

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****Sentencia n.º 98/2025 de 28 de abril de 2025****Sala Segunda****Cuestión de inconstitucionalidad n.º 900/2023****BOE de 5 de junio de 2025.****SUMARIO:**

**Haciendas Forales. Navarra. IIVTNU. Base imponible. Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.** *Inconstitucionalidad y nulidad del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 de haciendas locales de Navarra.* Con ocasión de la venta de tres inmuebles el Ayuntamiento de giró tres liquidaciones del IIVTNU. La entidad contribuyente interpuso recurso de reposición contra dichas liquidaciones (e, indirectamente, contra la ordenanza reguladora del IIVTNU), que fue desestimado por decreto de la Alcaldía. Tras ello promovió recurso de alzada ante el Tribunal Administrativo de Navarra que fue estimado parcialmente ya que consideró que dichas liquidaciones no habían sido dictadas conforme a Derecho al entender que el hecho imponible del IIVTNU no se había realizado ya que, según la ponencia de valores de 2013, en el periodo de generación (2006-2014) se había producido un decremento del valor de los bienes inmuebles. Posteriormente se interpuso el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que fue estimado, anulando la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra y confirmando las liquidaciones practicadas. Y ello porque la entidad contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no había logrado acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos urbanos transmitidos. El 1 de diciembre de 2021 la mercantil recurrió en casación autonómica ante el TSJ de Navarra denunciando la no conformidad a Derecho de las liquidaciones del IIVTNU dictadas por el ayuntamiento debido a la inconstitucionalidad del precepto foral de determinación de la base imponible del IIVTNU, al configurar un sistema de cálculo objetivo y de imperativa aplicación y solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad conforme a la doctrina de la STC 182/2021, de 26 de octubre, respecto del art. 175.1 y 2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, vigente al momento del devengo, que fue planteada por el Tribunal por auto de 27 de enero de 2023. El Tribunal, dada la sustancial identidad entre el precepto foral cuestionado y los preceptos estatales declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, y por las mismas razones expuestas entonces, estima la presente cuestión de inconstitucionalidad y declara inconstitucional y nulo el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en su redacción original, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición. *Voto particular.*

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

ECLI:ES:TC:2025:98

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por la magistrada doña Inmaculada Montalbán Huertas, presidenta, y las magistradas y magistrados doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, don César Tolosa Tribiño y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

**SENTENCIA**

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 900-2023, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en relación con el art. 175.2 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, la procuradora de los tribunales doña Leyre Ortega Abaurrea en representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor, y el fiscal general del Estado. Ha sido ponente la magistrada doña Inmaculada Montalbán Huertas.

**I. Antecedentes**

Síguenos en...



1. El 14 de febrero de 2023 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 acompaña, junto al testimonio de las actuaciones correspondientes al recurso de casación autonómica núm. 12-2022, el auto de 27 de enero de 2023 por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en la redacción vigente en abril de 2015, por posible vulneración del art. 31.1 CE.

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

a) La mercantil Abaigar Promociones, S.L., adquirió, mediante escritura pública de 30 de marzo de 2006, diversas parcelas que posteriormente fueron incluidas en la modificación del proyecto de reparcelación del sector Ardoi de Zizur Mayor, aprobado definitivamente por acuerdo de 8 de octubre de 2010, resultando adjudicataria, entre otras, de la finca H5A (edificable para cuarenta viviendas libres), siendo el precio 4 611 115,05 €. Con ocasión de la venta de tres inmuebles de esa finca los días 29 y 30 de diciembre de 2014 y 16 de febrero de 2015, respectivamente, por resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Zizur Mayor de 14 de abril de 2015 se aprueban las correspondientes tres liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) con unas cuotas de 4195,65 €, 2884,84 € y 3922,62 €. Dichas liquidaciones, según las tablas presentadas por el ayuntamiento (y no rebatidas en el proceso *a quo*), lo fueron del siguiente modo:

(i) Expediente núm. 2015-88: incremento del valor del suelo por la diferencia entre el precio de compra (93 832,29 €) y el de venta (118 107,94 €), con un incremento real de 25 275,65 €, con una base imponible derivada de la normativa del tributo de 23 005,78 € y una cuota de 4191,65 €.

(ii) Expediente núm. 2015-89: incremento del valor del suelo por la diferencia entre el precio de compra (72 336,31 €) y el de venta (95 989,15 €), con un incremento real de 23 652,84 €, con una base imponible derivada de la normativa del tributo de 15 833,35 € y una cuota de 2884,84 €.

(iii) Expediente núm. 2015-161: incremento del valor del suelo por la diferencia entre el precio de compra (73 330,06 €) y el de venta (152 472,90 €), con un incremento real de 79 142,85 €, con una base imponible derivada de la normativa del tributo de 21 529,20 € y una cuota de 3922,62 €.

b) La entidad contribuyente interpuso recurso de reposición contra dichas liquidaciones (e, indirectamente, contra la ordenanza reguladora del IIVTNU), que fue desestimado por decreto de la Alcaldía de 28 de mayo de 2015, contra el cual promovió recurso de alzada ante el Tribunal Administrativo de Navarra que fue estimado parcialmente mediante la resolución de 29 de octubre de 2015, manteniendo la ordenanza municipal y anulando las liquidaciones. Sobre este último particular el Tribunal Administrativo de Navarra consideró que dichas liquidaciones no habían sido dictadas conforme a Derecho al entender que el hecho imponible del IIVTNU no se había realizado ya que, según la ponencia de valores de 2013, en el periodo de generación (2006-2014) se había producido un decremento del valor de los bienes inmuebles.

c) El 14 de diciembre de 2015 el Ayuntamiento de Zizur Mayor interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Pamplona; recurso que dio lugar al procedimiento abreviado 392-2015. El ayuntamiento solicitaba (i) la revocación de la resolución impugnada en su concreto pronunciamiento sobre la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU alegando que su devengo es una realidad legal objetiva ligada indefectiblemente a la transmisión del inmueble; y (ii) la declaración de validez de las liquidaciones aprobadas por la resolución de 14 de abril de 2015 de la Alcaldía de Zizur Mayor.

