

1. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo, resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz y con referente en la STC 26/2017, de 16 de febrero, declaraba la inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava (en adelante NF 46/1989), no de un modo radical o absoluto, sino únicamente en la medida en que se sometieran a tributación “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica”, por inexistencia de incrementos de valor. (en similares términos, la STC 48/2017 de 27 de abril).

El tratamiento que otorgan los Arts. 4.1 4.2 a) y 7.4 NF 46/1989, indica el TC en su sentencia “a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción del principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. Así, “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 de-

cremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Con posterioridad se han dictado numerosas sentencias del TC complementarias y con fundamento en las ya citadas, cuyo máximo exponente es la STC 59/2017 de 11 de mayo que se pronuncia en relación a los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el ámbito del territorio común.

En definitiva, los artículos indicados deben ser declarados inconstitucionales y pos tanto nulos, pero no de una forma radical y absoluta, sino parcialmente, únicamente en los supuestos de inexistencia de incremento de valor, **dejando el TC como válidos los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.**

Este axioma constitucional derivado de las STC dictadas sobre la cuestión, echa por tierra distintas interpretaciones doctrinales y/o pronunciamientos judiciales anteriores posteriores, que se habían extendido hasta la STS nº 1163/2018 de 9 de julio, en una exégesis de nulidad radical o en origen de todas las liquidaciones tributarias del impuesto que nos ocupa, practicadas con anterioridad a la publicación de la STC 37/2017, en nuestro ámbito de aplicación, con argumento en dicha nulidad de los artículos de la NF 46/1989 declarados inconstitucionales y en una imposibilidad probatoria manifiesta del sujeto pasivo sobre la existencia o no de incremento de valor, ante la regla objetiva, “ope legis”, de cuantificación de la base imponible sobre la que se encontraba configurado el Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana hasta la publicación de la meritada STC.

(*) Letrado del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz.

2. LA CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO, TRAS LA STC 37/2017, DE 1 DE MARZO Y LA PUBLICACIÓN DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO

Como ya se ha anticipado, el método de determinación de la base imponible del Impuesto que nos ocupa, ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional (TC) a través de su Sentencia 37/2017 de 1 de marzo, publicada en el BOE el 1/04/2017, por la que se establece, con carácter general, que **la configuración normativa del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es plenamente constitucional, en los supuestos en que existen incrementos de valor**, tanto en la generación del Hecho imponible (Art. 1 Norma Foral 46/1989), la determinación de la base imponible y cuota del mismo (Art. 4), conforme a las reglas de valoración fijadas en la norma del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas, es decir, **mediante un regla legal de cuantificación de su base imponible**.

Por contra, reiteramos, **no de una forma radical y absoluta**, sino únicamente para los supuestos en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor ("situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión") FJ 5, la Sentencia declara nulos e inconstitucionales los artículos 4 apdos. 1 y 2 a) de la NF 46/1989 reguladora del Impuesto.

Se puede decir entonces, en palabras del propio TC, que nos encontramos ante un tributo, que según su configuración normativa, grava el incremento del valor que experimenten los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo (Art. 4.1), esto es en el momento de la transmisión (Art. 6.1) a lo largo de un periodo máximo de 20 años (Art. 4.1).

Recalca el TC, que la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación, es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad

de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia.

No pocas críticas ha recibido el fallo de las sentencias del TC en la materia por su falta de concisión y precisión, dando lugar, como ya se señalaba, a una amalgama de pronunciamientos judiciales que han ido errando el tiro y sin que sea pacífica la cuestión suscitada sobre todo en territorio común, donde hasta la fecha el legislador estatal se mantiene inactivo en la regulación adaptativa de la LHL de 2004 a los criterios fijados por el TC, en concreto a establecer las reglas de determinación de la existencia de incremento o decremento de valor de los terrenos que constituyen el presupuesto de validez del hecho imponible y por ende el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto que nos ocupa, es decir el presupuesto de validez del hecho imponible que permite la aplicación de las reglas de determinación de la base imponible.

Ha tenido que ser el TS, un año después de la publicación de la STC 59/2017 de 11 de mayo, mediante sus sentencias nº 1163/2018 de 9 de julio (Rec. 6226/2017) y nº 175/2019 de 13 de febrero (Rec. Cas. 4328/2017) quien, en sustitución de legislador estatal, ha fijado la línea interpretativa a seguir por los juzgados y tribunales del fallo de la citada STC, como más adelante comentaremos.

3. INAPLICACIÓN DE MÉTODOS DE CÁLCULO ALTERNATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

A diferencia del régimen común, en nuestro ámbito de aplicación, el legislador foral alavés, siguiendo el mandato del TC promulgó el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo (BOTH 05/04/2017), convalidado por la Norma Foral 8/2017, de 12 de abril (BOTH 19/04/2017), para dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia, en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Decreto 3/2017 introduce una Disposición Adicional primera, en la Norma Foral 46/1989,

reguladora del Impuesto, a efectos de la regla de determinación de la existencia o no de un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como presupuesto válido para la exacción del tributo.

Tal como señala su exposición de motivos: "El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer en un futuro una regulación normativa más profunda.

Esta regulación parte del presupuesto de que para que nazca la obligación de satisfacer el Impuesto será precisa la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

A estos efectos, la determinación del incremento de valor de los terrenos se realizará por la comparación de los valores de adquisición y transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos. De esta forma, existirá incremento de valor de los terrenos cuando el valor de transmisión sea superior al de adquisición.¹

Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo.²

1 Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores a que se refiere el apartado dos anterior serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

2 Los valores a que se refiere el párrafo anterior serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían

Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establece los efectos que conlleva la nueva regulación.

Por último, se incorpora una disposición final relativa a la entrada en vigor del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal. En particular, se señala entrará en vigor el día de su publicación en el BOTA y surtirá efectos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017."

Se mantiene por tanto, el método de cuantificación legal desarrollado en la Norma Foral reguladora del Impuesto, y no otro distinto, para la

tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda.

Sobre los valores a que se refiere este apartado no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo. (Ver STS de 12/3/2019, ROJ 958/2019: "Para calcular la eventual pérdida en la transmisión actual hay que comparar el valor de adquisición anterior y el valor de transmisión presente, sin tener en cuenta los gastos de urbanización asumidos por el sujeto pasivo").

En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos en este apartado dos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.

En los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en esta disposición adicional, también deberá cumplirse con las obligaciones formales establecidas en el artículo 7 de esta Norma Foral.

En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

determinación de la base imponible, una vez establecida la existencia positiva de un incremento de valor. Así lo perfila el apartado seis de la disposición Adicional del Decreto Foral 3/2017: "En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo."

La sentencia 78/2018 de 28 de febrero del JCA N° 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 32/2017 es esclarecedora al respecto (FD 7 y 8): "En consecuencia (en los supuestos de liquidaciones tributarias no firmes) han de aplicarse las reglas de determinación de la existencia o inexistencia del incremento de valor de los terrenos, cual presupuesto de validez del hecho imponible, que sea expresión de capacidad económica puesta de manifiesto por la transmisión del bien. Según las reglas de determinación de la existencia de incremento de valor de los terrenos, han de compararse los valores de adquisición y de transmisión declarados con arreglo a los correspondientes tributos que gravan la transmisión de la propiedad.

No puede además, sustituirse ni la regla (legal) de determinación de la base imponible, ni la de determinación de la base imponible por la aportación de dictamen pericial. (...).

No se trata por tanto de un sistema de estimación objetiva, sino de una regla legal de valoración, entre cuyos elementos integrantes se encuentra el valor catastral del suelo vigente a efectos del IBI en el momento de la realización del Hecho imponible.

Y como tal regla de valoración, determinación o cuantificación de la Base imponible, no puede desplazarse o sustituirse por métodos alternativos (...).

No es función del orden jurisdiccional sustituir las reglas legales de determinación de la base imponible del tributo, como ya advirtiera el TC, una vez que el legislador foral alavés ha dictado la

norma sobre determinación de la existencia de incremento o decremento de valor del suelo en la reforma del impuesto acordada para adaptar la Norma Foral alavesa a la doctrina del TC."

No obstante, si bien se encuentra desde el 1 de julio de 2019 planteada nueva cuestión de constitucionalidad, en relación al método de cálculo del impuesto, entendemos que siguen siendo válidas las argumentaciones que hemos desarrollado en relación a la inaplicación de métodos de cálculo alternativos de la base imponible del impuesto, una vez dictado el Decreto Foral alavés de adaptación a la doctrina del TC y la sucesiva jurisprudencia contenciosa que ha cerrado ya el paso a métodos alternativos o de "laboratorio", al margen del definido legalmente, acreditada la existencia de incremento de valor (por todas la STS 419/2019 de 27 marzo (ECLI:ES:TS:2019:1084)).

4. LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA EXISTENCIA DE DECREMENTO DE VALOR DEL SUELO CORRESPONDE AL OBLIGADO TRIBUTARIO

Hasta más de un año después de la publicación de la sentencia de TC, existían no pocas dudas sobre a quién correspondía la carga probatoria de determinar la inexistencia de incremento de valor del terreno, como presupuesto previo para liquidar el IIVTNU, especialmente en territorio común, carente de adaptación normativa alguna al respecto.

Es el TS en sus sentencias n° 1163/2018 de 9 de julio (Rec. 6226/2017) y n° 175/2019 de 13 de febrero (Rec. 4328/2017) quien, en sustitución de legislador estatal, ha fijado la línea interpretativa a seguir por los juzgados y tribunales del fallo de la citada STC 59/2017 y complementarias.

De la interpretación recogida en dichas sentencias sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, derivan tres axiomas:" 1. *Anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no*

ha experimentado un aumento de valor y , por tanto, que no se ha producido nacimiento de la obligación tributaria principal, 2. Demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución);3. **En caso, contrario, Habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo dispuesto en su normativa reguladora**". Se valida así por la interpretación del TS lo que ya se estipulaba previamente en el Decreto Foral alavés.

En dichas sentencias se fija claramente que corresponde al obligado tributario- y no a la administración local- enervar la presunción (iuris tantum) legal de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido (de conformidad, específicamente, con los artículos 106.1 LGT y 385 LEC): STS 175/2019 de 13 de febrero, FJ 5: "*Sentado que en el TRLHL pervive una presunción iuristantum de existencia de incremento de valor de terreno de naturaleza urbana transmitido (con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega tal inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión), corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía, aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición*".

Ello es así pues en interpretación de la STC 59/2017 por parte del TS, FJ 6, se concluye y matiza que de la exégesis de la regulación del IIVTNU, en particular, de los artículos 114.1, 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción "iuris et de iure" de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido."

En concreto, según la ya célebre STS 1163/2018 de 9 de julio: FJ 4: 1. La STC 59/2017 declara sólo parcialmente inconstitucionales los artículos 107

y 107.2 a) del TRLHL (Sus homólogos 4.1 Y 4.2 A) de la NF 46/1989), para aquellos supuestos en que no exista incremento de valor del terreno al momento de la transmisión. Recordemos que aquí se desvirtúa el criterio que venía siendo mantenido por no pocos órganos judiciales, en una interpretación maximalista sobre una nulidad radical, absoluta ex origine de los citados artículos, argumentando por derivación la imposibilidad de girarse liquidaciones en tanto no se realizase una adaptación normativa a la doctrina del TC, ya que consideraban que la norma tributaria impedía cualquier cauce probatorio sobre la existencia de decremento de valor del suelo. (La Sentencia 787/2017 de 30 de octubre, del TSJ de Cataluña, por ejemplo, concluía que las liquidaciones municipales del impuesto eran inválidas *por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo, hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atendiera, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada*).

En este sentido, sostiene el TS en la citadas sentencias, que el art. 110.4 del TRLHL (cuestión extensible a su homólogo 7.4 de la NF 46/89) es totalmente nulo, con apoyo en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (STC 26/2017, FJ 7 y STC 37/2017, FJ 5): "*Pues bien, queda anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incremento de valor (...)*".

Según interpreta el TS, para acreditar que no ha existido plusvalía, **el sujeto pasivo podrá ofrecer** cualquier medio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla ex arts. 105 y ss de la LGT. Aportada dicha prueba será la Administración la que enerve en contra dicha pretensión.

Ahora bien, a diferencia del régimen común en donde aún no se ha posicionado el legislador estatal en la adaptación del TRLHL a la doctrina del TC, en nuestro ámbito de aplicación, el

legislador alavés ha establecido a través del Decreto Foral citado las reglas a efectos de determinación de la existencia o no de incremento de valor del suelo, pues las sucesivas sentencias del TC sobre la cuestión, puntualizan que únicamente corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la STC 37/2017 realizar la modificación o adaptación normativa del impuesto (Pº. de reserva de Ley) .

En estas reglas ya comentadas y que se delimitan en el Decreto Foral alavés, **únicamente** (a diferencia del régimen común donde se admite cualquier medio de prueba, según interpretación del TS en sustitución de la laguna legal existente en tanto no se produzca la reforma legal del IIVTNU) **cabe como medio de prueba el método comparativo** entre valor de transmisión y adquisición en los términos expresados en el apartado dos del citado Decreto 3/2017. No se han considerado más medios de prueba alternativos que los recogidos en disposición adicional introducida, siendo la excepción exclusivamente, **en los supuestos en que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, la utilización como referencia del valor real que en cada caso corresponda**. Cuestión criticable al tratarse de un concepto jurídico indeterminado, cuya noción exige nueva interpretación, pues no se contiene expresamente en la NF 46/1989 desde un punto de vista técnico, lo que dificulta la constatación de la existencia de una plusvalía “real”, ajustada al principio de capacidad económica protegido.

Sin embargo, este medio probatorio comparativo, valorado como idóneo por la STS de 9 de julio de 2018, parece que es puesto en tela de juicio por el propio TS en su sentencia 175/2019 de 13 febrero, FJ 7º, respetando eso sí la valoración de la prueba efectuada por el tribunal de instancia, que consideró no acreditados suficientemente *los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión aportados, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes mer-*

cantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer “valor real”.

La crítica puede venir también a esa limitación de prueba restrictiva derivada del Decreto Foral que ostenta el sujeto pasivo, en comparación o frente a la flexibilidad probatoria y más garantista que propugna el TS para acreditar la existencia o no de incremento de valor. En nuestra opinión, dado el carácter provisional del Decreto, según su Exposición de Motivos, no sería descabellada una reforma adaptativa a la interpretación del TS que clarifique o amplíe los medios de prueba disponibles, conforme a la normativa aplicable, por parte del obligado tributario.

En cualquier caso, **el Decreto Foral obliga**, según dispone su apartado cinco, **en aquellos supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, de acuerdo únicamente con los criterios en él estipulados, al cumplimiento de las obligaciones formales del art. 7 de la NF 46/89**, es decir, se traslada la carga de la prueba del decremento al sujeto pasivo, resultando inconstitucional y nulo el art. 7.4 de la citada Norma , tras la STC 37/2017 en interpretación casacional del Tribunal Supremo (STS 1163/2018 de 9 de julio), sin perjuicio eso sí, de la facultad de comprobación por parte de la administración de los datos declarados por el contribuyente sobre la existencia o inexistencia de incremento de valor del suelo.

En esta línea se pronuncia entre otras, la Sentencia 78/2018 de 28 de febrero del JCA Nº 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 32/2017 **en el que se rechaza la aportación de una tasación pericial a efectos probatorios del decremento de valor del suelo del bien inmueble transmitido, añadiendo que no es función del orden jurisdiccional sustituir las reglas legales de determinación de la base imponible del tributo, como ya advirtiera el TC, una vez que el legislador foral alavés ha realizado la adaptación normativa a las exigencias del TC.**

También la Sentencia 92/2018 de 9 de marzo, PO 81/2017, FD sexto: “Una vez, aprobadas las reglas de determinación de la base imponible, en el

caso alavés por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo, corresponde a la administración local aprobar las liquidaciones tributarias previa comprobación del incremento del valor de los terrenos “secundum normae”, **sin que pueda ser sustituida esa actividad de comprobación ni en vía administrativa, ni en vía judicial, por medios alternativos de prueba, dado que las citadas reglas son legales**”.

5. ALCANCE DEL FALLO DE LA STC 37/2017 DE 1 DE MARZO. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO DEL DECRETO FORAL 3/2017

Partimos de la base de que el fallo de la STC no ha establecido, límites a sus efectos, al amparo del art. 40 y concordantes de la LOTC.

Esta laguna ha generado no pocas controversias judiciales, especialmente en el ámbito de aplicación de régimen común, donde como ya hemos expuesto, el legislador estatal aún no ha realizado la adaptación necesaria a la doctrina constitucional existente en la materia, sobre la extensión del fallo de la STC tanto en supuestos de liquidaciones tributarias ya firmes, como las recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución en el momento de publicación de la STC.

A través del análisis de los ya numerosos pronunciamientos judiciales de los distintos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Vitoria-Gasteiz³, ratificados en apelación ante el TSJPV, así

como las STS 1163/2018 de 9 de julio y 175/2019 de 13 de febrero, podemos extraer interesantes conclusiones para el operador jurídico sobre una aproximación al régimen jurídico del Impuesto Municipal existente en la actualidad en el THA, tras la publicación de la STC 37/2017 de 1 de marzo y del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo (BOTA 5/4/2017).

El análisis lo desarrollaremos desde la óptica de las distintas cuestiones planteadas en vía contencioso-administrativa, distinguiendo el objeto del recurso interpuesto entre liquidaciones firmes y aquellas que aún no han adquirido dicha firmeza o se encuentran recurridas en vía administrativa o judicial y pendientes de resolución, siendo el sistema de liquidación, el procedimiento de gestión del tributo que se utiliza en el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz.

