



Roj: **STSJ PV 335/2016 - ECLI: ES:TSJPV:2016:335**

Id Cendoj: **48020330012016100038**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **04/02/2016**

Nº de Recurso: **584/2015**

Nº de Resolución: **30/2016**

Procedimiento: **Recurso apelación Ley 98**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO DE APELACIÓN NÚMERO 584/2015

SENTENCIA NÚMERO 30/2016

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D^a. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En la Villa de Bilbao, a cuatro de febrero de dos mil dieciséis.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por los Ilmos. Sres. antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el **recurso** de apelación contra la sentencia número 115, dictada el 21-5-2015 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número Uno de Vitoria-Gasteiz en el **recurso** contencioso-administrativo número 41/2014, en el que se impugna: Resolución de 10-12- 2013 del Órgano Económico Administrativo de Vitoria desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra Decreto de 2-5-2013 confirmatorio de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por la transmisión de varios inmuebles sitios en las CALLE000 , DIRECCION000 , DIRECCION001 y SENDA000 de Vitoria-Gasteiz.

Son parte:

- **APELANTE** : AYUNTAMIENTO DE VITORIA-GASTEIZ, representado por el Procurador D. GERMÁN ORS SIMÓN y dirigido por el Letrado D. MIGUEL OLAIZOLA ARES.

- **APELADA** : D. Justino , D^a. Teodora y D^a. Aida , representados por la Procuradora D^a. IRUNE OTERO URÍA y dirigidos por el Letrado D. SANTIAGO LLORENTE TRICIO.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

I.-

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Contra la sentencia identificada en el encabezamiento, se interpuso por el AYUNTAMIENTO DE VITORIA-GASTEIZ **recurso** de apelación ante esta Sala, suplicando se dictase sentencia de conformidad con sus pedimentos.

SEGUNDO.- El Juzgado admitió a trámite el **recurso** de apelación, dando traslado a las demás partes para que en el plazo común de quince días pudieran formalizar la oposición al mismo, y en su caso, la adhesión a la apelación.

TERCERO.- Tramitada la apelación por el Juzgado, y recibidos los autos en la Sala, se designó Magistrado Ponente, y no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, ni la celebración de vista o conclusiones, se señaló para la votación y fallo el día 28-1-2016, en que tuvo lugar la diligencia, quedando los autos conclusos para dictar la resolución procedente.

CUARTO.- Se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente **recurso** de apelación.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- En el presente **recurso** de apelación el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz impugna la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de dicha ciudad de 21 de mayo de 2.015, que, a tenor de su F.J. Segundo, acogía la pretensión deducida con carácter subsidiario en el R.C- A nº 41/2.014, promovido por los tres colitigantes frente a diversas liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, -IIVTNU-, y confirmadas por el T.E.A. municipal en Resoluciones de 10 de Diciembre de 2.013.

Las liquidaciones que han sido objeto de esta apelación, son las dirigidas a Don Justino con nº NUM000, NUM001 NUM002, por 39.694,51 €; la nº NUM003, NUM004 NUM002, de Doña Aida, de la misma cuantía; y la nº NUM005 NUM004 NUM002, correspondiente a Doña Teodora, por 62.448,11 €.

El pronunciamiento judicial anulatorio de las liquidaciones impone "*recalcularla en aplicación de la fórmula fijada conforme a los informes periciales aportados con la demanda*", lo que se correspondería con la pretensión subsidiaria, la cual quedó formulada, no obstante, en términos de que recalculasen aquellas, "*en aplicación de la fórmula de cálculo del impuesto señalada en el cuerpo del presente escrito*" -así, al folio 42 vuelto del Tomo I **Recurso** nº 41/2.014, entre otros-. Es decir, al margen de tales informes periciales.

De este modo, como la razón decisoria que ofrece la Sentencia es, en resumen, que los valores de mercado de los terrenos son inferiores al valor catastral, incurriéndose de este modo en infracción del artículo 23.2 del T.R de la Ley del Catastro Inmobiliario y del artículo 6º de la N.F del I.B.I, teniendo por patente que desde que dichos valores fueron fijados por el Acuerdo nº 793/2.004, de 13 de Octubre, de la DFA, los precios inmobiliarios han descendido de manera notoria, el encaje de dicha argumentación se corresponde con la pretensión principal del **recurso** y no en cambio con la subsidiaria, pues el fundamento de la misma no hace mención a fórmula alternativa alguna como la defendida en el litigio por los recurrentes -F.J. Quinto, folios 40 a 42, Tomo I-.