Durante la tramitación de este procedimiento se sucedieron las siguientes actuaciones:

(i) Por auto de 14 de diciembre de 2016 se acordó la suspensión del procedimiento hasta la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017, promovida por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, respecto del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 aplicable en 2015; alzándose la suspensión mediante la providencia de 26 de septiembre de 2017 tras el dictado de la STC 72/2017, de 5 de junio.

(ii) Por auto de 18 de abril de 2018 se acordó nuevamente la suspensión del procedimiento hasta la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1319-2018, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Pamplona, sobre la disposición transitoria única, apartada cuarta, de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, que modifica la Ley Foral 2/1995 y establece una nueva regulación del IIVTNU tras aprobarse la STC 72/2017;

alzándose la suspensión a través de la diligencia de ordenación de 10 de junio de 2019 tras el dictado de la STC 44/2019, de 27 de marzo.

Mediante sentencia de 18 de octubre de 2021, el juzgado estimó el recurso anulando la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra y confirmando las liquidaciones practicadas. Y ello porque la entidad contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no había logrado acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos urbanos transmitidos.

d) El 1 de diciembre de 2021 la mercantil recurrió en casación autonómica ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra denunciando la no conformidad a Derecho de las liquidaciones del IIVTNU dictadas por el ayuntamiento debido a la inconstitucionalidad del precepto foral de determinación de la base imponible del IIVTNU, al configurar un sistema de cálculo objetivo y de imperativa aplicación. Adicionalmente, solicitaba el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad conforme a la doctrina de la STC 182/2021, de 26 de octubre, respecto del art. 175.1 y 2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, vigente al momento del devengo.

e) Mediante auto de 5 de abril de 2022 la Sala admitió a trámite el referido recurso entendiendo que la cuestión de interés casacional objetivo consistía en determinar el alcance de la STC 182/2021, de 26 de octubre, en relación a las liquidaciones del IIVTNU, anteriores a la reforma de la Ley Foral 2/1995 producida por la Ley Foral 20/2021, «referidas a hechos imposables producidos antes del 26 de octubre de 2021 y que no sean firmes»; declarándose el recurso concluso y pendiente de votación y fallo, en un primer momento, el 27 de julio de 2022 y, posteriormente, el 6 de septiembre de 2022.

f) Por providencia de 28 de noviembre de 2022 se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal por un plazo común de diez días sobre la conveniencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, de cuya validez depende el fallo, por su eventual oposición a la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE ante el dictado de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad total del método del cálculo de la base imponible del IIVTNU previsto en el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), precepto estatal semejante al establecido en el referido art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción vigente en el momento de las liquidaciones tributarias objeto del presente procedimiento.

g) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, el Ministerio Fiscal, por informe de 1 de diciembre de 2022, no se opuso al planteamiento de la cuestión, y la recurrente en el proceso *a quo*, por escrito de 20 de diciembre de 2022, suplicó su promoción. Por su parte, el Ayuntamiento de Zizur Mayor, por escrito de 19 de diciembre de 2022, se mostró contrario al planteamiento de la cuestión al no superar esta el juicio de relevancia. Y ello porque en nada alteraría el sentido del fallo a emitir por la Sala en el supuesto enjuiciado (en el que el incremento real de los inmuebles transmitidos es superior al determinado con el método objetivo de cálculo previsto en el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995) el hecho de que el Tribunal Constitucional declarara la inconstitucionalidad del citado precepto foral navarro en los términos de la STC 182/2021, que declaró la inconstitucionalidad parcial del sistema objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU solo en aquellos casos en los que dicho método legal arrojara un resultado superior al incremento real.

h) Por auto de 27 de enero de 2023, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en la redacción vigente en abril de 2015, habida cuenta de su eventual oposición al art. 31.1 CE.

3. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad el órgano judicial proponente, tras precisar los hechos que dieron lugar al planteamiento del recurso de casación autonómica, razona en los términos siguientes:

a) Reproduce, por un lado, el contenido del citado art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción vigente a la fecha de las liquidaciones (14 de abril de 2015) y, en concreto, el método de cálculo del incremento de valor del terreno urbano transmitido, de cuya constitucionalidad duda. Y, por otro lado, transcribe el fallo y los fundamentos jurídicos 5 y 6 de la STC 182/2021, que establecen los argumentos y el alcance de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, que regulaban el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU por vulnerar el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

b) Realiza los juicios de aplicabilidad y relevancia citando la doctrina expuesta en la STC 77/2018, de 5 de julio. Respecto del primero, explica las razones por las que considera que la modificación del referido art. 175.2 llevada a cabo por la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, como consecuencia de la STC 182/2021, no es aplicable a las liquidaciones practicadas con anterioridad al 26 de octubre de 2021 que no sean firmes, como ocurre en este caso. Adicionalmente, arguye que el hecho de que la redacción vigente en 2015 se halle actualmente derogada no impide plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la misma, al ser de aplicación a situaciones jurídicas pendientes (en este sentido, STC 39/2011, de 31 de marzo), aunque las liquidaciones sean positivas y el método aplicado resulte más beneficioso para el contribuyente.

