



Roj: **STSJ PV 1484/2020 - ECLI:ES:TSJPV:2020:1484**

Id Cendoj: **48020330012020100425**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **19/10/2020**

Nº de Recurso: **34/2020**

Nº de Resolución: **308/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 34/2020
PROCEDIMIENTO ORDINARIO
SENTENCIA NÚMERO 308/2020

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a diecinueve de octubre de dos mil veinte.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 34/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de Noviembre de 2.019, por la que se desestimaban las cuatro reclamaciones acumuladas nº NUM000 a NUM001 de 2.018, seguidas contra acuerdos desestimatorios de revisión de autoliquidaciones y solicitudes de devolución de ingresos en concepto de Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas -IRGF-, de los ejercicios 2.013 a 2.016 formuladas ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : Don Teodosio , representado por la Procuradora Doña TERESA BILBAO HOYOS y dirigido por el Letrado Don JAVIER MARTÍN ALBO.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBÍA y dirigida por el Letrado Don IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

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

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 16 de enero de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Doña TERESA BILBAO HOYOS actuando en nombre y representación de Don Teodosio , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de Noviembre de 2.019, por la



que se desestimaban las cuatro reclamaciones acumuladas nº NUM000 a NUM001 de 2.018, seguidas contra acuerdos desestimatorios de revisión de autoliquidaciones y solicitudes de devolución de ingresos en concepto de Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas -IRGF-, de los ejercicios 2.013 a 2.016 formuladas ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos; quedando registrado dicho recurso con el número 34/2020.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO .- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

CUARTO.- Por Decreto de 11 de septiembre de 2020 se fijó como cuantía del presente recurso la de 13.198,52 euros.

QUINTO.- Por resolución de fecha 8 de octubre de 2020 se señaló el pasado día 15 de octubre de 2020 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- El presente recurso contencioso-administrativo trae a revisión la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de Noviembre de 2.019, por la que se desestimaban las cuatro reclamaciones acumuladas nº NUM000 a NUM001 de 2.018, seguidas contra acuerdos desestimatorios de revisión de autoliquidaciones y solicitudes de devolución de ingresos en concepto de Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas -IRGF-, de los ejercicios 2.013 a 2.016 formuladas ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos.

En el escrito procesal de demanda de los folios 40 a 54, la parte recurrente dedica sus alegatos a exponer directamente las razones que tiene por fundadas a fin que este Tribunal suscite Cuestión de Inconstitucionalidad en relación a los artículos 6.Bis. Dos. c) y 24 de la Norma Foral 10/2012, de 28 de Diciembre, que regía el impuesto en el T.H.G. luego sustituida por la N.F 2/2018, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Siempre en función del artículo 31.1 CE, se dedica un primer epígrafe a examinar el principio de igualdad en relación con la composición del patrimonio y las exenciones, centradas en la bonificación del 100 por 100 del artículo 6.Bis Dos c) en tanto consagra tal beneficio, -que desarrolla mediante un ejemplo, en que establece la comparación entre dos contribuyentes 1 y 2, (cuadro del folio 44)-, en función de contar con una participación de más del 5% en una sociedad, con distinto resultado fiscal en el IRGF, argumentando sobre la falta de justificación de ese trato dispar. Se hace cita de la STC 255/2004, y de los pareceres al respecto de determinados autores.

Un segundo epígrafe se refiere al principio de capacidad económica en relación con la rentabilidad del dinero y la tarifa del impuesto a partir de 2.009, con cita de la STC de 16 de febrero de 2.017, con nuevas referencias doctrinales y cuadros explicativos de los que deduce que el patrimonio del sujeto pasivo no se ha revalorizado, y no se justifica la imposición de un gravamen adicional, con alusiones al efecto de la inflación sobre la tributación nominal y efectiva mediante nuevos ejemplos.

Finalmente, se aborda lo concerniente al principio constitucional de no confiscatoriedad, con citas del TC español y alemán, y con crítica a la ausencia total de límite de tributación.

SEGUNDO.- Para examinar estos planteamientos, y siguiendo a anteriores Sentencias de esta Sección del Tribunal, en especial la de 29 de Mayo de 2.020 en el R.C-A 743/2.019, que responde al mismo planteamiento, se debe hacer esta primera consideración.