En todo caso, no se hace cuestión de la coherencia interna de dicha resolución en lo referido a su parte dispositiva (si en cuanto a la eventual contradicción entre los sucesivos fundamentos que emplea), ni tampoco en cuanto a la posibilidad misma de llevarla a efecto, - artículo 215.1 LEC -, y la Sala se tiene que limitar al examen de los puntos de controversia de esta segunda a instancia, - artículo 465.5 LEC -, según el principio *quantum appellatum tantum devolutum*.

El ciertamente escueto planteamiento de la apelación por parte del municipio recurrente se ciñe a poner de relieve esa discordancia argumental por parte del Juzgado "*a quo*", que asumiría en su F.J Segundo la cita de la Sala de lo C-A de Andalucía en Sentencia de 28 de Diciembre de 1.998 que rechazaba toda posibilidad de determinación de la base del IIVTNU por medio de tasación pericial contradictoria por estarse ante una *regla de valoración legal* inalterable, para, seguidamente, acoger la resultancia de una prueba pericial de parte que demostraría, sin llegar a hacerse otras especificaciones de su contenido, que los valores catastrales fijados en 2.004 excederían de los valores de mercado. Acto seguido, viene la transcripción completa de una indeterminada consulta de la Dirección General de Tributos a propósito del dictado de dos Sentencias, la segunda de las cuales corresponde a la de la Sala de la C.A de CLM de 17 de abril de 2.012, cuyos fundamentos dicho centro directivo se dedica a cuestionar. Se concluye que la base imponible del IIVTNU es la que deriva del valor catastral y no puede ser sustituida por ningún otro parámetro ni valor de mercado fijado por el perito de parte.

Oponiéndose la representación de los apelados Sres. Justino Aida Teodora, se hace una primera observación sobre el contenido del escrito de apelación que le lleva a proponer la desestimación inicial del **recurso** con diversas citas de precedentes jurisdiccionales, para argumentar seguidamente que han aspirado



dichos litigantes en primera instancia a la verdad material representada por el *valor de mercado* de los inmuebles gravados (cuya valoración catastral pendería de **recurso** ante el O.J.A.A, habiendo sido el propio Ayuntamiento demandado el que habría derivado los **recursos** administrativos a la Administración catastral de la DFA por si procedía su modificación).

Sostienen a renglón seguido los apelados que la Sentencia de primera instancia ha acogido un método objetivo de cálculo del incremento de valor basado en el valor catastral (de mercado) del suelo a efectos del IBI y del porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por la Ordenanza por el número de años de generación del incremento no superior a 20, rechazando la fórmula alternativa de cálculo de valor mediante tasación pericial contradictoria. Pero, aludiendo al criterio opuesto de la Dirección General de Tributos en respuesta a Consulta de 10 de diciembre de 2.012, recalca que no otro ha sido el criterio de aplicación que ha tomado la Sentencia ahora discutida, siendo aspecto distinto que el *quantum* de la base imponible pueda ser desvirtuado por el sujeto pasivo poniendo de manifiesto un incremento inferior al obtenido con la fórmula del artículo 107 TRLHL, (o de su concordante Norma Foral 46/1.989) como así sería en este caso.

De no aceptarse así, se estaría ante la posible infracción de los artículos 31 y 24 CE, tal y como ha sido planteado en Auto de 5 de febrero de 2.015 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Donostia-San Sebastián en Cuestión de Inconstitucionalidad admitida a trámite y pendiente de resolución ante el Tribunal Constitucional, -f. 35 a 47 de este ramo-, por lo que, si tuviese dudas este Tribunal sobre los informes periciales aportados, entiende dicha parte conveniente elevar una de tales cuestiones orientada según los términos del debate.