Verificado que tal precepto foral, *ratione temporis*, es aplicable al caso, procede a exteriorizar el juicio de relevancia. Para ello, afirma que la eventual inconstitucionalidad del art. 175.2 supone su expulsión del ordenamiento jurídico y su inaplicabilidad a todas las liquidaciones no firmes, como la que es objeto del proceso *a quo*, debiendo revocarse la sentencia de instancia que las confirma; por lo que de la validez de la misma depende el fallo de la sentencia que haya de dictarse.

c) Por último, manifiesta las dudas sobre la constitucionalidad del precepto foral cuestionado, puesto que la STC 182/2021 declaró inconstitucional y nulo, entre otros, el art. 107.4 TRLHL, de contenido similar. Así, siendo el sistema de determinación de la base imponible que resulta del art. 175.2 prácticamente análogo al contenido en los preceptos estatales declarados inconstitucionales, a su juicio, les son trasladables los argumentos de la STC 182/2021, FJ 5.

4. Mediante providencia de 22 de octubre de 2024, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad; deferir a la Sala Segunda, a la que por turno objetivo le había correspondido, el conocimiento de la presente cuestión; dar traslado de las actuaciones recibidas al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al fiscal general del Estado, así como al Parlamento de Navarra y al Gobierno de Navarra, al objeto de que, en el plazo improrrogable de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes, de acuerdo con lo establecido por el art. 37.3 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC); comunicar dicha resolución a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra a fin de que, de conformidad con el art. 35.3 LOTIC, permaneciese suspendido el proceso hasta la resolución de la cuestión; y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Boletín Oficial de Navarra».

5. A través de sendos escritos registrados el 14 de noviembre de 2024, el presidente del Senado y la presidenta del Congreso de los Diputados, comunicaron los acuerdos adoptados por las mesas de las respectivas Cámaras de personación en el presente proceso constitucional y ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTIC.

6. Por escrito registrado el 18 de noviembre de 2024, la procuradora de los tribunales doña Leyre Ortega Abaurrea, en nombre y representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor, suplicó que se la tuviera por personada en esta cuestión de inconstitucionalidad.

7. El 21 de noviembre de 2024 tuvo entrada en el registro general de este tribunal el escrito de alegaciones del abogado del Estado interesando la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad toda vez que, el apartado 2 del art. 175 cuestionado, en su redacción de marzo de 1995, reproducida en el auto de planteamiento, tiene un contenido muy similar a los preceptos estatales declarados inconstitucionales en la STC 182/2021; no siendo de aplicación al caso de autos, al carecer de efectos retroactivos, la modificación operada mediante la Ley Foral 20/2021.

8. Por diligencia de ordenación de 25 de noviembre de 2024 se tuvo por personada y parte en el procedimiento a la procuradora de los tribunales doña Leyre Ortega Abaurrea, en nombre y representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor y, conforme establece el art. 37.2 LOTIC, se le concedió un plazo de quince días para que formulara las alegaciones que estimase convenientes.

9. El 20 de diciembre de 2024 la representación del Ayuntamiento de Zizur Mayor presentó escrito de alegaciones solicitando la inadmisión o, subsidiariamente, la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Comienza resumiendo (i) los antecedentes de hecho del proceso *a quo* (la sentencia objeto del recurso de casación, el procedimiento abreviado en que se dicta y las liquidaciones tributarias de que conoce y sobre las que resuelve); (ii) la STC 72/2017 que declaró inconstitucionales los preceptos forales navarros reguladores de la base imponible del IIVTNU «únicamente en la

medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», afirmando que el legislador foral adecuó su normativa sobre el IIVTNU a dicha doctrina constitucional con la Ley Foral 19/2017; y (iii) la STC 182/2021 y la pronta integración de su doctrina (aunque no fuera de directa aplicación) en el ordenamiento jurídico navarro (Ley Foral 2/1995) a través de la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre.

De un lado, considera que ha fallado el trámite de audiencia exigido por el art. 35.2 LOTC porque en el auto de planteamiento no hay un pronunciamiento expreso sobre las alegaciones del ayuntamiento sobre la causa de inadmisión vinculada al juicio de relevancia; esto es, no se ha hecho mención alguna al hecho de que el incremento real en las tres liquidaciones enjuiciadas en el proceso *a quo* sea superior al incremento que arroja la fórmula legal foral cuestionada y que la STC 182/2021 haya declarado la inconstitucionalidad de la regulación de la base imponible del IIVTNU únicamente en los supuestos en los que el incremento objetivo resulta superior al real. Así, adicionalmente, se alega que el auto de planteamiento no ha exteriorizado de forma suficiente dicho juicio de relevancia, pero tampoco el de aplicabilidad, al no explicar cómo resulta material y jurídicamente posible la expulsión del ordenamiento jurídico del art. 175.2 vigente en el momento de dictarse las liquidaciones cuando no lo integra desde la modificación de la Ley Foral 2/1995 por la Ley Foral 19/2017, que adaptó aquel precepto a la doctrina sentada por la STC 72/2017.