La Disposición Adicional quinta, añadida a la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, por el artículo primero de la Ley Orgánica 1/2010, atribuye al Tribunal Constitucional, en su apartado primero, el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Bizkaia, prevé en el segundo que *"El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal"*.

En interpretación de los preceptos referidos, el Tribunal Constitucional, en sentencia dictada el 14 de diciembre de 2015 (recurso de amparo nº 4093/2013), ha efectuado las consideraciones que a continuación se transcriben *"Hemos señalado en la STC 222/2015, de 2 de noviembre , FJ 2 (y posteriormente, también en*



las SSTC 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2 y 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2), que desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, aunque los órganos jurisdiccionales pueden fiscalizar la validez de las normas forales fiscales, no les es dado, caso de considerarlas contrarias a las normas que integran el bloque de la constitucionalidad, expulsarlas del ordenamiento jurídico, al haber querido sustraer el legislador orgánico al juez ordinario la posibilidad de no aplicar una norma foral fiscal ante un eventual juicio de incompatibilidad con aquel bloque. La depuración de este tipo de normas corresponde de forma exclusiva, a partir de aquella disposición orgánica, al Tribunal Constitucional, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia erga omnes, su eventual inconstitucionalidad. De esta manera, forma parte de las garantías consustanciales a todo proceso judicial en nuestro Ordenamiento, entonces, el que la norma foral fiscal que, según el juzgador, resulta aplicable en aquel proceso no pueda dejar de serlo, por causa de su posible invalidez, sino a través de la promoción de la cuestión prejudicial de validez prevista en la disposición adicional quinta LOTC.

No obstante lo anterior, es indudable que forma parte del conjunto de las facultades inherentes a la potestad de juzgar, privativa de los Jueces y Tribunales del Poder Judicial por mandato de la propia Constitución (art. 117.3), la de seleccionar la norma jurídica aplicable al caso concreto, su interpretación y la subsunción en ella de los hechos (SSTC 76/1995, de 22 de mayo, FJ 5, y 173/2002, de 9 de octubre, FJ 10). Eso sí, una vez seleccionada la norma aplicable al caso concreto, si existiesen dudas sobre su eventual contradicción con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad definido en el art. 28 LOTC, al Juez le asisten dos opciones: bien despejar esas dudas mediante la realización, de forma fundada, de un juicio de validez de la norma aplicable; bien, en caso contrario, plantear una cuestión prejudicial sobre su eventual invalidez al Tribunal Constitucional. De este modo, si un órgano judicial estima que una norma foral fiscal adolece de posibles vicios de inconstitucionalidad, viene obligado a suscitar la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, y, si no lo estima así, supuesto en el que obviamente no está compelido a plantear la cuestión, debe limitarse a aplicarla, eso sí, razonando los motivos por los cuales considera, en contra de la opinión del recurrente, que la disposición cuestionada no adolece de los vicios que se le imputan, resultando plenamente conforme con el ordenamiento constitucional (SSTC 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2; 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2 y 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2).

A semejanza de lo que acontece en las cuestiones de inconstitucionalidad, la decisión sobre el planteamiento de una cuestión prejudicial sobre normas forales fiscales prevista en la disposición adicional quinta LOTC corresponde, de forma exclusiva e irrevisable, al órgano judicial que resuelve el litigio, por lo que ninguna vulneración existe de los derechos garantizados por el art. 24.1 CE cuando el Juez o Tribunal no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma foral fiscal aplicable al caso concreto y decide por ello, en contra de la opinión del justiciable, no plantear la cuestión al Tribunal Constitucional que se le solicita (SSTC 58/2004, de 19 de abril, FJ 10; 84/2008, de 21 de julio, FJ 5; 26/2009, de 26 de enero, FJ 2; 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3; 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2; 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2, y 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2). Ahora bien, "el que esta potestad de los Jueces y Tribunales esté configurada de manera exclusiva no significa, en modo alguno, que no deba ser exteriorizado, de manera suficiente y adecuada, el razonamiento que, desde la perspectiva tanto fáctica como jurídica, ha llevado al órgano judicial a la decisión de plantear o no dicha cuestión de inconstitucionalidad, pues no cabe olvidar que la exigencia de motivación de las Sentencias tiene rango constitucional (art. 120 CE) (STC 35/2002, de 11 de febrero FJ 3)".