SEGUNDO- Con el breve resumen que acaba de hacerse ya se intuye que nos situamos ante cuestiones que no ofrecen respuestas simplistas, bastando para ello con verificar la división de soluciones y criterios de que los órganos de este Orden Jurisdiccional vienen proporcionando.

Los recurrentes en la instancia -y esta es la cuestión que la Sentencia parece decidir afirmativamente, aunque de modo que dista de ser claro, preciso y suficientemente motivado-, se basaron en su instruido y documentado escrito de demanda, entre otros aspectos de previa enunciación y con muy amplios antecedentes, -f. 33 a 39 de los autos-, en que en el caso concreto, y con aspiración a la búsqueda del valor material de los terrenos, se aportaban dos informes de perito que acreditarían un valor de mercado sensiblemente inferior al de los valores catastrales revisados en 2.004 (Acuerdo de la DFA 793/2.004, de 13 de octubre), que, según su propia fundamentación, los basaba en métodos de valoración de mercado que ahora se niegan a los recurrentes.

A tal efecto, el informe de tasación del Arquitecto Don Alfredo, sobre el terreno urbanizable de DIRECCION001, parcela nº NUM006, -f. 70 a 81 del Tomo I autos 41/14-, al parecer de 22.587 m2, aplicando el método residual dinámico, obtenía un valor del suelo de **249.554,53 €**. Respecto de las parcelas NUM007 y NUM008 del mismo Sector, con superficie total de 7.669 m2, -f. 97-, obtiene una tasación del suelo de **101.789,65 €**.

En todos los casos se toma por valor homogeneizado de las ofertas el de 178 €/m2.

Lo que sostienen los apelados en función de tales tasaciones, (cuyo contraste cuantitativo con el valor catastral no se nos ofrece en el proceso), es que, sin alterar el modo de calcular la base imponible que desarrolla el artículo 4º de la Norma Foral 46/1.989, de 19 de Julio, (aplicando los coeficientes por el número de años de generación del incremento), es plenamente viable atacar el valor catastral que le sirve de base acreditando el valor real inferior al que aquel no puede legalmente superar.

Y la fundamentación del **recurso** de apelación, -ciertamente lacónica y asimismo confusa en sus elementos argumentales, pero no por ello mínimamente satisfactoria del estándar que al **recurso** de apelación cabe exigir-, rechaza precisamente esa premisa adhiriéndose a la idea que la propia sentencia comparte por remisión a las de otros Tribunales, de que se está ante elementos tributarios que no pueden ser sustituidos con el empleo de pruebas periciales orientadas a acreditar un valor de mercado distinto que el tomado por el legislador.

TERCERO.- Y en efecto, la tesis de los recurrentes que ha sido acogida por el Juzgado nº 1 de Vitoria-Gasteiz, presupone de antemano una impugnabilidad incondicional de los valores catastrales concretos de cada parcela que no cuenta con amparo legal ni jurisprudencial.

Ciertamente, la jurisprudencia, -así, la sentencia de 2 de noviembre de 1.995 -, ha admitido ocasionalmente la posibilidad de impugnar los valores catastrales en el **recurso** deducido frente a la propia liquidación, -por hipótesis, del IBI-, al decir que,

" esta Sala en sus Sentencias de 15 marzo y 3 mayo 1991, citadas por la propia parte recurrente en las que se declara que la impugnación de las bases imposables, valores y rentas catastrales de una determinada finca puede articularse *reaccionando contra la liquidación en que dichos datos hubieren sido aplicados cuando se hubiera omitido su notificación individual a los contribuyentes* y en tal caso es claro que el régimen de la



impugnación no puede someterse al de la del acto que engloba (el de la determinación de aquellos valores) sino al del acto final (la liquidación tributaria), sin que sea exigible acudir previamente a la vía económico administrativa. Es más, en su Sentencia de 29 mayo 1991, esta Sala ha declarado que puesto que la notificación individual de las bases imponibles, valores y rentas catastrales ha de producirse necesariamente con carácter previo a la práctica de la liquidación, su omisión determina ineludiblemente la de la liquidación posterior, puesto que en otro caso se originaría indefensión de los contribuyentes independientemente de que reproducida esa notificación individual la impugnación contra ella deba recorrer la vía previa económico administrativa."