De otro lado, entrando en el fondo, considera que el juzgador de instancia no podía tener dudas de la constitucionalidad del meritado precepto legal al tiempo del dictado de su sentencia; que el legislador foral se apresuró a cambiar su regulación del IIVTNU tan pronto se promulgó la STC 72/2017. Invoca asimismo la doctrina contenida en el voto particular de la STC 182/2021, concluyendo que la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base imponible sino dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido solicitar la devolución del IIVTNU en todos aquellos casos en los que la cantidad abonada no se adecuara a la plusvalía efectivamente obtenida.

10. El fiscal general del Estado presentó sus alegaciones el día 23 de enero de 2025, interesando que se dicte sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad y nulidad del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción anterior a la modificación operada por la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, por vulnerar el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE), atendida la doctrina establecida en la STC 182/2021.

Tras concretar los hechos objeto de la presente cuestión, identificar el contenido del precepto foral cuestionado, precisar las dudas planteadas por el órgano judicial contra el principio de capacidad económica extractando el auto de planteamiento y examinar el cumplimiento de las condiciones procesales de admisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad ex art. 35.2 LOTC, entra a analizar el fondo de esta. Comienza repasando la doctrina constitucional reciente relativa al IIVTNU (SSTC 59/2017, de 11 de mayo; 72/2017, de 5 de junio; 126/2019, de 31 de octubre, y 182/2021, de 26 de octubre). En particular, se detiene en los cambios normativos introducidos en la normativa foral como consecuencia de la STC 182/2021, y que se materializaron en la aprobación de la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, aplicable a los hechos imposables que se produzcan a partir del 26 de octubre de 2021. Sin embargo, la determinación de la base imponible del impuesto se lleva a cabo en el caso de autos conforme al art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 en una versión anterior a la Ley Foral 20/2021.

A continuación, pone de relieve que la redacción del art. 175 de la Ley Foral 2/1995 es sustancialmente coincidente con la de los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, declarados inconstitucionales y nulos por la STC 182/2021, por lo que, tras reproducir los fundamentos jurídicos 3 y 4 de la STC 46/2024, de 12 de marzo, afirma que «hallándonos ante el mismo supuesto de inconstitucionalidad y por las mismas razones que el analizado en la sentencia en relación con preceptos forales fiscales sobre la determinación de la base imponible del IIVTNU del territorio histórico de Gipuzkoa que presentaban una sustancial identidad con los preceptos estatales declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, como sucede en el supuesto del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de haciendas locales de Navarra, debe llegarse conforme a la doctrina expuesta a la misma conclusión de inconstitucionalidad por vulneración del principio de capacidad económica como criterio de imposición».

Concluye señalando que la declaración de inconstitucionalidad «no debería permitir [...] que se consideren situaciones susceptibles de ser revisadas, con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad, ni las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma

[SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]».

11. Por providencia de 24 de abril de 2025 se señaló para deliberación y fallo de esta sentencia el día 28 del mismo mes y año.

**II. Fundamentos jurídicos**

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

a) La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha elevado cuestión de inconstitucionalidad respecto al art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en la redacción vigente en el momento de efectuarse las liquidaciones tributarias objeto del proceso *a quo* (abril de 2015), por posible oposición al art. 31.1 CE. Entiende el órgano judicial que, por cuanto su redacción es análoga a la del art. 107.4 TRLHL, que fue declarado inconstitucional y nulo en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 regula «un método de cálculo objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, que vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)».

b) Tanto el abogado del Estado como el fiscal general del Estado, en los términos sintetizados en los antecedentes, han solicitado la estimación de la cuestión y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto foral cuestionado, dada su identidad sustancial con los preceptos estatales declarados inconstitucionales en la STC 182/2021. Por su parte, el Ayuntamiento de Zizur Mayor ha interesado la desestimación de la presente cuestión, si bien ha puesto también de manifiesto la posible inadmisión de la misma por la indebida formulación del trámite de audiencia y de los juicios de aplicabilidad y relevancia.

c) A fin de facilitar la comprensión de esta sentencia se transcribe a continuación el art. 175 de la Ley Foral 2/1995, titulado «Base imponible y cuota», cuyo apartado 2 es objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad:

«1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años.

2. Para determinar el importe del incremento real se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro siguiente:

Población de derecho	Período de uno hasta cinco años		Período de hasta diez años		Período de hasta quince años		Período de hasta veinte años	
	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo
Hasta 5.000 habitantes.	3,3	2,2	3,2	2,1	3,1	2,0	3,1	2,0
De 5.001 a 10.000.	3,4	2,4	3,3	2,1	3,3	2,0	3,2	2,0
De 10.001 a 50.000.	3,6	2,6	3,5	2,3	3,4	2,1	3,4	2,1
Más de 50.000.	3,8	2,7	3,7	2,5	3,6	2,2	3,6	2,2

Para determinar el porcentaje a que se refiere el párrafo primero de este número se aplicarán las reglas siguientes:

Primera. Los ayuntamientos podrán fijar, dentro de los límites máximo y mínimo señalados en el cuadro para cada período, y según su población de derecho, el porcentaje anual que estimen conveniente.

Segunda. 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.

Tercera. 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.

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

Los porcentajes anuales contenidos en el cuadro anterior podrán ser modificados por el procedimiento establecido en el artículo 58.2.

3. En las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el valor que resulte de la aplicación de la ponencia de valores vigente, aun cuando aquellos fuesen parte integrante de un bien declarado especial o no se hubiera determinado aún el valor individualizado del bien inmueble transmitido.