En consecuencia, suscitado en la demanda el debate sobre la inconstitucionalidad de la Norma Foral 10/2012, de 28 de Diciembre, es preciso que esta Sala efectúe un juicio previo al respecto, comenzando por el primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el demandante, esto es, la vulneración del principio de igualdad del artículo 14 de la CE, fundamentada en la desigualdad que, a su entender, provoca la bonificación fiscal del 100% del artículo 6.Bis, 2.c) a que ya nos hemos referido.

TERCERO.- Ya en recientes procesos seguidos ante esta misma Sala, -entre los últimos, los R.C-A nº 247/2019, y /2019-, se ha dado respuesta a estas observaciones de supralegalidad que ahora se reproducen.

En ellas se ha tomado como precedente inmediato el representado por la Sentencia 5 de Diciembre de 2019 (ROJ: STSJ PV 3852/2019) recaída en el R.C-A nº 186/2.019, que motiva el rechazo en los siguientes términos;

"La recurrente solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad respecto a la Norma Foral 2/2013 de 27 de febrero de Bizkaia del Impuesto sobre el patrimonio, "por la vulneración del principio de igualdad: composición del patrimonio, recogido en el artículo 14 de la Constitución Española, fundamentada en la desigualdad entre contribuyentes que genera una desproporción injustificada en la carga tributaria soportada en el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud del régimen de exenciones del artículo 6. Dos de la Norma; del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, por gravar una capacidad económica potencial que ha devenido inexistente con el transcurso del tiempo siendo el tipo marginal de impuesto el 2,0% y situándose la rentabilidad del dinero, a día de hoy, en puntos negativos; y del principio de no



confiscatoriedad recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, en base a la redacción del Impuesto sobre el Patrimonio por tener un límite en la aplicación del límite renta-patrimonio superior al 50% de la base de IRPF y con un mínimo del 25% de la cuota".

(...) La vulneración del principio constitucional de igualdad se sustenta, en particular, en el diferente régimen de tributación de las participaciones en el capital de sociedades (exención del 100% cuando la sociedad desarrolle una actividad económica y el contribuyente o un pariente pertenezca al consejo de administración o desempeñe otras funciones directivas, según el artículo 6.Dos de la Norma Foral 2/2013 de 27 de febrero), sin dar razón la recurrente de que ese precepto (y del correlativo de la Norma Foral 4/2011 de 28 de diciembre, del mismo Impuesto por lo que respecta al ejercicio 2012)) sea de aplicación a la liquidación del IP de los ejercicios 2013-2016, de suerte que la resolución del proceso dependa de su conformidad con el antedicho principio constitucional (artículos 14 y 31.1 de la Constitución española), no pudiendo plantearse la cuestión de ilegalidad respecto a las mencionadas Normas forales (disposición adicional 5ª de la L.O. del Tribunal Constitucional en relación a su artículo 35) en mérito a -supuestas- vulneraciones de la Constitución sin trascendencia al caso."

Inciendo sobre este extremo, lo que la representación de Don Teodosio somete a esta Sala es su disconformidad con el modo en que la normativa tributaria impugnada trata dos situaciones diversas entre los contribuyentes, en la medida en que una de ellas atiende a las características familiares y de concentración de participación en una determinada sociedad o actividad empresarial, que sería la condición que la recurrente no cumpliría. Dicha regulación podrá ser cuestionable desde ópticas doctrinales, socioeconómicas y de mayor o menor acierto desde el prisma de la política fiscal y sus soberanas decisiones legislativas, pero no permite el control difuso de constitucionalidad de manera que el órgano judicial se convierta en un legislador alternativo que despoje de ellas y sustituya al poder público que ostenta las facultades para establecer esos diferentes regímenes, pues la aspiración a la invalidación de la disposición a la que se refiere, como acaba de decirse, aparece dotada de carácter abstracto, testimonial y ejemplarizante, en un contexto general de reproche sobre las características y consecuencias económicas del tributo en su actual configuración, sin que resplandezca claramente que la directriz del recurso sea la de suprimir por contraria al artículo 31.1 CE, la disposición del artículo 6.Bis. Dos. c) de la NF combatida, (que lo sería más, acaso, por quiebra del principio de generalidad tributaria, al decirse que consagra un trato privilegiado para ciertos contribuyentes, según la tesis actora) sino hacer con base en ella un recorrido crítico general sobre la estructura misma del impuesto y sus deficiencias regulatorias en clave doctrinal y teórica, sin que de todo ello pudiese derivar la equiparación en el trato a los terceros con los que se compara.