Vista la excepcionalidad del supuesto de la falta de notificación de tales valores catastrales, -que en modo y manera alguna se acompasa presumiblemente a la situación de estos autos en que la Administración sostiene que los valores han sido sistemáticamente aplicados en recibos del IBI y la parte actora se limita a afirmar que mantiene una actual reclamación contra esos valores en vía económico-administrativa surgida del propio contexto de la impugnación de las liquidaciones del IIVTNU y dirigida contra actos de Servicio de Gestión ratificatorios de que los valores se ajustan a los fijados por la Ponencia de 2.004, -doc nº 1 de los folios 157 a 168 del R.C- A nº 41/2.014 -, vamos a reflejar, aun con alcance selectivo y de extrapolación de sus aspectos esenciales, la doctrina general que el Tribunal Supremo mantiene acerca de esa impugnabilidad, y que tomamos de la muy reciente Sentencia de 5 de octubre de 2015 (ROJ: STS 4319/2015) en el **Recurso**: nº3469/2013 , diciendo así;

"La jurisprudencia de esta Sala viene declarando de forma reiterada que las Ponencias de valores **son actos administrativos y no disposiciones generales** , (...)

Y es que los actos de aprobación de las ponencia de valores, insertados en un procedimiento de determinación del valor catastral, tienen carácter general por su contenido y destinatarios, pero ello no les hace perder su carácter de ser consecuencia de la aplicación del ordenamiento jurídico, por lo que no forman parte del mismo y no pueden equipararse a las disposiciones generales.

En todo caso, en las Sentencias de esta Sala de 7 de marzo y 7 de mayo de 1998 ya se señaló que "los acuerdos que se adoptan en el seno de los Consorcios, para la Gestión e Inspección de las Contribuciones Territoriales, ahora en el Centro de Gestión Catastral, y Cooperación Tributaria, para elaborar y aprobar las ponencia que sirven para la fijación o revisión de los valores catastrales correspondientes a un municipio, son actuaciones administrativas de gestión de un tributo, dirigidas a determinar sus bases, que se materializan en las que afectan a cada sujeto pasivo y que pueden ser objeto de impugnación en vía económico administrativa y revisión jurisdiccional, al combatir dichas bases, *ya lo sean con ocasión de su preceptiva notificación o, eventualmente, a través de la liquidación o, incluso puesta al cobro del recibo de la cuota resultante, si aquella notificación no se produjo en su momento*, pero no tienen -las referidas actuaciones preparatorias de la determinación de bases- la condición de disposiciones generales que pretende atribuirle la apelante, por que, más allá del establecimiento concreto de las mismas, carecen de fuerza normativa externa a la propia Administración que las elabora". (...)

La Ley de Haciendas Locales y disposiciones de desarrollo establecen pues un sistema gradual para fijar los valores catastrales, procedimiento complejo, eminentemente técnico, en el que los interesados pueden defender sus derechos impugnando el valor básico del suelo, las valoraciones tipo de las construcciones y los índices, antes de que se fije concretamente el valor de sus respectivas fincas urbanas; método de valoración que a su vez constituye una limitación para la Administración Pública que posteriormente tiene que respetar y acoger.

Se trata de un procedimiento colectivo para determinar el valor catastral de los inmuebles urbanos, aplicando normas técnicas, que contienen conceptos, reglas y criterios que han de regir para la valoración, y estableciendo un cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones con la finalidad de calcularlos en actuaciones valorativas masivas, *limitándose la valoración individualizada a la aplicación concreta, en cada caso, de los citados valores y criterios*.

(...) el **recurso** contencioso-administrativo de la instancia interpuesto contra la notificación individual del valor catastral no puede entenderse como impugnación indirecta de una disposición general. Primero porque el citado Real Decreto Legislativo por el que se aprueba la Ley del Catastro Inmobiliario califica la Ponencia como acuerdo de aprobación (art. 27.3) Y segundo porque realmente tanto la elaboración de la Ponencia como la notificación individualizada forman parte del proceso *de fijación de valores catastrales, en los términos expuestos, siendo impugnables por separado. El objeto pues de la impugnación de la valoración individualizada es, fundamentalmente, controlar si ha sido aplicada correctamente la Ponencia en el caso* (Cfr. STS de 10 de mayo de 2006 , rec. de cas. 5869/2001).

