



Informe relativo a la Sentencia de 16 de febrero de 2017, del Tribunal Constitucional, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015 formulado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, contra 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.

Madrid, 20 de febrero de 2017

I.- RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD NÚM. 1959/2014.

Mediante Auto de 5 de febrero de 2015 (remitidos al Tribunal Constitucional el siguiente día 23), el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia acodó elevar Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad contra:

- Los arts. 1, 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 (NF 16/1989, en adelante).
- Los arts. 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 (TRLHL, en adelante).





II.- FALLO DE LA SENTENCIA.

El Tribunal Constitucional declara:

- a) Inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor:
- El apartado 1 del art. 4 de la NF 16/1989:
 - La letra a) de apartado 2 del art. 4 de la NF 16/1989.
 - El apartado 4 del art. 7 de la NF 16/1989:
- b) Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad respecto de:
- El art. 1 de la NF 16/1989.
 - Las letras b), c) y d) del apartado 2 del art. 4 de la NF 16/1989.
 - El art. 107 del TRLHL.
 - El apartado 4 del art. 110 del TRLHL.

El texto de los artículos citados figura como anexo al presente informe.

III.- FUNDAMENTO JURÍDICOS DE LA SENTENCIA¹

III.1. Sobre los preceptos para los que se inadmite la cuestión de inconstitucionalidad

III.1.1. Artículo 1 de la NF 16/1989 -FJ 1,b)-.

Aunque el Juzgado que plantea la cuestión incluye en ella al art. 1 de la NF 16/1989, las dudas de constitucionalidad que manifiesta se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4) y, de otro, a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 NFG).

¹ FJ, en adelante.



Recuerda el TC que es carga del órgano judicial colaborar con la justicia del propio TC mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan y, en los casos en que la carga no se atiende, existe una falta de diligencia procesalmente exigible.

Por ello, debe ser excluido del objeto del presente proceso constitucional, el art. 1 de la NF 16/1989.

III.1.2. Letras b), c) y d) del apartado 2 del art. 4 de la NF 16/1989 -FJ 1,c)-.

Las letras b), c) y d) del apartado 2 del art. 4 de la NF 16/1989, las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio -letra b)-, en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie -letra c)- y en las expropiaciones forzosas -letra d)-.

Por tanto, que esas letras no son de aplicación al supuesto de hecho² del que trae causa el presente proceso constitucional. Además, el órgano judicial no ha especificado en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de esos apartados.

Consecuentemente, el TC excluye del objeto de este proceso los apartados b), c) y d) del art. 4.2 de la NF 16/1989.

III.1.3. Artículos 107 y 110.4 del TRLHL -FJ 1,a)-.

Considerando que la cuestión de inconstitucionalidad planteada, trae causa en un proceso contencioso-administrativo en el que se pretendía la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Irún dictada al amparo de la NF 16/1989, el objeto

² La liquidación impugnada traía causa en una transmisión de terrenos de las contempladas en la letra a) de ese apartado 2.



del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo los arts. 4 y 7.4 de esa Norma Foral, al ser esta la única norma aplicada y también la única de cuya constitucionalidad depende la adopción de una decisión en el proceso judicial.

Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 del TRLHL, por no ser aplicables al proceso *a quo* ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo.

Por ello, el TC declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos.

III.2. Sobre los preceptos declarados inconstitucionales y nulos.

Antes de analizar los fundamentos jurídicos en los que se basa el fallo, conviene aclarar que la declaración de inconstitucionalidad no supone, en este caso, la expulsión de esos preceptos del ordenamiento jurídico.

Podríamos decir que se trata de una inconstitucionalidad y nulidad relativa ya que ésta solo se produce en la medida que esos preceptos “*someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.*”

De ahí podemos deducir que tales preceptos son plenamente válidos y de aplicación a situaciones en la que, real o presuntamente, exista un incremento de valor.

III.2.1. Consideraciones sobre la constitucionalidad del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana –FJ 3 y 7-.

Con carácter general este impuesto, en su configuración actual, no es contrario a la Constitución.



Declara el TC que este impuesto no es con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual.

Tal contradicción se produce 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.

Este impuesto, al igual que las contribuciones especiales, responde a la previsión constitucional contenida en su art. 47: “La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”. Ambas figuras son un medio para devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos.

Pero, la forma de la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo 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.

Considera el TC que no se trata de un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial (*el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria*), ni tampoco de un impuesto que grave el patrimonio (*su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor que han experimentado con el paso del tiempo*).

Para el TC se trata de un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión.



Añade el TC que 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 (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana), en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Lo que no puede hacer el legislador es someter a tributación una renta irreal o inexistente.

III.2.2. El principio de capacidad económica del art. 31 de la Constitución -FJ 2-.

El principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos cuyo objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial. El legislador no puede gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

El principio de capacidad económica, como “principio” constitucional y, por tanto, como “fundamento” de la tributación, opera «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» y singularmente respecto de cada persona. 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».