Para ello, no podemos olvidar que el Decreto Foral introduce un régimen transitorio aplicable en relación con el IIVTNU, distinguiendo 3 supuestos, según nos encontremos ante liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017, liquidaciones del Impuesto dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de dicha sentencia del Tribunal Constitucional, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, liquidaciones recurridas en vía administrativa de recurso que se encuentran pendientes de resolución.

3 También Sentencias nº 60/2018 (rec. 63/2017), 61/2018 (rec.64/2017), 62/2018 (rec.103/2017), 63/2018 (rec. 165/2017), 66/2018 (rec. 511/2017), 67/2018 (rec. 136/2017), 68/2018 (rec. 95/2017) de 27 de febrero de 2018, 69/2018 (rec. 115/2017), 70/2018 (rec. 333/2017) de 28 de febrero de 2018, sentencia nº 92/2018 de 9 de marzo (rec 81/2017), todas ellas del JCA nº 1, así como sentencias 343/2017 (rec. 61/2017) 346/2017 (rec. 65/2017), 351/2017 (rec. 301/2017) de 29 de diciembre de 2017, todas del JCA nº 2.

El TSJPV da plena validez, por tanto, a la aplicación del Decreto de Urgencia a aquellos supuestos de liquidaciones no firmes cuyo hecho imponible ha sido realizado con anterioridad a la publicación de la STC 37/2017 y por extensión a las recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución a dicha fecha, en los términos de su Disposición transitoria, apartados 2 y 3: “2. El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará

de aplicación a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, siempre que con anterioridad a la misma no se hubiese dictado liquidación que hubiera alcanzado firmeza correspondiente a dichos devengos. 3. Los recursos en vía administrativa que se encuentren pendientes de resolución a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial de Estado, se remitirán al órgano administrativo encargado de liquidación para que practique, en su caso, nueva liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal”.

5.1 Aplicación del contenido y efectos del Decreto Foral 3/2017 con carácter retroactivo a la fecha de Publicación del la STC 37/2017 a las liquidaciones tributarias no firmes o recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución a dicha fecha.

Se han suscitado dudas sobre el límite de los efectos retroactivos que fija el Decreto Foral en su disposición final, que alcanza exclusivamente a la fecha de publicación de la STC.

Tal como refleja la Sentencia nº 62/2018 de 27 de febrero de 2018 del JCA 1 de Vitoria-Gasteiz, FD 8: *El legislador foral al dictar la Norma Foral citada ha establecido las reglas de determinación de la existencia de incremento de valor en la forma antes indicada o, en su caso, de una "situación inexpressiva de capacidad económica", por lo que, al contrario de lo que ocurre en el territorio común, huérfano de norma legal con los problemas de fragmentación de la jurisprudencia, éste régimen es el aplicable.*

De tal forma que en aquellos supuestos de liquidaciones no firmes o pendientes de resolución en vía administrativa o incluso judicial (exclusivamente) deben aplicarse las reglas contenidas en dicho Decreto Foral adaptado a la doctrina del TC en relación al impuesto que nos ocupa, a efectos de determinar si la liquidación tributaria practicada es conforme a derecho o no". Así se desprende de su Disposición final y transitoria.

La STSJPV nº 234/2018 de 4 de julio Rec. Apelación 405/2018 en sus FJ 2 y 3 nos ilustra también sobre los efectos del Decreto Foral resolviendo esta cuestión:

- a) *"En primer lugar, no puede discutirse la aplicación retroactiva del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo (convalidado por la Norma Foral 8/2017, en particular por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica (Art. 9.3 de la C.E.) sin poner en cuestión su constitucionalidad, no en vano corresponde al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos que*

se interpongan contra las normas fiscales que aprueban los Territorios Históricos del País Vasco en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas por el artículo 41.2º) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Disposición Adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre, introducida por la LO 1/2010 de 19 de febrero".

Hasta la fecha, más allá de las críticas que haya podido sufrir el contenido y efectos del Decreto, su aplicación debe prevalecer en sus estrictos términos en tanto no se declare su inconstitucionalidad.

- b) *"Además y por lo que respecta a la retroactividad discutida, hay que tener en cuenta que la Norma fiscal vigente a la fecha del devengo del IIVTNU fue anulada con el alcance señalado por la STC 37/2017, **con lo que no puede hablarse de una aplicación retroactiva "in" peius** del Decreto normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 y tampoco puede someterse al juicio de constitucionalidad suscitado sin tener en cuenta la razón de su aprobación con aquél carácter y de su aplicación a los procedimientos pendientes de liquidación firme a la fecha de publicación de la STC 37/2017 a consecuencia precisamente, de los efectos de esa sentencia respecto de las situaciones no consolidadas a la fecha de su publicación, (la negrita y el subrayado son nuestros).*
- c) *Los efectos de la STC 37/2017 de 1 de marzo sobre la Norma Foral 46/1989 justifican en aras a la protección del interés general afectado por el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art 31.1 C.E.) la aprobación de una nueva regulación de dicho impuesto en vigor desde la misma fecha de publicación de aquella sentencia y con los efectos "erga omnes" propios de la misma (art 164.1 C.E.); por lo*

tanto, con los efectos retroactivos de primer grado previstos en las Disposiciones transitorias del Decreto Normativo de Urgencia 3/2017, esto es, la aplicación de la disposición adicional incorporada a ese Decreto a la NF 46/1989 a las transmisiones de la propiedad (o constitución de otros derechos reales) producidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esa nueva normativa, lo que comporta la aplicación de esa nueva regulación a hechos imponible con el consiguiente devengo del IIVTNU realizados con anterioridad a dicho momento”.

5.2 Inaplicación retroactiva del Decreto Foral 3/2017 y de la STC 37/2017 de 1 de marzo en supuestos de liquidaciones tributarias del IIVTNU ya firmes.

Una nueva controversia suscitada ante los órganos judiciales ha sido la relativa a la pretensión de extensión de efectos ex tunc de la STC 37/2017 y/o a la aplicación combinada del contenido del Decreto Foral 3/2017 también para los supuestos en que nos encontremos ante liquidaciones firmes, a efectos de su revisión, acreditando decrementos de valor del suelo, a través de los distintos procedimientos especiales de revisión que ofrece la Norma Foral General Tributaria de Álava 6/2005 (NGTA) en su artículo 223, en relación con la solicitud de devolución del ingreso indebido abonado por el IIVTNU, de conformidad con su art. 228.3, que, por razón de la materia, resultan de aplicación preferente ex Disposición adicional primera, apartados 1 y 2 a) de la Ley 39/2015, que ostenta meramente carácter supletorio.

Sin embargo, tal pretensión revisora invocando la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del IIVTNU firmes practicadas por aplicación retroactiva de los efectos del fallo de la STC 37/2017 ha sido rechazada de plano por los distintos órganos judiciales de lo contencioso-administrativo de Vitoria-Gasteiz en ya numerosas sentencias⁴ con fundamento en distintas consi-

deraciones jurídicas que pasamos a exponer:

a) Limitación revisora de las liquidaciones firmes impuesta por el Decreto Foral 3/2017

De entrada, ya el Decreto Foral en su Disposición Transitoria única reguladora del régimen aplicable al impuesto que nos ocupa, establece en su apartado 1 que, **respecto a las liquidaciones firmes de Impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la Sentencia aludida en el BOE, no les resultará de aplicación el artículo 1 del Decreto Foral y por tanto, no procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único de ese Decreto Normativo y continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.**

De forma quizás algo imprecisa, el Decreto interpone una barrera a la posibilidad de solicitar una rectificación o devolución de ingresos en supuestos de liquidaciones firmes devengadas con anterioridad a la publicación de la sentencia, sin precisar nada sobre la revisión de las liquidaciones, quizás dando por hecho que la STC no despliega efectos retroactivos existiendo firmeza y que el Decreto, lo dice expresamente, no es aplicable a dichas liquidaciones ya firmes

Se han planteado no obstante, de forma masiva en vía administrativa, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, dentro del plazo de prescripción del art 65 de la NFGTA, amparadas en la pretendida nulidad de las liquidaciones tributarias firmes por mera invocación retroactiva de la STC 37/2017, en unos casos, sin acreditación de decremento de valor y en otros, aportando prueba documental al efecto, en los términos del Decreto Foral.

Atendiendo a la normativa tributaria, no debe confundirse **el derecho a la devolución de in-**

4 Sentencias nº 212/2018 Rec. 298/18, 213/2018 Rec. 299/18, 214/2018 Rec. 308/18, 215/2018 Rec. 300/18, 216/2018 Rec. 249/18, 217/2018 Rec. 250/18, todas del

11 de septiembre, del JCA nº 1 y Sentencias nº 259/2018 Rec. 330/18 de 13 de septiembre, 268/18 Rec. 302/18, 269/2018 Rec. 312/18, 272/18 Rec. 318/18, 273/18 Rec. 319/18, 274/18 Rec. 326/18, 276/18 Rec. 310/18, todas del 18 de septiembre.

gresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la de la Constitución), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cinco años del art. 65 de la NFGTA 6/2005; plazo que únicamente procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las auto-liquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo, no así en este supuesto en que ya existe una liquidación definitiva y firme.