No obstante lo anterior, cuando en el momento de la transmisión del terreno la ponencia de valores que se encuentre vigente no plasme la naturaleza urbana del mismo a los efectos de este impuesto o cuando las circunstancias urbanísticas del terreno hayan variado respecto de las contempladas en la ponencia, se practicará una liquidación provisional conforme al valor resultante de dicha ponencia. Una vez aprobada la nueva ponencia de valores en que se asigne el valor acorde con la nueva realidad urbanística del terreno en el momento del devengo, se girará la liquidación definitiva referida a la fecha de devengo del impuesto, con devolución, en su caso, del exceso satisfecho.

A tales efectos se corregirá el valor resultante de la nueva ponencia de valores multiplicándolo por un coeficiente igual al cociente entre la media ponderada del valor por metro cuadrado de todos los terrenos considerados como de naturaleza urbana por la ponencia vigente en el momento del devengo y la media ponderada por metro cuadrado asignada por la nueva ponencia a esos mismos terrenos.

4. En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el número 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del valor definido en el número 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.

5. 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, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el número 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del valor definido en el número 3 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 aquellas.

6. En los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el número 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno».

2. Examen de los presupuestos procesales para el válido planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Antes de abordar el examen de constitucionalidad planteado, es preciso realizar varias consideraciones sobre el correcto cumplimiento por el órgano judicial de los requisitos procesales de promoción de la presente cuestión; requisitos que, al ser de orden público procesal, pueden ser examinados por este tribunal, de oficio o a instancia de parte, en la fase de resolución de este proceso constitucional (por todas, STC 27/2025, de 29 de enero, FJ 2, y las allí citadas).

A) Dos son las objeciones sobre el cumplimiento del trámite de audiencia previsto en el art. 35.2 LOTC que deben ser despejadas.

a) De un lado, por lo que se refiere a si su realización fue correcta o no, es doctrina constitucional consolidada que la providencia por la que se otorgue el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal ha de especificar los preceptos legales cuestionados y los preceptos constitucionales que se consideren vulnerados, o bien, a falta de cita concreta de los preceptos constitucionales supuestamente vulnerados, «[b]asta “identificar mínimamente la duda de constitucionalidad (indeterminación relativa) ante quienes han de ser oídos, para que sobre la misma puedan versar las alegaciones, exigiendo en todo caso tal indeterminación relativa que las partes hayan podido conocer el planteamiento de la inconstitucionalidad realizado por el órgano judicial y, atendiendo a las circunstancias del caso, situarlo en sus exactos términos

constitucionales y pronunciarse sobre él, de modo que se haga posible cumplir con total garantía la finalidad del trámite” (por todas, STC 166/2007, de 4 de julio, FJ 6)» [STC 112/2024, de 10 de septiembre, FJ 2 a), con cita de las SSTC 166/2012, de 1 de octubre, FJ 3, y 50/2015, de 5 de marzo, FJ 2 b)].

A la vista de los términos de la providencia de 28 de noviembre de 2022, puede concluirse que el órgano promotor de la cuestión ha cumplimentado adecuadamente el trámite de audiencia al identificar el precepto legal cuestionado (art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995) y el precepto constitucional con el que entraría en contradicción («prohibición de confiscatoriedad contenida en el art. 31.1 de la Constitución Española, atendida la doctrina establecida en la STC 182/2021, de 26 de octubre»). Y a ello no es obstáculo, como expresa el fiscal general del Estado, la circunstancia de que la providencia se refiera a la vulneración del principio de no confiscatoriedad y en el auto de planteamiento se declare la violación del principio de capacidad económica, ya que la citada providencia hace referencia específica a la doctrina de la STC 182/2021, lo que permitió que las partes y el Ministerio Fiscal, en sus alegaciones, identificaran como principio tributario infringido el de capacidad económica como criterio de imposición del art. 31.1 CE. Esto es, «el defecto en que incurre la providencia de apertura del trámite de audiencia no alcanza a producir confusión en los destinatarios, de modo que estos pueden superar ese defecto y entender correctamente cuál era la duda que se les plantea, pues en estos casos no se habrá impedido a las partes el efectivo ejercicio de su derecho de audiencia en el trámite previsto por el art. 35.2 LOTC’ (ATC 183/2015, de 3 noviembre, FJ 3)» [STC 123/2021, de 3 de junio, FJ 2 a), con cita de la STC 149/2020, de 22 de octubre, FJ 2 b)].

b) De otro lado, tampoco puede prosperar la alegación del Ayuntamiento de Zizur Mayor de que no fue efectivamente oído en el trámite de audiencia en contra de lo que requiere el art. 35.2 LOTC. Considera su representación que, al no contener el auto de planteamiento pronunciamiento expreso sobre los argumentos que esta parte adujo en contra de su viabilidad (y en concreto sobre la no concurrencia del juicio de relevancia), estos no fueron tomados en consideración ni examinados por el órgano judicial promotor antes de decidir sobre la procedencia o no de la apertura de este proceso constitucional. Y prueba de ello es que la motivación del juicio de relevancia contenida en dicho auto resulta completamente extraña y ajena a tales alegaciones.

Así pues, como bien recuerda el propio ayuntamiento, «la audiencia previa del art. 35.2 LOTC no es un simple trámite carente de más trascendencia que la de su obligatoria concesión, sino que su exigencia persigue poner a disposición del juez un medio que le permita conocer con rigor la opinión de los sujetos interesados sobre la oportunidad o pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad» (STC 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 2) y que «[e]s del todo obvio que oír a las partes y al Ministerio Fiscal, como exige el artículo 35.2 LOTC, supone no solo abrir el trámite correspondiente y dar lugar a que se alegue, sino tomar conocimiento de las alegaciones que en tal trámite se hubieran presentado en tiempo y forma sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad o sobre el fondo de esta [STC 157/2015, de 9 de julio, FJ 3 b)].