Sin embargo, el principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma, no se relaciona «con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario», operando como un «criterio inspirador del sistema tributario». De ahí que la concreta exigencia de que la carga tributaria se “module” en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto», de modo que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por



su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE»

III.2.3. La prohibición de confiscatoriedad del art. 31 de la Constitución -FJ 2-.

La prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos 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

III.2.4. Aplicación del de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad a los arts. 4.1, 4.2,a) y 7.4 de la NF 16/1989 -FJ 3-.



El TC señala que la titularidad de un bien inmueble urbano supone la manifestación de una capacidad económica que puede conectarse con la atribución de un rendimiento potencial (como por ejemplo en el IRPF a los inmuebles a disposición

de sus propietarios sin que constituyan vivienda habitual o en el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas). Por tanto, 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.

Pero 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, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que los preceptos

Esos artículos imponen a los sujetos pasivos del impuesto la misma carga tributaria en los supuestos de incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana derivados del paso del tiempo, que en los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento de ese valor, de forma que se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.

cuestionado serían contrarios al principio constitucional de capacidad económica.



Y en el caso que nos ocupa, considera el TC que los preceptos cuestionados de NF 16/1989 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”.

Dichos preceptos soslayan no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, por lo que, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE.

Aunque el legislador establezca impuestos que estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza (como en este caso, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE), en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica, degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse «en todo o en parte rentas aparentes, no reales».

Añade el TC que «la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica».

III.2.4. Desestimación de un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de los arts. 4.1, 4.2,a) y 7.4 de la NF 16/1989 -FJ 6-.



El TC rechaza ese planteamiento sostenido tanto por las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como por la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado.

A juicio de éstas, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.

No es posible asumir la interpretación conforme a la cual, cuando no exista incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, no nace la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. Y ello 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, ni tampoco la determinación de un incremento distinto del derivado de la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto.

Sin embargo, el TC considera 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 (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado,



determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NF 16/1989). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (según la literalidad del art. 7.4 de la NF 16/1989: *“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.*).

En el caso analizado, 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.

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

IV.- EFECTOS DE LA SENTENCIA.

IV.1. Conforme al art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional 1979 (LOTC en adelante):



1. *Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad (uno de ellos es la cuestión de inconstitucionalidad) tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.*

2. (...)

3. *Si se tratare de sentencias recaídas en cuestiones de inconstitucionalidad (como es el caso), el Tribunal Constitucional lo comunicará inmediatamente al órgano judicial competente para la decisión del proceso. Dicho órgano notificará la sentencia constitucional a las partes. El Juez o Tribunal quedará vinculado desde que tuviere conocimiento de la sentencia constitucional y las partes desde el momento en que sean notificadas.*

Y conforme al art. 40 de la misma Ley:

1. *Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso- administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.*

2. *En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales.*

IV.2. De la aplicación de estos preceptos se deduce que la sentencia afecta directamente a la resolución del recurso contencioso administrativo seguido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, ya que el titular de ese Juzgado queda vinculado por esta sentencia a la hora de resolver el recurso (art. 38.3 LOTC).



Asimismo, afectará a las liquidaciones y autoliquidaciones del impuesto que hayan sido impugnadas y sobre las que todavía no haya recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada en el momento de la publicación de esta sentencia del TC en el BOE (arts. 38.1 y 40.1 LOTC), aunque sólo respecto de aquellas que versen sobre el incremento del valor de terrenos situados en el territorio de la Diputación Foral de Gipuzkoa, ya que la declaración de inconstitucionalidad afecta únicamente a la Norma Foral 16/1989 aplicable en dicho territorio, no a las Normas Forales de los Territorios Históricos de Bizkaia y Álava (NF 8/1989, de 30 de junio y NF 46/1989, de 19 de julio, respectivamente), ni a la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, ni al TRLHL.

IV.3. No obstante, dada la semejanza (o identidad) de la regulación contenida en la Norma Foral Guipuzcoana con la contenida en las otras Normas y Leyes citadas, es de prever que en los recursos planteados o que se planteen contra las liquidaciones y autoliquidaciones del impuesto efectuadas en aplicación de esta Normas y Leyes, se promuevan las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad y que el fallo del TC no difiera mucho del de esta sentencia; o incluso que los Juzgados de los Contencioso apliquen directamente la interpretación que dimana de esta sentencia del TC.

IV.4. En todo caso, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de esos preceptos de la Norma Foral guipuzcoana no es radical o absoluta. Según el Fallo de la Sentencia del TC la inconstitucionalidad y nulidad sólo se producirá ***“en la medida en que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.”***

En la facultad que dispone de modular la aplicación de sus Sentencias, el Tribunal Constitucional, en una redacción poco habitual, parece estar validando expresamente el método de cuantificación objetiva actualmente vigente, para aquellas situaciones en las que se produzca un incremento de valor, sea cual sea el importe del mismo. Mientras que la nulidad e inconstitucionalidad declarada,



operaría exclusivamente para aquellos casos en los que quede constatada la inexistencia de un incremento de valor del terreno o el decremento de valor del mismo.