Para acceder a una posible devolución de ingresos **es exigible pues, el denominado procedimiento devolutivo indirecto,** a partir de la previa revisión del acto administrativo firme.

Así, el art. 228.3 de la NFGTA establece que "cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en las letras a), c) y d) del artículo 223 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 246 de esta Norma Foral."

Queda por tanto vedada la posibilidad de instar una pretensión autónoma (Procedimiento devolutivo directo), que pudiese reabrir los cauces administrativos y los plazos ordinarios para efectuar la reclamación de las cantidades indebidamente pagadas (STSJ de Galicia de 1 de febrero, rec. 15225/2016), debiendo acudir únicamente (ello reforzado por la Disposición Adicional primera, apartados 1 y 2 a) de la Ley 39/2015) a

alguna de las vías tasadas que permite el artículo 228.3 de la Norma Foral, esto es, instando o promoviendo alguna de las clases de procedimientos especiales de revisión, bien el de actos nulos de pleno derecho, el de revocación o el de rectificación, que se recogen en el art. 223, apartados a), c) y d) de de la Norma Foral General Tributaria o en su caso, el del art. 246 relativo al recurso extraordinario de revisión, siempre que el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza.

Tal como señala la STS de 19/5/2011, Rec. Casación 2411/2008 "la firmeza del acto administrativo, implica su inatacabilidad, la imposibilidad de ser sometido a revisión. La jurisprudencia, ha venido a equiparar la firmeza del acto administrativo, con la cosa juzgada de las sentencias judiciales, de tal forma que la firmeza del acto administrativo, es una especie de cosa juzgada administrativa. Y por supuesto, la firmeza de un acto administrativo, se puede producir cuando quedan ya agotadas las posibilidades de impugnación jurisdiccional, si los Tribunales han confirmado aquel acto administrativo, y ya no cabe ulterior recurso contra él. Pero aparte de ello, también procede la firmeza del acto administrativo, cuando el mismo no es objeto de impugnación o cuando se impugna fuera del plazo establecido para ello.(...) Debemos anticipar que la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala, de 11 de julio de 2001 (RJ 2001, 8998) (recurso de casación número 216/1997) declaró (Fundamento de Derecho Quinto): "(...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido".

Por su parte, la STS 2713/2015 ECLI: **ES: TS: 2015:2713**, de 11/06/2015, recurso casación

1801/2012, FJ 6º, establece que frente a una liquidación que ha adquirido firmeza, resulta impropcedente interponer devolución de ingresos indebidos:

“La doctrina del Tribunal Supremo ha venido de forma reiterada manteniendo que este procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es aplicable frente a actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones firmes, como se indica en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1998 (casa.10.561/1991): Es doctrina jurisprudencial constante y consolidada que si los sujetos pasivos, responsables, etc., consideran que la Administración Tributaria ha cometido errores de derecho, que han comportado ingresos indebidos, deben inexcusablemente impugnar o sea recurrir mediante recurso de reposición (opcional) o reclamación económico-administrativa, en el plazo improrrogable de 15 de días, el acto administrativo de que se trate, pretendiendo su anulación o modificación, y como consecuencia de ello la cuantificación del ingreso indebido y el reconocimiento del derecho a su devolución. Hay que dejar perfectamente claro que en este supuesto el derecho a la devolución pasa indefectiblemente por el ejercicio de las acciones impugnatorias, que tienen un plazo improrrogable de 15 días, contados desde la notificación del acto administrativo de liquidación.

Transcurrido dicho plazo de 15 días sin interposición del recurso pertinente, el acto deviene firme y consentido. El caso de autos se halla comprendido en este supuesto.

Igualmente se recuerda el criterio mantenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1997 (casa. 3024/1992): “Tanto en la Hacienda estatal, como en la local, se ha distinguido siempre en materia de devolución de ingresos indebidos dos situaciones jurídicas distintas: **a) Ingresos indebidos derivados de errores en el propio pago** (duplicidad, exceso, etc.), errores que, por tanto no traen su causa del acto de liquidación que se supone correcto, y derivados de errores de hecho, materiales o aritméticos en que haya incurrido el acto

de liquidación, respecto de los cuales el plazo para solicitar y obtener la devolución era y es de cinco años, contados desde la fecha del ingreso considerado indebido (art. 64, d), 65 y 155 de la Ley General Tributaria , artículos 6º y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas de 29 de Julio de 1924 y artículo 249 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de Agosto de 1952 , normas vigentes el 17 de Enero de 1986); **b) Ingresos indebidos consecuencia de errores de derecho en que ha incurrido el acto de liquidación**, cuya devolución pasa indefectiblemente por la impugnación previa de dicho acto de liquidación, con el fin de obtener su anulación o modificación, resultado de la cual se deriva la devolución de lo ingresado indebidamente. En este caso, el acto de liquidación tenía que ser impugnado en vía administrativa, en los plazos establecidos al efecto, y de no hacerlo así, el acto de liquidación devenía firme y consentido, y, por tanto, no era susceptible de ulterior recurso contencioso administrativo....

Este mismo criterio se mantiene en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2002 (casa. 4013/1996): La firmeza de la liquidación (que es un hecho indiscutible e indiscutido) al ejercitarse la pretensión de devolución de su importe, en concepto de ingresos indebidos, imponía la aplicación de la doctrina jurisprudencial invocada como infringida por el Ayuntamiento de Madrid y contenida en las sentencias de 21 de Febrero de 1997 y 9 de Abril de 1999, entre otras muchas.

En la primera de las citadas, que recuerda la de 19 de Enero de 1996, se declara que cuando un contribuyente ha consentido formalmente una liquidación tributaria, por no haber utilizado en su momento el derecho a impugnarla, resulta impropcedente, frente a la indudable firmeza del referido acto tributario, pretender, después, la devolución de lo abonado como pago de tal exacción con fundamento en que se trata de un ingreso indebido.

Conforme a esta doctrina la sentencia recurrida declaró que la firmeza de los actos dictados en el

procedimiento ejecutivo frente a la actora hace inaplicable al caso de autos el procedimiento de devolución de ingresos indebidos iniciado por la actora. Y esta decisión debemos confirmarla por ajustada a Derecho.”

b) Sobre los efectos “ex nunc” de la STC 37/2017 de 1 de marzo

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo de 2017 declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava, exclusivamente en la medida en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, estableciendo en su Fundamento Jurídico 5º, que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia indicada (BOE 25/3/2017).

Ahora bien, cabe analizar si resulta factible instar o promover alguno de los procedimientos especiales de revisión y obtener una devolución del ingreso abonado ante una liquidación del IIVTNU ya firme, pretendiendo una aplicación retroactiva de los efectos de la STC, en la consideración de una nulidad de pleno derecho por una inconstitucionalidad sobrevenida.

Según la doctrina del TC implantada en sus SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11) y 180/2000, de 29 de junio (FJ 7), entre otras, el principio de seguridad jurídica fija la necesidad de que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, se proyecte en relación con nuevos supuestos o con aquellos procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. Es la conocida doctrina constitucional de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas existiendo firmeza o cosa juzgada.

Sobre este particular, ya se ha pronunciado en varias ocasiones el propio Tribunal Constitucional

en relación con los efectos de la inconstitucionalidad de normas tributarias, que deben ser los previstos en el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, valorando además el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE.

En este sentido se pronunció la STC núm. 45/1989 de 20 de febrero, en un supuesto de inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley del IRPF referidos a la tributación de la unidad familiar, estableciendo que *«entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno»*. En parecidos términos, STC 173/1996 de 31 de octubre, STC 194/2000 de 19 de julio, STC 289/2000 de 30 de noviembre, STC 111/2001 de 7 de mayo, STC núm. 63/2003 de 27 de marzo, STC 137/2003 de 3 de julio o STC 193/2004 de 4 de noviembre.

La intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes, es una constante en la doctrina del Tribunal Constitucional. Sirva para ello, entre otras, la siguiente declaración contenida en el Fundamento Jurídico 15 de la Sentencia

del TC 140/2016, de 21 de julio, BOE de 15 de agosto de 2016: *"debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes "no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ8 –con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9–; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 104/2013, de 25 de abril, FJ 4]."*

Resulta por tanto improcedente, sobre esta vía revisora de una liquidación firme y consentida, promover una devolución de ingresos indebidos sobre la base de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral Alavesa en los términos indicados⁵.

