponible, y el inconveniente, como todo método de estimación objetiva de la base imponible, de no tener en cuenta las circunstancias concretas.

Añade que en la época del «boom inmobiliario», los ayuntamientos solo podían exigir el impuesto en función del valor catastral, pese a que el valor de mercado era muy superior. Tras indicar que el valor catastral del bien inmueble se toma como base para el cálculo de la base imponible no solo de este impuesto, sino también del impuesto sobre bienes inmuebles o para el cálculo de la imputación de las rentas inmobiliarias a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, concluye sosteniendo que si los valores catastrales están mal determinados, ello no es un problema de capacidad económica, sino de articular los mecanismos de impugnación previstos en la normativa vigente para impugnar tales valores.

8. Con fecha 27 de marzo de 2017 se registró escrito del Procurador de los Tribunales don Marcos Juan Calleja García, en representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor, y asistido del Letrado don Antonio Madurga Gil, solicitando que se le tuviera por personado en el presente procedimiento en la representación indicada.

9. Posteriormente, el 29 de marzo de 2017, se registró escrito del Letrado del Parlamento de Navarra, en representación de dicha Cámara, por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de la Mesa del Parlamento, para que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración. Finalmente, el 30 de marzo de 2017, se registró escrito de la Letrada de la Comunidad Foral de Navarra, en representación del Gobierno de Navarra, por la que se comunicaba a este Tribunal el acuerdo de dicho Gobierno interesando su personación en el procedimiento y ofreciendo su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

10. Por diligencia de ordenación de 31 de marzo, se acordó tener por personado y parte en la presente cuestión de inconstitucionalidad al Ayuntamiento de Zizur Mayor, y, conforme establece el artículo 37.2 LOTC, concederle un plazo de 15 días para que formule las alegaciones que estime convenientes.

11. El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro general de este Tribunal el día 10 de abril de 2017 considerando que procede declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «[e]n las transmisiones de terrenos el valor de los mismo en el momento del devengo será el valor que resulte de la aplicación de la Ponencia de Valores vigente» del artículo 175.3 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, y, por conexión el artículo 178.4 de la misma, pero «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de

incremento de valor», al no permitir a las corporaciones locales prescindir de la regla de cálculo legalmente establecida, aunque en las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana se produzca una minusvaloración en el momento de la transmisión.

El Fiscal tras reproducir el contenido de los preceptos cuestionados y del Auto promoviendo la cuestión, entiende que el órgano judicial ha cumplido el trámite de alegaciones previsto en el artículo 35.2 LOTC, cumplimentando también correctamente el juicio de aplicabilidad y relevancia. Subraya el Fiscal General del Estado que este Tribunal ha dictado las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión núm. 1012-2015), y 37/2017, de 1 de marzo (cuestión núm. 6444-2015), con relación, respectivamente, a los artículos 1, 4 y 7.4 de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava. Advierte que pese a que existe una diferencia entre la definición que dan las normas forales de Guipúzcoa, Álava y la norma estatal del impuesto, y la Ley foral de Navarra, diferencia que viene determinada por el término «real» que está presente en la Norma Foral de Navarra y ausente en las otras normas, sin embargo, la regla de cálculo de la base imponible no ofrece la posibilidad de obtener una base alternativa o sustitutiva de la que resultaría de la medición del valor real y efectivamente producido con arreglo a las pautas de cálculo que establece.

Añade, que la regla objetiva de valoración de la base imponible no contempla que en la transmisión se manifieste una pérdida patrimonial lo que supone que el incremento de valor gravado pueda no ser real, sino un valor que viene predeterminado por las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible. Sostiene, que el diseño del legislador no permite cuantificar supuestos en que se produce un decremento del valor real del terreno urbano transmitido, pues las normas del impuesto no permiten prueba sobre una pérdida patrimonial del terreno urbano en el momento de la transmisión, en consecuencia aplicando la doctrina establecida en la STC 26/2017, FJ 7, los preceptos cuestionados deberían declararse inconstitucionales.

Afirma, que es irrelevante a estos efectos que el valor aplicable resulte de la ponencia de valores vigente, en lugar del valor catastral, pues de la propia normativa foral de Navarra (arts. 21.8, y 34 a 38 de la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del registro de la riqueza territorial y de los catastros de Navarra), resulta, que el valor de referencia del terreno urbano que se transmite para aplicar la regla de determinación de la base imponible, es coincidente en la norma estatal y foral referidas, de modo que, tanto conceptualmente como estructuralmente, la regla de cálculo, en las normas forales y estatal, es idéntica, aunque difieran en el valor de referencia que debe tomarse para determinar el incremento de valor, ya catastral ya el de la ponencia de valores, términos que expresan el mismo concepto, y supone el producto de multiplicar a un valor dado, el de la ponencia de valores o catastral, unos porcentajes y un número de años.