Cómo aplicarán los Tribunales esta sentencia no deja de plantear dudas.

Por ejemplo ¿la existencia del incremento se presume y lo que hay que constatar es su inexistencia? o es al contrario. Dependiendo de cuál sea la respuesta a esa pregunta ¿serán los Ayuntamientos guipuzcoanos los que deban probar la existencia del incremento o serán los contribuyentes los que deban probar la inexistencia? y ¿mediante qué procedimiento? ¿Los Ayuntamientos guipuzcoanos podrán seguir exigiendo la autoliquidación del impuesto si permiten que los contribuyentes puedan declarar la inexistencia de incremento y por tanto su no obligación de tributar?...

Como decimos, estas cuestiones de momento se plantean únicamente para los Ayuntamientos guipuzcoanos, pero es de esperar que el Tribunal Constitucional se pronuncie próximamente en el mismo sentido respecto de la normativa estatal, anulando y declarando la inconstitucionalidad en términos similares de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.³

IV.5. Lo que parece de todo punto necesario y urgente, es que el legislador atienda la recomendación del TC y proceda a la modificación del TRLHL, para introducir en el régimen legal del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana las modificaciones que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento del valor de los terrenos.

³ La más recientes, las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 4864-2016, 4865-2016, 4866-2016, 4867-2016 y 4868-2016, planteadas por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el artículo 107 del TRLHL, admitida a trámite por el TC mediante providencia de 31 de enero de 2017 (BOE núm. 34, de 9 de febrero de 2017).

También la núm. 409-2016, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 22 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLHL, admitida a trámite por el TC mediante providencia de 1 de marzo de 2016 (BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2016),



Modificaciones que no se antojan excesivamente complicadas, ya que bastaría con la modificación:

- del art. 104.1, para establecer una presunción de cuándo se considera que se produce incremento (por ejemplo, cuando el valor catastral en el momento de la transmisión sea superior al valor catastral en el momento de la adquisición o, si esta fue más de veinte años anterior, en ese año veinte anterior, estableciendo además el método de actualización de este valor), de forma que ya no se establecería “una ficción” sino “una presunción” de la existencia del incremento del valor⁴. Además, el gravamen ya no se anudaría únicamente a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo, sino también a la existencia de incremento de valor⁵
- y del art. 110.4 para permitir que los contribuyentes puedan demostrar la inexistencia de incremento de valor⁶.

⁴ El TC admite que el impuesto pueda gravar incrementos de valor presuntos, lo que no admite es que grave un incremento ficticio o inexistente –FJ 3-

⁵ Esta es una de las críticas fundamentales que el TC hace a la regulación del impuesto contenida en la Norma Foral guipuzcoana: “Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo” –FJ 3--

⁶ La limitación que en tal sentido establece el art. 7.4 de la Norma Foral (que es la misma que establece el 110.4 del TRLHL) en cuanto a la comprobación de las autoliquidaciones es el motivo por el que el TC lo declara inconstitucional y nulo.

A N E X O

(En azul los preceptos afectados por la Sentencia)

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.

Artículo 1. (Naturaleza y hecho imponible)

1. *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento del valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

2. *No se producirá la sujeción a este Impuesto de:*

a) *El incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél.*

b) *El incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 101 de la citada Norma Foral, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el referido Capítulo X del Título VIII.

c) *En los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.*

Igual disposición se aplicará, en los mismos supuestos a que se refiere el párrafo anterior, respecto de las aportaciones adjudicaciones y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho constituida con arreglo a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, Reguladora de las Parejas de Hecho.

Tampoco se producirá la sujeción al Impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges, entre miembros de la pareja de hecho constituida con arreglo a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial o extinción de la pareja de hecho, sea cual sea el régimen económico matrimonial o el régimen económico patrimonial, respectivamente.

Artículo 4. (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 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 Inmuebles.

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

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

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 período.

Artículo 7. (Gestión)

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la Ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.



2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del Impuesto:

a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

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.

5. Cuando los Ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación las liquidaciones del Impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

6. Con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, están igualmente obligados a comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

a) En los supuestos contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 3 de la presente Norma Foral siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

7. Asimismo, los Notarios estarán obligados a remitir al Ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre natural, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre natural anterior, que, en todo caso, contendrán nombre y apellidos o razón social, número de identificación fiscal y domicilio de las partes intervinientes, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este Impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.

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

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 aquél. 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 aquél, 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 aquél, 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:

1ª 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.

2ª 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.

3ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, 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.”

Artículo 110. Gestión tributaria del impuesto

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

a) Cuando se trate de actos «inter vivos», el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

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 aquélla 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.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta Ley.

5. Cuando los ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación, las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

6. Con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

a) En los supuestos contemplados en el párrafo a) del artículo 106 de esta Ley, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) de dicho artículo, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

7. Asimismo, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado



se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002.

Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.