Ahora bien, en estos dos pronunciamientos este tribunal inadmitió las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por ausencia efectiva del trámite de audiencia por no tomar en consideración, en un caso, las alegaciones formuladas por el Ministerio Fiscal al ser el auto de planteamiento de fecha anterior a la del trámite de audiencia al Ministerio Público (STC 204/2004, FJ 2) y, en el otro, las alegaciones vertidas por la parte demandada en el proceso *a quo* (Xunta de Galicia), presentadas en tiempo y forma, dado que el auto de planteamiento afirmaba expresamente que únicamente el Ministerio Fiscal había presentado alegaciones [STC 157/2015, FJ 3 b)]. En cambio, nada de esto ocurre en el presente supuesto, pues puede afirmarse sin ambages que la Sala promotora ha examinado las alegaciones oportunamente deducidas por esta parte en oposición a la viabilidad y pertinencia de la presente cuestión. En los antecedentes del auto de planteamiento estas quedan plasmadas expresamente, para reconocer abiertamente después, en el fundamento jurídico quinto, que el método legal objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU aplicado a las liquidaciones controvertidas, que ahora se cuestiona, resulta «más beneficioso para el contribuyente» que ser gravado por el incremento realmente obtenido puesto que, como revelan las tablas reproducidas en los antecedentes, en el proceso *a quo* este último incremento es superior. Así, los argumentos que siguen para justificar el juicio de relevancia, que son calificados por el ente local de extraños y ajenos a sus alegaciones, no son fruto de un incumplimiento del art. 35.2 LOTC sino, como se verá al analizar las objeciones sobre el cumplimiento del juicio de relevancia y su debida exteriorización, de un entendimiento erróneo del contenido del fallo de la STC 182/2021 por parte del ayuntamiento.

B) En cuanto a la deficiente formulación en el auto de los juicios de aplicabilidad y relevancia, que alega el ayuntamiento, debe precisarse que es doctrina constitucional reiterada que «corresponde al órgano judicial proponente realizar el juicio de aplicabilidad y relevancia de la norma legal cuestionada, y que, por ser la elección de la norma aplicable una cuestión de legalidad ordinaria, este tribunal debe limitarse a realizar un control externo sobre el juicio realizado por el órgano judicial, que excluye la revisión del criterio judicial acerca de la aplicabilidad de la norma, salvo que resulte con toda evidencia errado, porque sea notoriamente inconsistente o equivocada la argumentación judicial sobre la aplicabilidad al caso de la norma cuestionada (por todas, STC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 3), o, como señala la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1 b), porque “de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos, se advierta que la argumentación judicial en relación con el juicio de relevancia resulta falta de consistencia” (STC 43/2015, de 2 de marzo, FJ 3). En tales casos, solo mediante la revisión del juicio de aplicabilidad y relevancia es posible garantizar el control concreto de constitucionalidad que corresponde a la cuestión de inconstitucionalidad, en los términos en que esta es definida por el art. 163 CE [SSTC 87/2012, de 18 de abril, FJ 2; 146/2012, de 5 de julio, FJ 3; 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1 b); 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 b), y 82/2014, de 28 de mayo, FJ 2 a)]» (STC 123/2021, de 3 de junio, FJ 2, con cita de la STC 23/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

a) En el presente asunto el auto de planteamiento razona de forma suficientemente motivada por qué, a juicio de la Sala, es aplicable el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en la redacción vigente a la fecha de dictarse las liquidaciones (14 de abril de 2015). De un lado, no cabe duda de que la redacción vigente a esa fecha ha sido la aplicada por el ayuntamiento a la hora de girar las tres liquidaciones del IIVTNU aquí controvertidas, al ser esa la redacción vigente a la fecha del devengo del impuesto (como obra en los antecedentes, el 29 y 30 de diciembre de 2014 y el 16 de febrero de 2015), siendo esta la redacción original del citado art. 175.2 de la Ley 2/1995, de 10 de marzo, reproducida en el auto de planteamiento. De otro lado, prueba de la correcta exteriorización del juicio de aplicabilidad es que el referido auto de 27 de enero de 2023: (i) identifica y transcribe el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en su redacción original, vigente a dicha fecha, como la norma aplicable al caso (fundamento jurídico segundo); (ii) recoge el pasaje de la exposición de motivos de la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, que adapta la normativa foral a lo establecido en la STC 182/2021, donde se afirma que esta no ha afectado a la Ley Foral de haciendas locales de Navarra (Ley Foral 2/1995), no siendo de aplicación directa (fundamento jurídico cuarto); (iii) argumenta que la modificación del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 operada por la Ley Foral 20/2021 no es aplicable a las liquidaciones practicadas con anterioridad al 26 de octubre de 2021 que no sean firmes, como es el caso de autos, por expreso mandato del artículo único de la Ley Foral 20/2021, que transcribe (fundamento jurídico cuarto), y (iv) asevera que nada impide plantear cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 vigente en abril de 2015 aunque actualmente esté derogado «por su aplicación a situaciones jurídicas pendientes», con cita entre otras de la STC 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5.