Sostiene que la limitación del alcance de la inconstitucionalidad de la Norma Foral de Navarra es consecuencia de la que declara este Alto Tribunal en la STC 26/2017, en su FJ 7, del precepto equivalente de la Norma Foral de Guipúzcoa.

Por último, el Fiscal pone de manifiesto que pese a que los preceptos cuestionados son los apartados 2 y 3 del artículo 175 de la Ley Foral de haciendas locales de Navarra, el artículo 178.4 de la misma tiene idéntica redacción que los artículos 7.4 de las normas forales de Guipúzcoa y Álava del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, y sobre el mismo, pese a que no constaba en la parte dispositiva del Auto por el que se promueve la cuestión de inconstitucionalidad, las partes han tenido ocasión de pronunciarse sobre dicho apartado 4, incluso el recurrente, que si bien no formuló alegaciones con ocasión de la providencia dando el traslado previsto en el artículo 35.2 LOTC, en la demanda y en el recurso de apelación, se manifestó sobre la imposibilidad de prueba en contrario para determinar el valor.

12. El Ayuntamiento de Zizur Mayor presentó alegaciones mediante escrito registrado el 27 de abril de 2017, en el que ponía de manifiesto la existencia de varios defectos procesales en la tramitación de la cuestión de inconstitucionalidad:

a) Afirma que el órgano judicial no ha tomado en consideración las alegaciones formuladas por el Ayuntamiento en el trámite de audiencia del artículo 35.2 LOTC relativas a la inexistencia de juicio de relevancia por no haberse acreditado por el recurrente la minusvalía afirmada, ni tampoco en relación con el acomodo del artículo 175 de la Norma Foral a la Constitución, por lo que considera que no ha sido efectivamente oído en el trámite de alegaciones del artículo 35.2 LOTC.

b) Entiende que el Auto no motiva el juicio de relevancia y de aplicabilidad de los preceptos cuestionados, pues se limita a la mera afirmación de la realidad de la minusvalía patrimonial, que, a juicio del Ayuntamiento no quedó acreditada en el procedimiento.

c) Finalmente, alega que la providencia dictada en cumplimiento del artículo 35.2 LOTC, no concretaba los preceptos legales infringidos ni la duda de inconstitucionalidad, sosteniendo que la duda de infracción del artículo 24.1 CE contenida en el Auto de planteamiento no aparece reflejada en la providencia.

Tras delimitar la cuestión de inconstitucionalidad en atención a la parte dispositiva del Auto que la promueve, considera que el propio Auto reconoce la constitucionalidad de los preceptos cuestionados, cuando afirma que no plantea la cuestión respecto de una base objetiva de cálculo predeterminada que es conforme a la Constitución cuando hay incremento de valor. Considera que el órgano judicial confunde el hecho y la base imponible del impuesto. Entiende que es en el hecho imponible donde se sitúa el problema, lo que debería llevar, en caso de que procediera declarar la inconstitucionalidad del impuesto a efectuar dicho pronunciamiento respecto de los artículos 172.1 y 175.1 de la Ley Foral 2/1995 y no de los cuestionados por el órgano judicial.

Justifica la constitucionalidad del impuesto en tanto que este tributo grava una renta o resultado concreto que le reporta al vendedor la enajenación del terreno urbano, sea dicho resultado favorable o adverso. Por otra parte, no se someten a gravamen capacidades económicas ficticias, sino reales, derivadas de la calificación urbanística del suelo como urbano.

13. Mediante escrito de 22 de mayo 2017, el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar comunicó su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad por entender que concurría la causa 10 del artículo 219 LOPJ. Por Auto de 5 de junio (cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017), la Sala Primera de este Tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada por el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar en la presente cuestión, y apartarle definitivamente del conocimiento de la misma y de todas sus incidencias.

14. Mediante providencia de 1 de junio de 2017, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 5 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, promueve cuestión de inconstitucionalidad en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31 CE).