En todo caso, lo fundamental es que nada de ese planteamiento tiene encaje ni se corresponde con las facultades que la D.A Quinta de la LOTC atribuye a los órganos judiciales de este orden, de cara a suscitar cuestiones prejudiciales ante el TC -como ya se ha visto más arriba-, en claves de impugnación indirecta de la normativa tributaria foral, - artículo 3.d) de la LJCA-, que se circunscribe a aquellas disposiciones aplicables al caso y de cuya validez dependa el fallo, quedando fuera de ese marco las impugnaciones genéricas o de disposiciones aisladas que no permitan formular ese juicio de relevancia para la resolución del litigio, como es el caso.

CUARTO.- En lo que implica al postulado de la capacidad económica, la tesis de la parte recurrente se resume en establecer una previa equiparación conceptual entre las características del IIVTNU y la solución de inconstitucionalidad parcial adoptada por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 16 de Febrero de 2.017 y otras concordantes.

Con citas de autor se establecen correlaciones entre los tipos de interés interbancario y el tipo marginal del IRGF para llegar a la conclusión de que se grava una riqueza ficticia en tanto que el primer término ha experimentado, -al igual que las plusvalías inmobiliarias-, una notoria reducción en los 40 años de su vigencia, lo que acreditaría la desconexión con la capacidad económica real de que actualmente adolece. Entendiendo que se trata de un gravamen adicional sobre el capital respecto de la tributación del mismo en el IRPF, se adentra en nuevos ejemplos que implicarían una carga extra sobre el mismo, que se habría duplicado en dicho período, lo que no ha tenido remedio por virtud de la deflactación de la escala del tributo que podría haberla evitado.

Sin embargo también esta misma Sala ha tenido ocasión de examinar planteamientos equivalentes que no ha compartido en cuanto a su indicación de inconstitucionalidad y vamos a comenzar por hacer una sintética mención del criterio constitucional que respecto de la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, extrapolando, con la mayor síntesis y brevedad, su caracterización doctrinal y la aplicación de la misma, partiendo del posicionamiento reciente del Tribunal Constitucional, que la recurrente invoca, como es la STC 26/2017, de 16 de Febrero, que es la que sigue del siguiente extracto, que no excluye la cita implícita del resto de la resolución;



Dice así;

"Se puede decir, entonces, que el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el "incremento de valor" que experimenten los terrenos (art. 1.1), "puesto de manifiesto en el momento del devengo", esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno [arts. 4.1 y 6.1 a)] y que se ha "experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años" (art. 4.1). Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [arts. 4.2 a) y 4.3], con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión de hecho, (...)

A la vista de lo que antecede, es necesario precisar que, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) o el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4). En consecuencia, 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. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que *una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando-, dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia "* (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Pues bien, no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE."

Basta con estos enunciados para verificar que las dos figuras tributarias que la parte recurrente aspira a amalgamar -una de carácter real y otra, personal-, difieren radicalmente en cuanto a la materia imponible. El Impuesto sobre la Riqueza (Patrimonio) regido por la Norma Foral 10/2.012, de 28 de Diciembre, no grava los incrementos de capital ni patrimoniales del sujeto pasivo, ni tampoco los rendimientos del mismo, como hace el IRPF, (o con carácter real, el IITVNU), sino directamente el conjunto de elementos, bienes y derechos que integran el patrimonio neto del contribuyente, -artículo 1º-, y no su producto ni el plusvalor derivado de sus modificaciones objetivas. De este modo, toma como manifestación de riqueza la que lo es por antonomasia y en su acepción más primigenia, -la significativa y superior titularidad de bienes y derechos de contenido económico-, y no el producto de los mismos ni las plusvalías e incrementos a que puedan dar lugar.