No obstante mediante ATS 6064/2019 de 30 de mayo se ha admitido a trámite el Recurso de casación 1068/2019 en el que se plantean las argumentaciones anteriormente expuestas.

c) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/1989 no encaja en ninguno de los supuestos tasados de nulidad de pleno derecho del art. 224 de la NFGTA 6/2005

Y ello se asienta en que el propio TC se aleja y así lo corrobora la STS 1163/2018 de 9 de julio, FJ

1, 3 Y 4⁶, de aquellas llamadas "tesis maximalistas" que propugnaban en todo caso y de una forma automática, radical y absoluta, la nulidad de los artículos declarados inconstitucionales ex origine y por extensión a todas las liquidaciones sean firmes o no, sosteniendo una causa de nulidad sobrevenida como consecuencia del fallo de la STC.

Ni el artículo 224 de la Norma Foral 6/2005, ni el artículo 47 LPAC contemplan entre las causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos "la inconstitucionalidad, ilegalidad o infracción del derecho comunitario de la norma que ha dado cobertura al acto, si éste ya es firme."

La previsión de revisión por inconstitucionalidad se encuentra limitada en la letra a) del art. 224, a los actos que lesionen los derechos y libertades

⁶ "Es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada STC 59/2017 porque, aunque la resolución judicial impugnada en casación no se pronuncia sobre la cuestión "expressis verbis", al confirmar la negativa a rectificar la autoliquidación del IIVTNU en última instancia cuestionada, sin desconocer la meritada sentencia del Tribunal Constitucional(en el FD cuarto la cita, junto con la STC 26/2017 y reproduce varios de sus fragmentos), y con base en la existencia "de incremento de valor del terreno, exponente de capacidad económica real, o, por lo menos, potencial", es evidente que está interpretando que los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de la plusvalía. (...)

Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión casacional emplea la expresión "ingresos indebidos", sólo la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, efectuada por la STC 59/2017, obliga en todo caso- se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como indebidos."

FJ 3: (...) "Y es que: (1) ni la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que en consecuencia, no han quedado (...) completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (...); (4) ni en fin, resulta acertado concluir que hasta tanto se produzca la intervención legislativa, no cabe practicar liquidación alguna o, procede en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica".

⁵ Sentencia 212/2018 de 11 de septiembre, JCA nº 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 298/2018, FD 10

susceptibles de amparo constitucional. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad que afecta a los arts. de la Norma Foral 46/89, en cuanto grave plusvalías inexistentes, afectando al principio constitucional de capacidad económica, el cual no resulta incardinable como derecho o libertad susceptible de amparo constitucional. Cabe recordar en este sentido, que son los artículos 14 a 30 de la Constitución los que pueden dar lugar a recurso de amparo, mientras que la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal ha sido declarada por contravenir el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE. Por este motivo, las distintas resoluciones del TC dictadas sobre el IIVTNU, son fruto de cuestiones de inconstitucionalidad y no de recursos de amparo.

Tampoco la letra f) del art. 224 de la NFGTA 6/2005, ni ninguna otra del precepto, admite que la inconstitucionalidad de la norma, implique la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones afectadas.

Sobre las causas de nulidad de pleno derecho previstas en la legislación tributaria se pronunció la STS de 1 de febrero de 2010 (Rec. Casación 6200/04): (...), *“no puede subsumirse la petición de nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria firme, promovida como una petición de devolución de ingresos indebidos, en la forma interesada, pues como ha señalado la jurisprudencia menor “no hay norma alguna con rango de ley que determine la revisión de actos firmes por declaración de inconstitucionalidad de la norma, en virtud de sentencia dictada por el Tribunal Constitucional, o por virtud de sentencia dictada por el TJUE de declaración de ser contraria al ordenamiento de la Unión Europea, por lo que resulta improcedente el encaje en el mencionado precepto, y, por tanto debe ser rechazada, la pretensión del inicio de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho”.*

La misma conclusión se obtiene de lo prescrito en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (de aplicación supletoria, según establece el artículo 80 de la LOTC), que dispone que

“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”.

d) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/89 no conlleva la revocación de las liquidaciones tributarias firmes ex art. 226 de la NFGTA 6/2005⁷.

En primer lugar, el procedimiento de revocación **sólo puede iniciarse exclusivamente de oficio, ex art 10.1 del RD 520/2005**, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (También el Art. 10.1 del Decreto Foral 65/2008, de 1 de julio, que aprueba el Reglamento regulador de los procedimientos especiales de revisión, del recurso de reposición y reembolso del coste de garantías, en relación con el art. 226 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria de Álava)

El precepto citado **no atribuye ningún derecho al obligado tributario para obtener la revocación,**

7 (7) Art. 226 NFGTA 6/2005: **1.** La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente el ordenamiento jurídico, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. **2.** La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. **3.** El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente.

*Se advierte que mediante ATS 4054/2019 de 11 de abril se ha admitido a trámite Rec. de Casación 126/2019 a efectos de la procedencia o no de la revocación de una liquidación tributaria del IIVTNU firme basada en la retroactividad de la STC.

pues es potestativo para la Administración estimar, si así lo considerase, que dicha inconstitucionalidad supone una infracción manifiesta de la Ley y como consecuencia de ello proceder a la revisión del acto administrativo de liquidación ya firme, aparte de que se podría argumentar que lo que realmente contempla el artículo es un acto administrativo que vulnere la Ley, no la Constitución.

De todas formas, **el acto denegatorio, expreso o tácito, de apertura de un procedimiento de revocación a instancia de parte no es susceptible de recurso alguno por enmarcarse en el ejercicio de una potestad discrecional de la Administración sobre la que el administrado no dispone el ejercicio de ninguna acción revisora al no haberse cuestionado ningún derecho que afecte al obligado tributario.** El ejercicio de ese derecho de petición a cargo de los interesados para que la Administración tributaria ponga en ejercicio su potestad revocadora, de ningún modo equivale al ejercicio de una acción impugnatoria de aquel acto tributario cuya legalidad u oportunidad se cuestiona."

Así pues, la revocación surge como una potestad reconocida en exclusiva a la Administración Tributaria para dejar sin efecto los actos de gravamen o desfavorables, de tal forma que ello tiene lugar en beneficio de los interesados.

La STS de 19 de mayo de 2011, Rec. Casación 2411/2008 clarifica esta cuestión FJ 5: *"La potestad de revisión que el art 105 de la Ley 30/1992 concede a la administración para los actos de gravamen o desfavorables, no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido.*

Por ello, se ha podido decir que, a diferencia de los actos nulos de pleno derecho, la revocación de los actos de gravamen o desfavorables es

una facultad y no una obligación de la Administración, pues este tipo de invalidez se convalida por el paso del tiempo al ganar firmeza.

El artículo contiene una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo, atacando, por esta vía, actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello. Supone un supuesto de revisión de oficio de actos anulables, para la tutela del interés público, con independencia de los recursos que en su día pudieron y debieron utilizarse y no se utilizaron."

En segundo lugar, la revocación encuentra también sus límites si ya hubiera recaído resolución del Órgano Económico-Administrativo Municipal, ex artículo 10.3 del Decreto Foral 65/2008: *"Las resoluciones firmes del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no serán susceptibles de revocación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 219 de la Norma Foral General Tributaria"*. También en los supuestos de existencia de cosa juzgada, por sentencia firme.

Por último y por las razones ya expuestas, aún iniciándose de oficio el procedimiento de revocación, no puede considerarse, en mi opinión, que la STC tenga naturaleza jurídica de "circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular", pues atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse el acto liquidatorio firme, éste era ajustado a derecho mediante un criterio interpretativo de la administración sobre la norma aplicable, distinto del derivado de la posterior STC, que en virtud de la doctrina prospectiva de las sentencias del TC, impide su aplicación retroactiva a situaciones jurídicas ya consolidadas.

Por extensión tampoco concurre la causa revocatoria de infracción manifiesta de la ley, habiéndose desterrado por el TS las tesis maximalistas de nulidad radical y automática de las liquidaciones del IIVTNU anteriores a la publicación de la

STC, cuyos efectos aplicativos, nuevamente encuentran su límite en la firmeza adquirida de los actos tributarios, en consonancia con el principio de seguridad jurídica protegido.

e) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/89 no es incardinable en ninguno de los supuestos tasados del art. 246 de la Norma Foral 6/2005, relativo al Recurso extraordinario de revisión.

No existe encaje alguno, ni siquiera por aproximación, según SSTs de 24 de junio de 2008 o de 22 de mayo de 2015, que la STC pudiera ser tenida en cuenta como "documento de valor esencial para la decisión del asunto que fuera posterior al acto o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo", dentro de los supuestos del art. 246 de la Norma Foral 6/2005, relativo al Recurso extraordinario de revisión.