Respecto del alcance de la notificación individualizada adoctrina el TS que;



"1º) Conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario, la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores. Aprobación de Ponencia de Valores y asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble, son actos que, estrechamente relacionados, poseen sustantividad propia, por lo que lo procedente es, en principio, que los reparos que se tengan contra la Ponencia de Valores se hagan respecto de dicho acto.

2º) Sin embargo, *cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica este*, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, **por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral.**

3º) La Ponencia de Valores goza de presunción de certeza, por lo que corresponde a la parte recurrente desvirtuar la misma asumiendo la carga de la prueba para llevar al convencimiento del órgano jurisdiccional que se ha producido una incorrecta determinación del valor de mercado."

A la luz de lo anterior, se extrae ya la primera conclusión de que, aun empleándose la petición de principio de que los valores catastrales no pueden legalmente exceder de los de mercado en base al artículo TR aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/2.004, de 5 de Marzo, como razón legítima para la sustitución de los mismos por una supuesta fórmula fijada por medio de un dictamen pericial de parte, como es el caso, tales valores catastrales no son impugnables con ocasión de practicarse una liquidación de tributo local distinto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles a cuya determinación de bases están inicialmente destinados, cuando es así que no lo son siquiera con ocasión de las liquidaciones o recibos emitidos en el ámbito del referido IBI, por ser meros elementos tributarios de plasmación individualizada de las Ponencias de Valores que han quedado en su momento inatacados y consentidos.

La segunda conclusión tiene que ir todavía más lejos y lleva a superar la matización que los apelados expresan para deslindar la doble fase decisoria de la Sentencia de instancia, entendiéndola que es distinto asumir como inalterable por vía probatoria la regla de valoración que el IIVTNU consagra, que asumir por el contrario que en el lugar de la valoración catastral se empleen los **valores de mercado**. -F. 37 de este ramo-

Lo que considera la Sala en cambio, en consonancia con la propia tesis que la Sentencia de instancia provisionalmente acoge y abandona luego (no sin voluntarismo y con falta de la debida motivación), es que la remisión que el artículo 4 .2.a) de la Norma Foral alavesa del IIVTNU 46/1.989, de 19 de Julio, hace al valor del terreno que esté determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, constituye un elemento normativo y reglado de determinación de las bases que no forma parte del componente fáctico de la norma y que no abre paso a la estimación directa y contradictoria de la misma ni puede ser probatoriamente desvirtuado por los sujetos pasivos del tributo.

El legislador, que en ocasiones ha utilizado técnicas de determinación equiparables a ésta usando la expresión "se tomará", no se remite siquiera de manera directa a los valores catastrales subyacentes que operen en el IBI, sino que asimila el valor computable como base entre un tributo y otro como una realidad normativa inmediata e imperativa, pues se trata de reglas de reenvío que, rompiendo con los principios de estanqueidad y especialidad de cada figura tributaria, - artículo 8º LGT y 7º N.F 6/2.005, de 28 de Febrero-, aspiran a una homogeneidad de conjunto inspirada en finalidades de política fiscal -generalmente atenuatoria de la presión fiscal sobre los sujetos pasivos-, que se manifiesta en la configuración de la ley misma de cada tributo y no en la fase de aplicación y gestión tributaria, con lo que sustituyen a los métodos de determinación directa, indirecta y objetiva de cuantificación de las bases, y excluyen la *comprobación de valores*. (En tal sentido podría citarse la Sentencia del TS de 10 de marzo de 1986 dictada en **recurso** extraordinario de apelación en interés de Ley, dado que la Ley y el Reglamento del ITP y AJD determinaban que la fijación del valor real de un bien transmitido, a efectos de la determinación de la base, se llevaría a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto)

Comparte con ello la Sala la fundamentación de otros Tribunales de que hace cita el F.J. Segundo de la Sentencia apelada, y, de esta manera, se darían ya todos los presupuestos para dejar sin efecto el pronunciamiento del Juzgado "a quo" y confirmar las liquidaciones practicadas.