Por ello, queda a nuestro juicio distorsionado el enfoque de parte cuando se intenta deducir el carácter nominal o ficticio del gravamen de la mayor o menor rentabilidad que ese capital pueda alcanzar según coyunturas medidas en tipos de interés o rendimientos de bienes mobiliarios o inmobiliarios, y en lo único que desemboca esa perspectiva es en un enunciado crítico, técnico y socioeconómico, en torno a si el impuesto, por hipótesis, ha debido mitigar su presión sobre el patrimonio gravado en función de que éste no se reproduzca con facilidad, o hasta se estanque y reduzca, o se erosione en su valor intrínseco por efecto de la inflación, pero la medida del hecho imponible es todo lo que se quiera menos ficticia o inexistente, pues grava en su conjunto tanto el patrimonio que se haya incrementado como el que haya disminuido en el tiempo en cuanto a la manifestación real y efectiva de riqueza que ese concreto conjunto patrimonial represente en cada período impositivo en unidades monetarias de valor.

El Tribunal Constitucional ha tenido constante ocasión de manifestar que; "Como en todo recurso de inconstitucionalidad, es el propio Tribunal el que *"garantiza la supremacía de la Constitución y enjuicia la conformidad o disconformidad con ella de las leyes, disposiciones o actos impugnados (art. 27.1 LOTC). [...] el control que se lleva a cabo en este proceso constitucional es un control jurídico, no político, ni de oportunidad, ni de calidad técnica, ni de idoneidad. De modo que las intenciones o finalidades del autor de la norma, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro enjuiciamiento, que ha de circunscribirse a contrastar los concretos preceptos impugnados y las normas o principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de control [STC 90/2017, de 5 de julio , FJ 2; con cita SSTC 128/2016, de 10 de agosto, FJ 5 A a), y 185/2016, de 3 de noviembre , FJ 7 a)]" [STC 139/2017, de 29 de noviembre , FJ 2 c"*

QUINTO.- Respecto de la proscripción de la confiscatoriedad la argumentación toma citas de Derecho comparado y proclama que, hasta 2.017, no estableció ningún límite a diferencia de otros territorios forales que fijaron el límite del 65%, la Norma Foral del T.H.G, al menos hasta 2.017, -y pese a establecer tipos marginales inferiores-, lo que vulneraría en sí mismo el artículo 31.1 CE,

En esta línea, en Sentencias recientes de esta Sala y Sección como la de 28 de octubre de 2019 (ROJ: STSJ PV 2838/2019) en el R.C-A nº 498/2018, ya basadas en otras anteriores se ha empleado el siguiente criterio;

"(...) El recurrente atiende, así, exclusivamente a uno de los términos de la ecuación *"renta-patrimonio"* (la misma que sustenta la aplicación del llamado escudo fiscal) esto es, la relativa a los rendimientos que tributan en el IRPF, como si los activos gravados en el Impuesto sobre riquezas y grandes fortunas no fueren manifestación, al margen de su rendimiento (a corto plazo o largo plazo) de la capacidad económica de su titular.

(...) Por esas razones no puede aceptarse la correlación entre retribución de los activos patrimoniales y el tipo de interés del dinero con referencia al interbancario, como parámetro de la capacidad económica del contribuyente en el Impuesto sobre el patrimonio, además de que aquel porcentaje o tipo no puede tomarse más que como referencia de determinadas inversiones de capital.

La alegación de vulneración de la prohibición de confiscatoriedad se sustenta en una ecuación (....) tan falaz como la que se acaba de examinar a propósito de la vulneración del principio de capacidad económica.

El recurrente, según dijimos, refiere el límite de la imposición *"renta más patrimonio"*, so pena de confiscatoriedad, no a la riqueza imponible constituida por ambos conceptos o fuentes de riqueza sino a la renta disponible sujeta a tributación en el IRPF y, así, el resultado de la antedicha ecuación no denota que la tributación en el IRGF haya agotado, ni mucho menos, los bienes o recursos del contribuyente, sino comportado una cuota superior a la renta gravada en el IRPF.