A esta conclusión se llega a pesar de que el ayuntamiento, sin oponerse a que en el caso de autos sea de aplicación el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 vigente en abril de 2015, achaque al órgano judicial que no haya razonado «cómo resulta material y jurídicamente posible la expulsión del ordenamiento jurídico de dicho artículo [redacción vigente en 2015] dado que no lo integra desde la modificación de la Ley Foral 2/1995 por la Ley Foral 19/2017 que adaptó aquella a la doctrina sentada por la STC 72/2017». Esta objeción debe ser desechada, en primer lugar, porque la alegada expulsión del art. 175.2 vigente en 2015 no se ha producido tras la entrada en vigor de la Ley Foral 19/2017 para el supuesto aquí enjuiciado, pues su disposición transitoria única dispuso la aplicación de la normativa vigente en el momento del devengo en el caso de liquidaciones no firmes correspondientes a hechos imposables producidos antes del 31 de diciembre de 2017 en los supuestos en los que hubiera habido, como es el supuesto del proceso *a quo*, incremento real de valor en el suelo urbano transmitido. Y, en segundo lugar, porque el propio ayuntamiento no tiene duda alguna sobre la aplicabilidad del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 vigente en abril de 2015 («[n]ada opondremos en principio a ello», aduce al respecto en el fundamento cuarto de sus alegaciones en el trámite del art. 37.2 LOTC), ni tampoco la albergan el abogado del Estado y el fiscal general del Estado. Es más, se trata del precepto aplicado por el propio ayuntamiento al dictar las liquidaciones y por el órgano judicial de instancia al confirmar la validez de las mismas.

No siendo errada la argumentación judicial sobre la aplicabilidad al caso de la norma cuestionada, ni siendo dudosa o discutible la identificación de la norma merecedora de

cuestionamiento por parte del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, a la vista de los razonamientos ofrecidos en el auto de planteamiento arriba expuestos debe convenirse que, conforme al control meramente externo que corresponde realizar a este tribunal, se ha cumplido con el requisito de fundamentar adecuadamente el juicio de aplicabilidad. De ahí que no sea necesario un pronunciamiento específico del órgano judicial sobre la aplicación de la norma al caso, que solo es exigido por la doctrina constitucional «ante el carácter dudoso y discutible de la aplicabilidad de la norma cuestionada en el proceso *a quo*» [STC 27/2025, FJ 2 A), con cita de las SSTC 18/2014, de 30 de enero, FJ 4, y 50/2015, de 5 de marzo, FJ 2 c), y las allí citadas].

b) Respecto al incumplimiento del juicio de relevancia, el ente local demandado asevera que de la validez o invalidez del precepto foral cuestionado no depende la resolución del proceso *a quo*, atendidas las circunstancias concurrentes en este caso. Mantiene que un pronunciamiento de este tribunal sobre el referido art. 175.2 en los mismos términos que la STC 182/2021 no afectaría al proceso *a quo*, en el que los incrementos reales son superiores a los calculados mediante el método de estimación objetiva legalmente establecido en el precepto foral que pretende cuestionarse. Y ello porque considera que la STC 182/2021 no declara inconstitucional en términos absolutos el sistema objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU estatal, sino únicamente en aquellos casos en los que el resultado que arroja el sistema legal objetivo resulta superior al incremento del valor del suelo efectivamente obtenido con la transmisión.

Como ya se ha anticipado, el auto de planteamiento reconoce que el método legal objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU, de cuya constitucionalidad se duda, y que ha sido aplicado a las liquidaciones controvertidas en el proceso *a quo*, resulta en este caso «más beneficioso para el contribuyente» que ser gravado por el incremento realmente obtenido, al ser este último incremento superior al calculado conforme al art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 aplicable en 2015. Pero, aun partiendo de ese dato, el juicio sobre la relevancia de la norma foral cuestionada realizado por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra no puede verse enervado por lo argumentado por el ayuntamiento, puesto que el ente local entiende de forma errónea el contenido y alcance del fallo de la STC 182/2021.

En efecto, en los primeros pronunciamientos de este tribunal sobre el IIVTNU aplicable en territorio común se declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los preceptos legales estatales reguladores del sistema de estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU: «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» [STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5 a) y fallo] y «únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente» (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 a)]. En cambio, la STC 182/2021, a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad en la que en el proceso *a quo* se enjuiciaba un supuesto donde el incremento de valor realmente obtenido era inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible, declaró la inconstitucionalidad y nulidad total de dichos preceptos legales por establecer un método de cálculo «objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, [...] al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, [que] vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)». Esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad total supuso la expulsión de los citados preceptos legales del ordenamiento jurídico y la consiguiente inexigibilidad de este impuesto local en cualquier supuesto.

De ahí que en la presente cuestión no solo se cumpla el juicio de relevancia, sino que este se haya exteriorizado sobradamente en el auto de planteamiento. Tras reproducir el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 y el contenido y alcance de la declaración de inconstitucionalidad total de la STC 182/2021, FFJJ 5 y 6 y fallo, se afirma que, siendo el precepto foral análogo al declarado inconstitucional y nulo por la STC 182/2021, aquel podría correr la misma suerte. Por lo que asevera, aun teniendo presente que en este caso el método foral cuestionado resulta más beneficioso para el contribuyente (al ser superior el incremento efectivamente obtenido con la transmisión), que la decisión del recurso de casación depende de la validez de la norma cuestionada. En este sentido, arguye que la eventual declaración de inconstitucionalidad (total) del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995 conforme a la doctrina emanada de la STC 182/2021 supondría su expulsión del ordenamiento jurídico y su inaplicabilidad a todas las liquidaciones no firmes, por lo que daría lugar a la nulidad de las liquidaciones recurridas y a la revocación de la sentencia de instancia; mientras que si el precepto foral se considera constitucional procedería la confirmación de la sentencia recurrida y de las liquidaciones impugnadas, al haberse verificado la existencia de un incremento patrimonial.