De modo previo a dar respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional y puesto que el Ayuntamiento de Zizur Mayor, ha realizado una serie de objeciones sobre el cumplimiento de los requisitos procesales en orden a su planteamiento, y teniendo en cuenta que la eventual falta de los requisitos procesales exigidos por el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), no solo pueden ser examinados en el trámite de admisión previsto en el artículo 37 LOTC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional (por todas, SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2, 175/2016, de 17 de octubre, FJ 2), hemos de realizar las siguientes precisiones previas:

a) Cuestiona el Ayuntamiento de Zizur Mayor que la providencia de 23 de noviembre de 2016 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en cumplimiento del artículo

35.2 LOTC, no concretaba los preceptos legales infringidos, ni la duda de inconstitucionalidad, y además no comprendía duda alguna en relación con el artículo 24.1 CE, que si aparece contemplada en el Auto promoviendo la cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, para el Fiscal General del Estado debe entenderse debidamente cumplimentado por el órgano judicial dicho trámite al someter a la consideración de las partes y del Ministerio Fiscal, la posible inconstitucionalidad del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las haciendas locales de la Comunidad Foral de Navarra, por la posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31.1 CE.

Debe compartirse el criterio del Fiscal General del Estado, pues las dos finalidades esenciales a las que, de acuerdo con nuestra doctrina, sirve el trámite de audiencia previsto en el artículo 35.2 LOTC, han sido debidamente satisfechas por la providencia mencionada: de un lado, «poner a disposición del Juez un medio que le permita conocer la opinión de los sujetos interesados con el fin de facilitar su reflexión sobre la conveniencia o no de proceder a la apertura» de este proceso constitucional, «y, de otro, facilitar el examen por parte de este Tribunal acerca de la viabilidad de la cuestión misma y el alcance del problema constitucional en ella planteado» (STC 139/2008, de 28 de octubre, FJ 4). Sin que, por otra parte, el Auto de planteamiento de la cuestión introduzca «elementos nuevos que los sujetos interesados en el proceso no hayan podido previamente conocer ni, por ello, apreciar o impugnar su relevancia para el planteamiento de la cuestión, privándose así al órgano judicial de la opinión de aquéllos y no facilitándoles su reflexión sobre los mismos, pues ello es susceptible de desvirtuar el trámite de audiencia del artículo 35.2 LOTC» (STC 166/2007, de 4 de julio, FJ 6).

En tal sentido, la providencia a la que se reprocha tales defectos somete a la consideración de las partes y del Ministerio Fiscal, la posible inconstitucionalidad del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las haciendas locales de la Comunidad Foral de Navarra, por la posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 CE, por lo que la misma cumplió la finalidad pretendida. Si bien no se menciona en la duda que somete a las partes el artículo 24.1 CE, este tampoco se contempla como posiblemente infringido en la parte dispositiva del Auto planteando la cuestión.

b) Por otra parte, el Ayuntamiento también reprocha que el Auto no motive el juicio de relevancia y aplicabilidad de los preceptos cuestionados y que no tome en consideración las alegaciones efectuadas por el Ayuntamiento. Nuevamente, dicha posición aparece enfrentada con la sostenida por el Fiscal General del Estado, al indicar que en el Auto se razona que, al impugnarse las liquidaciones del impuesto girada por el Ayuntamiento con ocasión de las transmisiones de inmuebles por un valor inferior al de adquisición por el transmitente, se habría generado una clara minusvalía para el demandante, y, que, según se considere conforme o no a la Constitución la regla de valoración de la base imponible del impuesto el resultado será que se desestime o no la pretensión del demandante.

Examinado el Auto, es de observar que el órgano judicial tras argumentar que el hecho imponible y la determinación de la base imponible, en este impuesto, aparecen íntimamente ligados entre sí, destaca que las normas reguladoras de la determinación de la base, pueden alejarse del principio de capacidad económica, al establecer una norma objetiva de valoración legal que no contempla que, en la transmisión, no se manifieste incremento patrimonial. Razona, que de la aplicación de las reglas objetivas de valoración legal siempre resulta una plusvalía positiva aun cuando la transmisión efectuada se haya realizado, «como es el caso que nos ocupa, por un precio menor que el de compra». Añade que se grava una riqueza inexistente, en cuanto que la venta gravada refleja la generación de una «pérdida de patrimonio» con ocasión de la transmisión del terreno. Finalmente, pone de manifiesto que la inconstitucionalidad de la norma obligaría a estimar la demanda, de «manera que el juicio de relevancia y el nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión estimatoria, viene acreditada».