Sin embargo, ya que no otros planteamientos alternativos de la primera instancia inexaminados por la Sentencia, reiteran los apelados la alusión a la inconstitucionalidad en que incurriría en otro caso la norma tributaria que habilita tales liquidaciones, lo que entronca con el alegato formulado en los autos, -f. 36 a 39-, en que se postulaba que la trasmisión no estaría sujeta al hecho imponible del tributo por no existir capacidad económica que la sustente, incurriendo el mismo en posible inconstitucionalidad. Se hacían citas de resoluciones del Tribunal Constitucional, o se mencionaba la opinión de distintos tributaristas al respecto, y



se desarrollaba luego la tesis paralela de que, conforme a la Sentencia de la Sala de lo C-A del TSJ de Cataluña de 18 de Julio de 2.013 en **Recurso** 515/2.011 , de acreditarse y probar que no ha existido en el caso concreto incremento real alguno, el IIVTNU no podría exigirse.

Siquiera sobre el punto de la inconstitucionalidad aludida, -ya que, como decimos, asumen los apelantes la respuesta negativa que a esas otras inquietudes y aportaciones doctrinales brinda la Sentencia-, vamos a hacer una seguida consideración.

CUARTO.- Aún concedora esta Sala de la pendencia actual de Cuestiones de Inconstitucionalidad planteadas por órganos judiciales de este orden desde enfoques y perspectivas esencialmente coincidentes, teniendo en cuenta los antecedentes y la propia doctrina que hasta la fecha ha emanado del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica en materia tributaria, - artículo 31.1 CE -, no va a formular en esta segunda instancia un juicio previo negativo de constitucionalidad de la norma tributaria aplicable al caso conducente al planteamiento por su parte de una de dichas cuestiones al amparo del artículo 5.2 de la LOPJ , en relación con el artículo 163 CE , que el órgano unipersonal de instancia ha igualmente descartado en función de una no suficientemente motivada interpretación convalidatoria de la misma.

Tomando como marco la propia STC 221/19912, de 11 de Diciembre, referida a tributo local antecesor del ahora cuestionado y también inspirado en el incremento del valor de los terrenos, se dijo en ella que;

"Para resolver adecuadamente la cuestión propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra [SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4 .º y 150/1990]; la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria [STC 76/1990 fundamento jurídico 3.º]. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981 , la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. *E s por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o **renta real o potencial** en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987 , fundamento jurídico 13).*

El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria . Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea *no ya potencial sino inexistente o ficticia*.

(...) Las consideraciones expuestas obligan a precisar la cuestión planteada. Lo que debe determinarse aquí no es si el principio de capacidad económica exige que se practiquen correcciones monetarias para excluir la plusvalía nominal y gravar únicamente la plusvalía real o efectiva; pues un análisis de esta naturaleza tropezaría con varios obstáculos. De una parte, **el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica , consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria** . De otra, *es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución* . La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica.

La Sala proponente de la cuestión entiende que el precepto cuestionado ¿el art. 355.5 del TRRL, de 18 de abril de 1986¿ puede estar en contraste con el principio de capacidad económica por excluir la obligatoriedad del ajuste a la inflación del valor inicial en la medición de la plusvalía. Ahora bien, a los efectos que aquí interesa, el precepto cuestionado no puede enjuiciarse aisladamente, pues forma parte de un conjunto de normas que regulan la base imponible de un determinado impuesto, el que recae sobre el incremento de valor de los terrenos y se inserta a su vez en un sistema de valoración de las bases tributarias en general. Por ello, para una cabal comprensión de su contenido y alcance, dicho precepto debe analizarse en su contexto normativo".

Pues bien, de ese significativo enunciado y traslación del principio de capacidad económica y de su carácter meramente inspirador de las generales características y filosofía de un tributo, deducimos que la sola aparición de supuestos de hecho concretos en que la exactitud económica de uno de los elementos determinantes de



la base, -por razones de coyuntura económica o de otro tipo-, pueda ser cuestionado en su validez, (como para el caso ocurre con el valor catastral de los terrenos que, por hipótesis, excedería de su actual valor comercial), no parece comportar la vulneración constitucional que se sugiere.