Queda, pues, descartado el óbice opuesto.

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

Como señalan el fiscal general del Estado y el abogado del Estado, este tribunal se ha pronunciado sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica en la STC 182/2021, respecto de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, cuya redacción vigente entonces era esencialmente coincidente con la del precepto foral objeto de esta cuestión. En dicha sentencia llegamos a la conclusión de que el mantenimiento de un sistema objetivo y obligatorio de determinación de base imponible, ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición ex art. 31.1 CE [en este mismo sentido, la STC 46/2024, de 12 de marzo, respecto del método de determinación de la base imponible del IIVTNU establecido en los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en su redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre].

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

Así, en cuanto a su carácter objetivo u objetivado, señalamos, en el fundamento jurídico 5, que se fijaban dos elementos objetivos para calcular el importe del incremento gravado: (i) el valor del terreno en el momento de devengo por referencia a su valor catastral, lo que en el supuesto que ahora nos ocupa acontece en el art. 175.3 de la Ley Foral 2/1995, no cuestionado; y (ii) el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición (para cuyo cálculo el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, aquí cuestionado, añade también el criterio de la población de derecho del municipio).

En relación con la obligatoriedad de la norma de cuantificación cuestionada, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL (en este caso, el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995) la posibilidad de estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, señaló este tribunal que estábamos ante «una verdadera regla imperativa de valoración del “incremento de valor” gravado» [FJ 5 A) b)].

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

Asimismo, la STC 182/2021 afirmó que el hecho de que el legislador hubiera optado por un método de estimación objetiva de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU, renunciando a la valoración real de ese incremento «tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria» [FJ 5 C)] y que para que ello fuera constitucionalmente legítimo debía: «(i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o ‘presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana’ (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3)» [FJ 5 D)].

Síguenos en...



Así, en relación con esta última posibilidad, continuó este tribunal diciendo que una vez que «la realidad económica ha destruido la [...] presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales» [FJ 5 D)].

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

Dada la sustancial identidad entre el precepto foral cuestionado y los preceptos estatales declarados inconstitucionales por la STC 182/2021, y por las mismas razones expuestas entonces, debemos ahora estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra y declarar inconstitucional y nulo el art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, en su redacción original, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

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

Antes del fallo, es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hicimos en las SSTC 182/2021, FJ 6, y 46/2024, FJ 4. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

### 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. 900-2023, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en su redacción original, en los términos previstos en el fundamento jurídico 4.

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

Dada en Madrid, a veintiocho de abril de dos mil veinticinco.–Inmaculada Montalbán Huertas.–María Luisa Balaguer Callejón.–Ramón Sáez Valcárcel.–Enrique Arnaldo Alcubilla.–César Tolosa Tribiño.–Laura Díez Bueso.–Firmado y rubricado.

*Voto particular que formulan los magistrados don Enrique Arnaldo Alcubilla y don César Tolosa Tribiño a la sentencia que estima la cuestión de inconstitucionalidad deferida núm. 900-2023*

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

Compartimos la fundamentación de la sentencia y las razones que la llevan a declarar la inconstitucionalidad del art. 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en su redacción original. Disentimos únicamente de la decisión que se adopta en el último fundamento jurídico, el fundamento jurídico 4 (al que el fallo se remite), en el que se modulan los efectos de la nulidad del precepto legal cuestionado que, como regla, sigue a un pronunciamiento de declaración de inconstitucionalidad de ese precepto.

De acuerdo con el pronunciamiento contenido en ese fundamento jurídico, «[p]or exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)» se limitan los efectos de la nulidad del precepto declarado inconstitucional, de manera que no solo no podrán revisarse las obligaciones tributarias que, a la fecha de dictarse nuestra sentencia, hayan sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada [a lo que nada cabe objetar, conforme a los arts. 161.1 a) CE y 40 LOTC], sino tampoco las liquidaciones provisionales y definitivas que no hayan sido impugnadas

Síguenos en...



a esa misma fecha y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada en dicha fecha.

Pues bien, reiterando lo expuesto en los votos particulares formulados a la STC 133/2022, de 25 de octubre (sobre el devengo y liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en relación con determinadas obras en la Comunidad Autónoma de Canarias) y a la STC 11/2024, de 18 de enero (sobre una reforma del impuesto de sociedades), así como a la STC 46/2024, de 12 de marzo (sobre determinados preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana), a los que es preciso remitirse para excusar reiteraciones innecesarias, nos vemos obligados a advertir que, aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad, tampoco se justifica que esa regla general (art. 39.1 LOTC) pueda ceder en el caso de las normas tributarias declaradas inconstitucionales mediante la genérica y solitaria invocación del principio de seguridad jurídica, que es exactamente lo que hace la sentencia en el fundamento jurídico 4 para decretar la inamovilidad de las situaciones administrativas «consolidadas», siguiendo la pauta de interpretación extensiva que de sus facultades viene realizando el Tribunal Constitucional desde la STC 45/1989, de 20 de febrero (aunque no sin excepciones), y que se ha convertido en una suerte de cláusula de estilo en las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de disposiciones tributarias, como la que ahora nos ocupa.

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil veinticinco.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—César Tolosa Tribiño.—Firmado y rubricado.

Síguenos en...