6. IMPROCEDENCIA DE LA IMPUGNACIÓN INDIRECTA DEL ACTO DE GESTIÓN CENSAL CON OCASIÓN DEL RECURSO CONTRA LA LIQUIDACIÓN.

Esta cuestión tiene menos que ver o no es equiparable a la que suscitó la STC 37/2017 en la que se realizó una compraventa a pérdidas, afectando al principio de capacidad económica. Sin embargo, con ocasión de la impugnación de la liquidación tributaria tanto en vía administrativa, como judicial, se ha intentado atacar la validez de los distintos valores catastrales tomados en consideración para la determinación de la base imponible del impuesto, argumentando que dichos valores insertos en la Ponencia de valores aprobada por el Consejo de Diputados de Álava 793/2004 de 13 de octubre (BOTH de 25 de octubre de 2000) se alejan de la realidad de mercado derivada de la burbuja inmobiliaria, siendo que el valor del suelo no puede ser superior al 15% del valor total asignado al inmueble, según previene el precitado Acuerdo 793/2004.

En este momento por tanto de forma indirecta se ataca el valor catastral asignado al terreno objeto de liquidación, cuestión que afecta al cálculo de la base imponible del impuesto y no a un problema de capacidad económica,

por mor de la remisión que realiza la NF 46/89 al valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, en la existencia de una cuota tributaria mayor derivada de lo que se califica como excesivo valor catastral. Es un problema de legalidad ordinaria (de sujeción de ese valor a las reglas legales en la normativa del catastro inmobiliario) que no de constitucionalidad. (STC 57/2017, de 11 de mayo que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad nº 409/2016, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 22 Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLHL).

Como ya se ha señalado, la STC señala cómo *"la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana"*. También se ha dicho que el Decreto Foral 3/2017 ha cubierto el mandato del TC en relación a las reglas de determinación de la existencia o no de incremento de valor, mediante el método de comparación entre el valor de adquisición y transmisión del bien, como presupuesto necesario para el nacimiento del hecho imponible del impuesto, debiendo aplicarse, sin que quepan métodos alternativos de cálculo de la base imponible, los elementos configuradores del IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en las disposiciones generales de la NF 46/89. Ha de aplicarse la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU que es el *"resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda, entre cuyos elementos se encuentra el valor catastral vigente en el momento de transmisión del bien"*.

Las consideraciones jurídicas planteadas sobre al validez del valor catastral, como acto de gestión censal plasmado en la elaboración de la

Matrícula y que ha sido tomado por imperativo legal como referencia para la determinación de la base imponible del impuesto, no pueden tener cabida en este momento o con ocasión de la impugnación liquidatoria, ya que nos encontramos ante un acto firme y consentido.

La ponencia en vigor en el momento de la transmisión, fecha de devengo del IIVTNU determina un valor del suelo sin que quepa en este momento y con ocasión de la impugnación de las liquidaciones, oposición al valor catastral fijado.

Tal como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo contencioso-administrativo), en su Sentencia núm. 30/2016, de 4 de febrero, determina: “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 TR aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, como razón legítima de parte 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 IBI a cuya determinación de bases están destinados inicialmente**, 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**.”

Se excluye por ello, que este sea el momento para impugnar el valor catastral aplicado ya que no puede olvidarse, que era el vigente en el momento de producirse el hecho imponible de la venta.

Por ello, dichos actos censales, constituyen actos administrativos en sí mismos que sólo son susceptibles de impugnación ante el mismo órgano que los dictó, con independencia y separadamente de los emanados para la exacción o liquidación del Impuesto”.

A su vez, la STS 14 de junio de 2012 (ROJ: STS 4863/2012-ECLI: ES: TS2012: 4863) clarifica: **“Es cierto que el objeto del recurso contencioso-administrativo fueron 122 liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, quedando fuera del mismo la conformidad o no a derecho de los valores catastrales aprobados por la Diputación Foral de Álava, pues aunque por la recurrente se discute su conformidad a derecho, debe tenerse en cuenta que no estamos ante una disposición de carácter general (por todas STS de 13 de julio de 1997 y 4 de abril y 7 de marzo de 1998) y que, por tanto, no pueden impugnarse indirectamente”.**

La Sentencia 61/2018 de 27 de febrero del JCA 1 de Vitoria, FD 9 añade: “En efecto la naturaleza no normativa de las Ponencias de Valores (2004) (como meros actos de tasación colectiva, lo que impide, en primer término recurrir y como regla general la impugnación indirecta de la misma al recurrir la liquidación del IBI y menos cuando se trata del IIVTNU) es pacífica lo que veda su impugnación indirecta con la impugnación de una liquidación del IBI, como ha señalado la doctrina relativa a este procedimiento bifásico o complejo de valoración catastral y la distinción entre acto de gestión censal y acto de gestión tributaria .

Como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal supremo y recoge el Auto del TS de 5 de Julio de 2017 (ROJ :ATS 6712/2017- ECLI: ES: TS:2017:6712ª): “ha distinguido entre gestión catastral y gestión tributaria, concluyendo que sus actos deben ser objeto de impugnaciones autónomas, sin que pueda imputarse a quien realiza la liquidación vicios que, en realidad, sólo son achacables a la previa fijación de valores, realizada en fase procedimental diferente y por Administración independiente (Diputación Foral de Álava). Exceptúa aquellos supuestos en los que no se hayan notificado previamente los valores catastrales, porque no ha habido fase previa de gestión catastral, en cuyo caso se permite la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente (Sentencias de 17

de septiembre de 2003 (casación 9444/1998, FJ 3º, ES: TS: 2003:5520); y 19 de noviembre 2003 (casación 6917/1998, FJ 6º, ES: TS: 2003:7306).

Según la jurisprudencia vigente, las ponencias de valores son actos administrativos, entre otros pronunciamientos y como uno de los más recientes, podemos citar el ATS de 2 de junio de 2016 (JUR 2016/145199), en cuyo Fundamento de Derecho cuarto se lee lo siguiente: "Conviene recordar además que, como ha dicho reiteradamente este Tribunal, las Ponencias de valores no son disposiciones de carácter general y, en consecuencia, su naturaleza jurídica es la de acto administrativo (STS de 10 de febrero de 2011 (REC. 1348/2006) y 11 de julio de 2013 (rec. 5190/2011))".

A mayor abundamiento, ni la Norma Foral General Tributaria 6/2005, ni la Norma Reguladora del IBI, tienen previsto que con ocasión de las notificaciones de las liquidaciones por este tributo, que no es periódico, tenga lugar la apertura de un procedimiento de revisión de los valores catastrales aplicados en las mismas.

El valor del terreno que esté determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, constituye el elemento normativo y reglado de determinación de las bases imponibles 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.

Por su parte, **el órgano competente para resolver los recursos y reclamaciones contra las ponencias de valores y contra los valores catastrales es la Diputación Foral de Álava, de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico. La interposición de estos recursos y reclamaciones no suspende la ejecutoriedad de los actos**, correspondiendo de forma exclusiva a la Diputación Foral de Álava la realización y aprobación de las ponencias de valores, así como la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales.

7. IRRETROACTIVIDAD DE LAS PONENCIAS DE VALORES A FECHAS DE DEVENGO DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA ANTERIORES A SU APROBACIÓN

Por último, trataremos la controversia planteada sobre la base de la pérdida o no de vigencia de la Ponencia de valores de 2004 en el momento de transmisión del bien, fecha de devengo del IIVTNU, por la falta de actualización de los valores catastrales habiendo transcurrido el plazo legal establecido para ello y por extensión la aplicación retroactiva de la Ponencia de valores aprobada en el año 2016 que ya actualiza dichos valores.

Se ha argumentado para ello que según el artículo 11.8 de la Norma Foral reguladora del IBI los valores catastrales tienen una vigencia de ocho años, lo que infiere que debieran haberse revisado en el año 2012, cuestión que no se produce hasta el año 2016, como se indica, mediante Acuerdo del Consejo de Diputados 158/2016 de 22 de marzo (BOTH de 15 de abril de 2016), con un rebaja del 35% en los valores catastrales de Vitoria-Gasteiz. Por tanto, se ha intentado impugnar la liquidación del IIVTNU, dada la pérdida de vigencia de los valores referidos, solicitando la aplicación retroactiva de los valores de la Ponencia aprobada en 2016 por tener un valor más cercano al de mercado en el momento de la transmisión, como en su día señaló algún que otro pronunciamiento (STSJ Cat. de 31 de octubre de 2012, STSJ Casilla-León de 7 de noviembre de 2016).

La cuestión nuclear versa entonces, en la necesidad de un pronunciamiento relativo a si no habiéndose producido una revisión de los valores catastrales de la Ponencia de valores en el plazo establecido por la Norma de aplicación, dicha Ponencia pierde su vigencia y efectos, de forma que sus valores catastrales no puedan ser aplicados en aquellas liquidaciones tributarias, que nos son pocas, en las que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos imponibles con ocasión de la transmisión inmobiliaria. Así mismo, si una revisión posterior de los valores catastrales puede surtir efecto con carácter retroactivo a la fecha de devengo del impuesto, en oposición a la Norma reguladora

del IIVTNU (o incluso del IBI) que establece que a efectos de determinación de la base imponible debe tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (art. 107 del RDL 2/2004), en concordancia con los principios de seguridad jurídica, reserva material de Ley, igualdad y generalidad existentes en materia tributaria.