Debe tenerse ya inicialmente en cuenta que el IIVTNU, de acuerdo con el artículo 4.1 de la Norma Foral 46/1.989, de 19 de Julio que lo regula en el T.H de Álava, lejos de ser un impuesto de cariz instantáneo, grava el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo pero, "*experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años*", y que en el supuesto enjuiciado, esos periodos de generación del incremento abarcan lapsos de 18 y 20 años a contar de las anteriores transmisiones de los terrenos, (1.993 y 1.967) dentro de los cuales la ralentización primero y, acaso, la disminución del valor en venta y de mercado, ha podido afectar a una parte final de ellos antes de llegar al momento del devengo en el año 2.012, pero no de modo acreditado ni plausible a su conjunto, (previos tiempos de la llamada "*burbuja inmobiliaria*"), y donde cabe sobremanera destacar las consecuencias de la acción planificadora y de la gestión urbanística por parte de las Administraciones Públicas que ha comportado en ese período la clasificación como suelo urbano de anteriores parcelas rústicas a partir del PGOU de 19 de enero de 2.001, dando lugar, como describe el Arquitecto perito de parte, a que las parcelas transmitidas se enclaven hoy, "*en un ambicioso plan parcial que mantiene una gran superficie de bosque como sistema general de espacios libres y que urbaniza exclusivamente parcelas para viviendas unifamiliares*". -F. 73 autos-.

Por tanto, ni siquiera desde la consideración particular de los terrenos concretos por los que se liquida resplandece con la menor claridad la quiebra singularizada de ese principio del sistema tributario que se invoca como infringido, y con ello faltan los elementos para cuestionar el fundamento urbanístico del tributo, tantas veces vinculado con el artículo 47 CE, cuya potencialidad e incluso, realidad de gravamen de tales incrementos no entendemos sólidamente cuestionada.

Tampoco aprecia *prima facie* esta Sala que el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE pueda verse afectado, de acuerdo con su contenido constitucional declarado, - artículo 7.2 de la LOPJ -, por la existencia en el ordenamiento jurídico tributario de disposiciones legales cuya previsión o contenido no pueda ser objeto de prueba en contrario.

QUINTO.- La consecuente estimación del **recurso** y la revocación de la sentencia apelada no implica imposición de costas a la parte apelante. - Artículo 139.2 LJCA -. Tampoco el pronunciamiento sobre las costas de la primera instancia, -parcialmente firme la sentencia estimatoria-, pueden ser impuestas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala, (Sección Primera) emite el siguiente,

FALLO

PRIMERO.- ESTIMAMOS EL RECURSO DE APELACIÓN FORMULADO POR EL AYUNTAMIENTO DE VITORIA-GASTEIZ CONTRA SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 1 DE DICHA CIUDAD DE 21 DE MAYO DE 2.015, EN EL R.C.- A Nº 41/2.014, Y REVOCAMOS Y DEJAMOS SIN EFECTO DICHA SENTENCIA.

SEGUNDO.- DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR DON Justino, DOÑA Teodora Y DOÑA Aida CONTRA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE VITORIA-GASTEIZ DE 10 DE DICIEMBRE DE 2.013 QUE CONFIRMARON LIQUIDACIONES PRACTICADAS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA PRACTICADAS POR EL DEPARTAMENTO DE HACIENDA RESPECTO DE TRASMISIÓN DE TERRENOS A TÍTULO LUCRATIVO Y, EN PARTICULAR, LAS QUE LLEVAN REFERENCIAS Nº NUM000, NUM001 (EXPEDIENTE NUM002), POR 39.694,51 €; LA Nº NUM003, NUM004 (NUM002), POR 39.694,51 €; Y LA Nº NUM005 NUM004 (NUM002), DE 62.448,11 €, QUE CONFIRMAMOS.

TERCERO.- NO SE HACE IMPOSICIÓN DE COSTAS EN NINGUNA DE AMBAS INSTANCIAS.

Esta sentencia es firme y contra la misma no cabe **recurso** alguno.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se dejará testimonio completo en el ramo de apelación nº 584/2.015, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

PUBLICACIÓN - Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 4 de febrero de 2016.