Debe recordarse que es función exclusiva de los órganos judiciales (art. 117.3 CE), la de formular el pertinente juicio de aplicabilidad, de la misma manera que, una vez

seleccionada la norma aplicable, les corresponde la función de exteriorizar el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada. A este Tribunal le atañe realizar un control meramente externo en orden a inadmitir, en su caso, y sin sustituir a los órganos judiciales en la selección de la norma aplicable, salvo en aquellas cuestiones en las que, sin necesidad de un análisis de fondo, aquel juicio resulte notoriamente inconsistente o evidentemente errado [SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 9/2016, de 21 de enero, FJ 2 b), y 175/2016, de 17 de octubre, FJ 3].

Pues bien, la pretensión planteada en el proceso contencioso-administrativo del que dimana la cuestión que ahora nos ocupa es la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Zizur Mayor dictada al amparo de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio foral de Navarra. Conforme a esto, el juicio de aplicabilidad de los preceptos cuestionados (arts. 175.2 y 3 de la Ley 2/1995), no puede ser considerado inconsistente y la relevancia de la constitucionalidad o no de los mismos, en orden a confirmar o anular la liquidación recurrida, es evidente, y en tal sentido se argumenta en el Auto de planteamiento, como afirma el Ministerio Fiscal.

2. Desestimadas las objeciones procedimentales planteadas, debemos retomar el examen del objeto de la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, cuestiona que los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de haciendas locales de Navarra, atribuya, en todo caso, un resultado positivo (un incremento de valor) por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse (dado su carácter imperativo), no contemplando la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles. Con ello estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias.

El Abogado del Estado sostiene, sin embargo, que se confunde el «valor real» con el «valor catastral», pues el tributo no pretende gravar incrementos reales, al haber optado el legislador por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Esto permite que incluso quien transmita un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía, no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE y, por tanto, en inconstitucional; porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen.

El Fiscal General del Estado, con fundamento en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a los artículos 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava, considera que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», habida cuenta que la redacción de los preceptos ahora cuestionados es idéntica a la declarada inconstitucional en aquellas Sentencias.

Finalmente el Ayuntamiento de Zizur Mayor, considera que el impuesto es constitucional en tanto que grava una renta o el resultado concreto que le reporta al vendedor la enajenación del terreno urbano.

3. Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado en las SSTC 26/2017 y 37/2017, a las que debemos añadir la reciente STC 59/2017, de 11 de mayo, que aplicando la doctrina de las dos Sentencias anteriormente citadas, declaró la inconstitucionalidad y

nulidad del 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (FJ 3).

En dichas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas fiscales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3, y 59/2017, FJ 3).

En efecto, declaramos que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso se pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (SSTC 26/2017, FJ 3 y 59/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y 20 años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3 y 59/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el 'incremento de valor' de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (SSTC 37/2017, FJ 3, y 59/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación fiscal consideramos 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 1 y 20 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). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3). No hay que pasar por alto que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado —la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos— en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; 37/2017, FJ 4, y 59/2017, FJ 3).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia 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, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3 y 59/2017, FJ 3).

Debe finalmente descartarse que la inconstitucionalidad pueda quedar salvada por las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales, bastando a estos efectos remitirnos a lo dicho en la STC 59/2017, FJ 4.

4. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance, siguiendo el criterio fijado en las SSTC 26/2017, 37/2017, y 59/2017:

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» [SSTC 26/2017, FJ 7; 37/2017, FJ 5 y 59/2017, FJ 5 a)].

b) Compartiendo el criterio del Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad de los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995, al artículo 178.4 de la misma, cuyo tenor literal es coincidente con el artículo 110.4 de la Ley reguladora de haciendas locales (LHL), que declaramos inconstitucional y nulo por conexión con el artículo 107.2 LHL, en la STC 59/2017, FJ 5 b), dada la íntima relación existente entre el mismo y las reglas de valoración previstas en aquellos, presupuestos que también concurren en relación con el artículo 178.4 de la Ley Foral 2/1995, pues tampoco en este caso su existencia se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con los declarados inconstitucionales. Por consiguiente, debe declararse

inconstitucional y nulo el artículo 178.4 de la Ley Foral 2/1995, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica [SSTC 26/2017, FJ 7; 37/2017, FJ 5, y 59/2017, FJ 5 b)].

c) Finalmente debemos recordar una vez más que expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana [SSTC 26/2017, FJ 7; 37/2017, FJ 5, y 59/2017, FJ 5 c)].

FALLO

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

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017 y, en consecuencia, declarar que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

Dada en Madrid, a cinco de junio de dos mil diecisiete.—Juan José González Rivas.—Andrés Ollero Tassara.—Santiago Martínez-Vares García.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.