Por el contrario, habiendo grandes diferencias, como es el caso del recurrente, entre las dos magnitudes (renta-patrimonio) la medida o alcance del gravamen que comporta la tributación en esos dos conceptos, sin sujeción a un porcentaje máximo, no hay que fijarla en la relación entre sus respectivas cuotas y la base imponible del IRPF o entre la cuota del IRGF y dicha base, sino en el % que representa la cuota del IRGF respecto a la base imponible de ese concepto."

Volviendo al supuesto de este litigio, solo puede insistirse una vez más en que la existencia o ausencia de lo que se denomina *"escudo fiscal"*, no es la medida ni la piedra de toque legal sobre el carácter confiscatorio o no del tributo, como parece entender el recurrente, sino una particularidad regulatoria más que el legislador ha podido emplear para modular la carga impositiva en relación con el tributo personal por antonomasia, -el IRPF-, y los rendimientos que en él se gravan. Pero a lo que no puede llevar en modo alguno esa conexión -ya a los efectos constitucionales- es a confundir integralmente ambas figuras y a proclamar que el tributo que grava el patrimonio recae sobre el rendimiento neto del sujeto pasivo que dichos otros impuestos someten a gravamen, -el IRPF, o el IS-, de manera que la medida de la confiscatoriedad haya de aplicarse sobre la base de los mismos y no así sobre la propia base del gravamen sobre la riqueza.



En nada desdice lo anterior la doctrina que la parte recurrente extrapola de recientes Sentencias del Tribunal Constitucional, como la 26/2017, de 16 de febrero, y las que siguen su modelo, pues, antes bien, no hacen sino insistir en que dicho principio, -entendido tanto en su vertiente sistémica y de conjunto, como en su aplicación "in concreto"-, excluye que el sujeto pasivo quede privado de sus rentas y propiedades, o que la riqueza imponible se agote, siendo ambas hipótesis, aquí enunciadas por puro voluntarismo, perfectamente ajenas al supuesto examinado en este proceso."

En suma, la medida, y la certeza, sobre la confiscatoriedad del Impuesto sobre la Riqueza o el Patrimonio no puede encontrarse en los porcentajes con que la Norma Foral determine o no determine la incidencia sobre el IRPF, para modular el efecto de la tributación personal sobre el rendimiento gravado por el segundo de ellos.

Y menos aún pueden fijarse aleatoriamente porcentajes de base o de la cuota que resulten confiscatorios que, siendo irrelevantes cuando se toman de citas de Derecho comparado, el Tribunal Constitucional no ha fijado, ni debe fijar, como parece echar en falta la parte proponente.

Antes bien lo que el Alto Tribunal de garantías ha corroborado, se refleja en el F.J. 4 de la muy reciente STC 126/2019, de 31 de octubre, siendo la concepción de la confiscatoriedad tributaria que profesa la que seguidamente se transcribe;

"4. El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes . La situación que ahora se somete al conocimiento de este Tribunal no es la del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento. Concretamente, en el supuesto de hecho que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, frente a una ganancia patrimonial realmente generada de **3.473,90** , el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a **17.800,12** (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por 100 sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 , a razón de un 3,2 por 100 de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia para el sujeto pasivo, según lo establecido en la ordenanza fiscal núm. 4 del ayuntamiento de Majadahonda, en la redacción vigente en el momento de la transmisión). Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL (del 20 por 100, de conformidad con la misma ordenanza fiscal núm. 4 del ayuntamiento de Majadahonda), resultó una cuota tributaria de **3.560,02** . Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, **al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada;** con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada" [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]. Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). **Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, "en un resultado obviamente confiscatorio "** (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3)."

En este caso, falta ya inicialmente todo dato circunstancial que permita alcanzar la conclusión de que el debate teórico planteado ofrece la mínima razón de relevancia que requiere el artículo 34 de la LOTC, en relación con el artículo 5º de la LOPJ y D.A Quinta de la primera. El único elemento cuantitativo que se brinda es el resultado de la aplicación del tributo en cada uno de los cuatro ejercicios afectados, -Hecho Primero, al folio 41 vuelto de estos autos, que, de acuerdo con las liquidaciones que se adjuntan -folios 55 a 58-, permite constatar la aplicación de tipos de gravamen comprendidos entre el **0,188** y el **0,224%** en esos cuatro ejercicios, sobre Base Imponible algo superior a **1.500.000** ; derivándose cuotas a ingresar que oscilan entre los **2.908,55** y los **3.567,36** Euros.