Esta cuestión ha sido resuelta por distintas resoluciones judiciales en aplicación de la doctrina judicial existente⁸:

7.1 El artículo 11. apartado 6 y 7 de la Norma Foral 42/1989 Reguladora del IBI se presentan “prima facie” como primer impedimento a la aplicación retroactiva de la Ponencia de Valores a hechos imposables del impuesto de plusvalía devengados con anterioridad a la aprobación y por tanto efectividad de aquella: “6. Las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicadas en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava y por edictos del Ayuntamiento respectivo, **dentro del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma**”. “7. **A partir de la publicación de las Ponencias, los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo o mediante personación del sujeto pasivo o persona autorizada al efecto, en las oficinas públicas que se determinen, antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores.**”

La notificación mediante personación se regulará reglamentariamente, y determinará un plazo

8 STSJPV País Vasco, nº 244/2018 de 18 de julio (Rec. Apelación nº 459/2018) FJ, 4º, 5º y 7º. STS de 12 de mayo de 2016 y de 2 de octubre de 2015. STS de 19 de enero de 2001, Rec. 5723/1995, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Jaime Rouanet Moscardó Roj: STS 231/2001- ECLI: ES: TS: 2001:231, STS de 21 de octubre de 2002, Rec. 8947/1997, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Ramón Rodríguez Arribas, Roj: STS 6906/2002 – ECLI: ES: TS: 2002:6906, STS de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó Roj: STS 8285/2004 – ECLI: ES: TS: 2004:8285, STS de 12 de enero de 2008, Rec. 4/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó Roj: STS 484/2008- ECLI: ES: TS: 2008:484.

para la retirada de las notificaciones, que no podrá ser inferior a diez días, a contar del siguiente al de la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava. Transcurrido el plazo fijado para la retirada de las notificaciones, si ésta no se hubiera retirado, se entenderá, a todos los efectos, como notificado el correspondiente acto administrativo”⁹.

7.2 En efecto, existe doctrina jurisprudencial relativa a la irretroactividad de los valores catastrales revisados, por la propia remisión del art 65 del RDL 2/2004 a la LCI, en virtud de los artículos 17.5 y 29.5 de la LCI, que establecen, del mismo tenor literal, en nuestro ámbito de aplicación, que la notificación de los mismos tendrá lugar dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto los valores catastrales revisados, de lo que se infiere que no pueden desplegar sus efectos con carácter retroactivo. STS 12 de enero 2008 (Sala de lo Contencioso, sección 2ª) (RJ/2008898), STS de 20 de diciembre de 2004 RJ 2005/885 (Sala de lo Contencioso, sección 2ª), STS de 12 de febrero de 2003 (JT 2003/832) (Sala de lo Contencioso, sección única).

La jurisprudencia sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

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

9 **EL Art.** 17.5 de la Ley del Catastro Inmobiliario establece que los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen”

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. STS de 20 de octubre de 2015 (RJ 2015/5121), STS de 11-7-2013, Sala 3ª, Sección 2ª, Rec. 5190/2011 y STS de 10 de febrero de 2011, Rec. 1348/2006.

3º) Se trata de un acto singular aunque afecte a una pluralidad de sujetos, por lo que si no es impugnada la Ponencia deviene firme, no pudiendo ser discutidos los parámetros incluidos en la misma, ni mucho menos impugnarse su contenido de manera indirecta con motivo del recurso contra la liquidación del IIVTNU.

4º) Ya se ha indicado la naturaleza jurídica de acto administrativo de la Ponencia de Valores. Desde esta óptica y en la distinción entre efectividad y eficacia jurídica del acto administrativo, señala el TS en sus sentencias STS 484/2008, Rec. Núm. 4/2007, Sala de lo contencioso Sección 2ª de 12 de enero de 2008, STS 8285/2004 de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999, Sala de lo contencioso, Sección 2ª y STS de 21 de octubre de 2002, que el legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos), pero al destinatario de dicha actuación administrativa no podrá serle de aplicación sino desde su notificación. Por tanto, según el razonamiento del TS, para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance su efectividad. De hecho el artículo 17 de la LCI lo que proclama es la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación ("será efectivo").

Dicho lo cual, como cualquier otro acto administrativo, su eficacia frente al destinatario exigirá

su previa notificación. No es posible invocar por el órgano Judicial, la aplicación retroactiva de los valores catastrales en el ámbito del IIVTNU, lo cual es también extensible a todos aquellos impuestos, que nos son pocos, en los que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos imponible con ocasión de la transmisión inmobiliaria.

5º) El común denominador de todas ellas se fundamenta estableciendo, por todas ellas la STS de 21 de octubre de 2002 (FJ 3º y 4º), que *"para la determinación de los valores catastrales a efectos del IBI, está su notificación individual a los interesados, que por tener el carácter de garantía tributaria, resulta insubsanable si es omitida, como entendió-siguiendo una constante jurisprudencia-la sentencia 30 de enero de 1999, que en un caso similar al de autos y después de recordar el carácter esencial de la fijación del valor catastral para la determinación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, declaró la nulidad absoluta de las liquidaciones que se funden, en valores catastrales que no han sido notificados."*

De otro lado, dependiendo la configuración de la base tributaria del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y habiendo de estar, este valor, determinado en el momento del devengo d aquel impuesto, no puede tener efectos retroactivos el que se ha fijado posteriormente al devengo, como ya se dijo en Sentencia de 19 de enero de 2001 y ahora ha de reiterarse"

6) El artículo 107.2. del TRLRHL nos remite al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión a efectos del IBI, debiendo dirigirnos al artículo 65 del TRLRHL, que señala que para aquél tributo su base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles que, dice el artículo, *"(...) se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario"*, lo que nos conduce, a su vez, a la LCI y, en concreto, a sus artículos 22 a 32.

En efecto, los valores catastrales aprobados tienen vigencia hasta que son sustituidos o en su caso modificados en la legislación catastral (art. 12 NF 42/1989 reguladora del IBI, arts 23, 28 y 32 LCI), sin perjuicio de la habilitación en territorio común de la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en las Leyes de Presupuestos del Estado, en aquellos supuestos, como ha señalado la jurisprudencia, que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes. Es jurisprudencia clara y constante en materia urbanística o expropiatoria, de la que son claro ejemplo las sentencias de 3 de mayo de 2012 (rec. cas. 2712/2009), de 24 de septiembre de 2012 (rec. cas. 5834/2009), de 6 de noviembre de 2012 (rec. cas. 6404/2009) y de 11 de diciembre de 2012 (rec. cas. 1853/2010), *“que la pérdida de vigencia de las ponencias catastrales de que hablan los arts. 27 y 28 LSV ha de entenderse en un sentido formal, no material. Ello significa que la discrepancia con respecto a lo que se considera, con mayor o menor fundamento, el nivel de precios del mercado inmobiliario no constituye nunca pérdida de vigencia.”*

Si extrapolamos esta consideración al ámbito del IIVTNU, el hecho de que los valores catastrales puedan no encontrarse actualizados o acordes con el valor de mercado, o que los de la nueva Ponencia alavesa de 2016, no aprobada aún en una fecha anterior de transmisión del inmueble, puedan ser más favorables para los obligados tributarios, no puede implicar su pérdida de vigencia en el momento del devengo del impuesto o en su caso inaplicación de sus valores catastrales que, por imperativo legal, deben ser tenidos en cuenta en ese instante para la determinación de la base imponible del impuesto.

7º) A efectos fiscales, la pérdida de vigencia de la Ponencia, por una falta de revisión de los valores catastrales en el plazo legal fijado, no conlleva automáticamente la pérdida de vigencia y efectos de los valores catastrales asociados, máxime cuando estos se constituyen como elemento previo referencial y necesario para la

determinación y cálculo de la base imponible al momento de la transmisión. La doctrina del TS reiterada en materia de valoraciones urbanísticas y expropiatorias, ya ha señalado, entre otras, STS de 12 de mayo de 2016 y de 2 de octubre de 2015, el desplazamiento del sistema de valoración catastral, pero no en lo relativo al valor catastral a efectos del IBI y por remisión en la liquidación del IIVTNU, en donde el valor catastral es uno de los elementos de la regla legal de cuantificación.