Evidencia ello lo radicalmente alejada que se encuentra esa situación jurídico tributaria con relación a los parámetros conceptuales aplicados por la doctrina constitucional para aquellos supuestos en que la cuota aplicada consume o agota la riqueza imponible, y que acabamos de mencionar.

SEXTO.- Finalmente, bajo ordinal Quinto, páginas 24 a 27 de su escrito de demanda -folios 51 a 53-, realiza la parte recurrente una consideración relativa a la figura misma del tributo establecido por la Norma Foral 10/2012, de 28 de Diciembre que, al entender de dicha parte se erigiría en un tributo no concertado ajeno al Impuesto sobre el Patrimonio derivado del Concierto Económico y que no trataría de prevenir la confiscatoriedad como todo legislador debe hacer, por faltar en él todo límite que relacionase la tributación por patrimonio con la renta generada. Se hace así extensa transcripción de la STC 110/2014, de 26 de Junio (que cita la 208/2012), referidas al Convenio Económico con Navarra, y se argumenta con la cita del artículo 2.Uno Segunda del vigente Concierto Económico de 2.002, acerca de que el sistema tributario foral debe mantener la necesaria atención de la estructura general impositiva del Estado, dado que esa estructura de tributación directa e indirecta precisaría en todo caso un mecanismo para prevenir la *doble imposición* .

Sin embargo, esta misma Sala se haya posicionado ya en asuntos precedentes sobre el aspecto más general de esa tesis, y no ha coincidido en que, pese a la denominación diferente y a algunos aspectos regulatorios no sustanciales tampoco coincidentes con el régimen estatal, -como no lo hacen diversas CC.AA entre sí y con aquel-, y otros territorios del propio País Vasco, que el tributo adoptó en el período comprendido entre 2.012 y 2.018 en dicho territorio foral y, también, entre todas ellas, en la actualidad, -así lo desarrolla la parte demandada en la página 23 de su escrito de contestación-, nos situásemos en el años 2.012 ante una figura ajena a la concertación.

Están ausentes además del planteamiento que realiza la parte recurrente, -en el contexto de muy legítimas críticas sociopolíticas a la exteriorización de las intenciones que con ese establecimiento se divulgaron-, otros presupuestos necesarios para alcanzar el fin que el recurso promueve.

Una de ellas se refiere a la pretendida vinculación inexorable entre esos límites o "*escudos fiscales*" y el principio de prohibición de la confiscatoriedad, que es aspecto que esta misma Sala ha rechazado en Sentencias como la dictada el 19 de Setiembre de 2.018 en el R.C-A nº 1511/2017, en la que se decía;

"Igual suerte adversa merece la supuesta inconstitucionalidad de la Norma Foral 10/2012, por la presunta vulneración del principio de no confiscatoriedad (artículo 31.1 CE) como consecuencia de la ausencia del límite renta-patrimonio y por establecer una tarifa del impuesto con un tipo marginal del 1%-1,5% (art. 24).

(...) Las cifras expuestas son, en definitiva, el mejor exponente del alcance no confiscatorio de la tributación de la recurrente en el IRGF toda vez que, la inexistencia del límite de referencia en la Norma Foral 10/2012 no comporta, en el caso de autos, la vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad, invocado por la demandante con amparo en el artículo 31 CE, por lo que tampoco puede ser acogida su pretensión de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con fundamento en la vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad. Además y, a mayor abundamiento, como acertadamente señala la defensa letrada de la Administración demandada, el recurrente no ha aportado prueba alguna de que se haya agotado la riqueza imponible del mismo, por lo que la pretensión de planteamiento de cuestión prejudicial de inconstitucionalidad por vulneración del principio de no confiscatoriedad no puede ser tributaria de favorable acogida."