Así apuntaban : *“(…) la pérdida de vigencia de las Ponencias catastrales a las que se refieren los arts 27 y 28.4 de la Ley 6/98 debe entenderse en sentido formal (no material o económico), es decir, cuando haya expirado el plazo para que las Ponencias catastrales fueron aprobadas o, en su caso, cuando haya habido una modificación sobrevenida del planeamiento urbanístico incompatible con ellas (...), sin que pueda sostenerse su inaplicabilidad por la simple circunstancia de que las ponencias catastrales se desvíen de lo que , con mayor o menor fundamento, se reputa como el valor real de mercado, no constituye, en cambio, pérdida de vigencia. (...) Precisamente, para corregir esos desajustes de los valores de la ponencia en el dilatado espacio de su vigencia, se les aplica los coeficientes de revalorización previstos en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado (Art. 32 de la LCI). (...) Y como decíamos en la Sentencia de 23 de septiembre de 2013, si se estima que los montantes señalados en una Ponencia de Valores vigente son excesivamente bajos, la solución no estriba en inaplicarla en contradicción con las previsiones del Legislador, sino en impugnarla en tiempo oportuno, para que se ajusten más a la realidad, a todos los efectos, tanto tributarios como expropiatorios. (Sentencia de 9 de marzo de 2009 (casación 6582/5, FJ 4º). Estas mismas consideraciones son extensibles a la cuestión de actualización de los valores de las Ponencias catastrales, que debe sujetarse a los porcentajes establecidos en la Leyes de Presupuestos Generales por ordenarlo así la LCI”.*

8º) Si bien el art. 11.8 de la NF 42/89 prevé la revisión de los valores catastrales cada 8 años y

en relación con el procedimiento de valoración colectiva de carácter general, aplicable al caso que nos ocupa, se indica (art. 28.3 a) LCI) que este procedimiento podrá **iniciarse** una vez transcurridos, al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha, ello no implica la pérdida automática de vigencia y eficacia de la Ponencia anterior, sino el punto temporal de partida obligatorio, para iniciar el procedimiento de valoración citado y en tanto no sea aprobada la nueva ponencia de valores, en virtud del principio de seguridad jurídica, y de la incidencia crítica que tiene el valor catastral a efectos fiscales en la determinación de la base imponible del IIVTNU, debe mantenerse vigente la Ponencia anterior y por extensión sus valores catastrales asociados.

Por tanto, dentro de la obligación temporal del inicio de revisión de los valores, no es menos cierto que ello requiere inexcusablemente la aprobación de una nueva Ponencia de acuerdo con los procedimientos previstos en la normativa catastral y en tanto esto no se produzca, la LCI, ni tampoco la NF 42/89, en una interpretación teleológica o finalista de la norma, en ningún momento lo sanciona expresamente con la pérdida de vigencia de aquella Ponencia no revisada en el plazo legal.

Según la STSJPV 244/2018 de 18 de julio (Rec. Apelación nº 459/2018): *"la Ponencia de Valores aprobada el 22/3/2016 no tiene, ni puede tener efectos retroactivos sin vulnerar los preceptos de la legislación fiscal y del catastro inmobiliario que el apelante cita como infringidos (...); el Tribunal en ningún caso puede dar efectos retroactivos a un acto con efectos tan sólo "ex tunc"; en el caso de las Ponencias de valores catastrales una vez cumplidos los requisitos de notificación a los interesados dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que se apliquen los valores catastrales revisados (...)"*

Así, y de conformidad con la misma normativa debe aplicarse la ponencia de valores notificada y aprobada con anterioridad a la fecha de

devengo del IIVTNU, aunque hubiere transcurrido el periodo previsto para su revisión (ocho años en lo que hace al caso) entre tanto no se apruebe una nueva Ponencia cuya entrada en vigor requerirá la notificación de los nuevos valores catastrales a los interesados antes de su aplicación para la determinación de la base imponible del IBI o, en su caso, del IIVTNU".

Añade el TSJPV (FJ 5): *"Además, la inaplicación de la Ponencia de valores catastrales que estuviese vigente a la fecha de devengo del Impuesto vs., la aplicación retroactiva de una Ponencia de Valores aprobada con posterioridad concierne, como el examen de la validez o nulidad de dicha Ponencia solo viable en el recurso directo que se interponga contra ella, al ámbito de la gestión censal y, por lo tanto, a una Administración Pública (la Diputación Foral) distinta de la competente (aquí el Ayuntamiento de Vitoria) para dictar el acto de gestión tributaria."*

En definitiva, la revisión o actualización de los valores catastrales ha de realizarse a través de los procedimientos o mecanismos establecidos por las normas (...); en ningún caso, el Tribunal puede sustituir a los órganos competentes para la modificación, revisión o actualización de valores catastrales (Diputación Foral y Juntas Generales) para so capa de sus desfase o actualización aplicar una Ponencia que no estaba vigente cuando se produjo el hecho imponible".

9º) Como se puede apreciar, la incidencia del valor catastral de los bienes de naturaleza urbana en el IIVTNU es absoluta, ya que es utilizado para establecer la base imponible del impuesto. De ahí que resulte necesario que a la fecha de devengo del impuesto que nos ocupa y a efectos de la determinación de su base imponible en la forma legal descrita, deba encontrarse previamente determinado en los términos de la LCI. La liquidación de la Plusvalía se funda en el presupuesto fáctico del valor catastral (línea argumental acogida por la STS de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999 (RJ 2005,885)), habida cuenta que según el art 8 LGT, la determinación de la Base imponible y su devengo es materia estrictamente sujeta a reserva de Ley.

Es necesario resaltar que cuando nace la obligación tributaria todos sus elementos esenciales deben estar determinados en la Ley, de modo que no exista incertidumbre respecto de ellos y sin que su definición pueda quedar condicionada por un hecho futuro o incierto, ajeno a la voluntad del contribuyente, ya que de otro modo se estaría provocando una grave inseguridad jurídica. Todo ello nos lleva a que el valor catastral vigente y aplicable en el momento del devengo del impuesto era el establecido en la Ponencia del 2004, sin que puedan ser aplicación retroactiva los valores de la nueva Ponencia, publicada con posterioridad al devengo y antes de su entrada en vigor el 01/01/2017.

10º) De suerte que el art. 24.2 de la LCI dispone que toda modificación en el Catastro Inmobiliario a través de los procedimientos previstos en la misma, *incluirlá la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado (...).* Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia vigente en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del catastro (...). Se observa, con carácter general la imposibilidad de su aplicación retroactiva, a salvo de las excepciones previstas en la LCI.

Tal como establece la STS de 14-06-2012 (RJ 2012\7401) FD sexto: "(...) teniendo en cuenta que el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se produjo en el año 2006, que es el año en que se produjeron las transmisiones de los terrenos; que la base imponible (...) se configuró conforme a los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores (...), aprobada por Acuerdo 793/2004, (...); que los valores catastrales resultantes de la citada Ponencia de Valores se notificaron (...) en el año 2006, por lo que los mismos sólo pueden tener efectividad a partir del 1 de enero del año siguiente, y ello de conformidad con el artículo 11.7 de la Norma Foral 42/1989, (...) que exige que los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores se notifiquen individualmente a cada sujeto pasivo "antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos va-

lores", por lo que si los valores catastrales se notificaron en el año 2006, como hemos dicho, los mismos surtirán efecto (...) en el año 2007, (...) **sin que quepa atribuir a dichos valores catastrales eficacia retroactiva.**

11º) Todo lo dicho, por remisión del art 107 y 65 del TRHL a las prescripciones de la LCI en materia de determinación y notificación del valor catastral, se corrobora con lo establecido en el art 75.3 TRLHL: "Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario **tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva (...) coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario**".

En definitiva, la consideración relativa a la irretroactividad de los valores catastrales revisados en un proceso de valoración colectiva con carácter general debe acogerse desde el punto de vista del momento en que despliegan legalmente su efectividad jurídica, siendo que la notificación de los mismos tendrá lugar dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto los valores catastrales revisados, de lo que se infiere que no pueden desplegar sus efectos con carácter retroactivo y menos, hacer depender o condicionar en la fecha de devengo la determinación de la base imponible del IIVTNU, a que se produzca dicha efectividad diferida, en contra de la prescripción legal del art. 107 y 109 del TRLHL.

Por último, de acuerdo también con la doctrina constitucional, (SSTC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990,150, FJ 8) y 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997,182) FJ 11), "la retroactividad lesiona el principio de seguridad jurídica de modo especialmente intenso cuando afecte a impuestos ya devengados, como en el caso que nos ocupa; es decir altere el contenido de obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a su entrada en vigor. No resulta razonable que si se ajusta la actuación administrativa a la realidad vigente

en ese momento, mediante la liquidación del IIVTNU practicada, se altere retroactivamente dicha realidad, que gozaba de presunción de validez, mediante un acto administrativo cuyo contenido y momento de aprobación no se pueden aún conocer al momento del devengo, ni ello depende de la administración gestora del impuesto. La agresión al Principio de seguridad jurídica es clara, siendo un claro exponente del planteamiento de este criterio del devengo expuesto, el art. 10.2 de la LGT, para no admitir la retroactividad indicada, pues, según el art. 109 del TRLHL, el devengo del impuesto se fija en el momento de la transmisión".