Y en nuestra Sentencia aún más reciente de 16 de Octubre de 2.019, en R.C-A nº 166/2019, hemos vuelto a reiterar las mismas fundamentaciones diciendo;

"Salvando las diferencias entre las normativas forales de Bizkaia y Gipuzkoa sobre el Impuesto del patrimonio (con la denominación en el segundo de esos Territorios de Impuesto sobre la riqueza y grandes fortunas) y también las diferencias entre las rentas y patrimonios de los recurrentes en ambos procesos, dada la identidad entre los motivos y objeto de ambos recursos, vamos a reproducir el fundamento 2º de la sentencia dictada con fecha 2-10-2019 en el Recurso 955/ 2018 :

(...) El recurrente, según dijimos, refiere el límite de la imposición "renta más patrimonio", so pena de confiscatoriedad, no a la riqueza imponible constituida por ambos conceptos o fuentes de riqueza sino a la renta disponible sujeta a tributación en el IRPF y, así, el resultado de la antedicha ecuación no denota que la tributación en el IRGF haya agotado, ni mucho menos, los bienes o recursos del contribuyente, sino comportado una cuota superior a la renta gravada en el IRPF.

Por el contrario, habiendo grandes diferencias, como es el caso del recurrente, entre las dos magnitudes (renta-patrimonio) la medida o alcance del gravamen que comporta la tributación en esos dos conceptos, sin sujeción a un porcentaje máximo, no hay que fijarla en la relación entre sus respectivas cuotas y la base imponible del



IRPF o entre la cuota del IRGF y dicha base, sino en el % que representa la cuota del IRGF respecto a la base imponible de ese concepto.

Y hete aquí, como mejor exponente de que la tributación del recurrente en el IRGF ha sido proporcional a su capacidad económica manifestada por el valor de los bienes sujetos a ese tributo y no ha tenido alcance confiscatorio, los porcentajes de ese gravamen sobre su riqueza patrimonial: del 0,891 % en 2013; del 0,898 % en 2014 y del 1,2664 % en 2015; tal como ha resaltado la demandada".

Volviendo al supuesto de este litigio, solo puede insistirse una vez más en que la existencia o ausencia de lo que se denomina "escudo fiscal" no es la medida ni la piedra de toque sobre el carácter confiscatorio o no del tributo, como parece entender el recurrente, sino una particularidad regulatoria más que el legislador ha podido emplear para modular la carga impositiva en relación con el tributo personal por antonomasia, -el IRPF-, y los rendimientos que en él se gravan. Pero a lo que no puede llevar en modo alguno esa conexión -ya a los efectos constitucionales- es a confundir integralmente ambas figuras y a proclamar que el tributo que grava el patrimonio recae sobre el rendimiento neto del sujeto pasivo que dichos otros impuestos someten a gravamen, -el IRPF, o el IS-, de manera que la medida de la confiscatoriedad haya de aplicarse sobre la base de los mismos y no así sobre la propia base del gravamen sobre la riqueza."

La segunda observación decisiva exige retomar todo lo que se ha venido indicando acerca de los presupuestos que, por remisión, exige el artículo 35 de la LOTC en concordancia con el artículo 163 de la CE, para que un tribunal ordinario, -ya que no juzga tales disposiciones fiscales-, pueda cuestionar su constitucionalidad ante el Tribunal al que le corresponde esa jurisdicción, y que para permitir el juicio de relevancia requeriría que, lejos de una abstracta digresión constitucional sobre tales materias de armonización entre ordenamientos, (que sería propia del Recurso de Inconstitucionalidad del artículo 161 CE), la parte hubiese justificado que la aplicación de los límites que dice indebidamente omitidos hubiese evitado el efecto confiscatorio que proclama y que es precisamente esa omisión la que lo propicia, cuando ni de uno ni de otro aspecto consta dato alguno, de manera que dicha disposición limitativa (o su indebida ausencia) fuesen "**aplicables al caso**", y de ello dependiese el fallo.

Lleva todo ello, en suma, a rechazar necesariamente la invitación actora a que este Tribunal suscite la Cuestión de Ilegalidad prevista por la mencionada Ley Orgánica 1/2010, de 20 de febrero.

SÉPTIMO.- La desestimación del recurso implica la preceptiva imposición de costas del artículo 139.1 LJCA.

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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Teresa Bilbao Hoyos en representación de Don Teodosio contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de Noviembre de 2.019, que desestimaba las reclamaciones arriba indicadas, relativas a las solicitudes de rectificación y devolución referidas a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de los ejercicios 2.013 a 2.016, y confirmar dicho acuerdo, con imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0034 20, un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).



Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, 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 la Letrada de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 19 de octubre de 2020.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