

A stack of three books with red, blue, and dark blue covers is positioned diagonally. In the foreground, a wooden gavel with a curved handle and a flat head is visible. The background is a dark, textured surface.

Doc
tri
na

Ci
en

Tributos

IIVTNU

tí
fi
ca

COMPARATIVA CRÍTICA SOBRE LAS DIFERENTES REGULACIONES DEL IIVTNU

Sofía Arana Landín¹

I. INTRODUCCIÓN II. LAS NORMATIVAS FORALES ENMENDANDO EL TRIBUTO EN 2017 III. LA REACCIÓN DE LOS TTHH VASCOS, NAVARRA Y ESTATAL CON LA APROBACIÓN DE SUS NORMAS DE 2021 IV. LA CARGA DE LA PRUEBA DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN V. SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: ¿SE HA SOLUCIONADO EL ERROR DE SALTO Y EL CHOQUE CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD? VI. LA RESTRICCIÓN DEL RÉGIMEN DE REVISIÓN APLICABLE DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE, TRASLADADA A LAS DIFERENTES NORMAS VII. LA OBLIGACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS DE ADAPTARSE A LO PREVISTO EN ESTOS DECRETOS DE URGENCIA VIII. CONCLUSIONES IX. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: Muy recientemente se han aprobado 5 nuevas normas reguladoras del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con un ámbito espacial diferente: la estatal, las tres vascas y la navarra.

Las normas son básicamente similares, pero no coinciden todas ni en la forma, ni en el presupuesto de hecho, ni en sus efectos. La situación en que se encontraban los diferentes territorios tampoco puede ser equiparada. Mientras que en los territorios históricos vascos (TTHH) y en Navarra se habían adoptado ya en 2017 normas de urgencia reguladoras del tributo, que perviven hasta el momento en que han quedado derogadas por las normas de 2021, esto no se ha hecho por parte del Estado. Mientras la STC 182/2021, de 26 de octubre, declaraba nulos el 107.1 (segundo párrafo), 107.2^a) y 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, la normativa correspondiente de los Territorios Históricos seguía vigente, no resultándoles formalmente de aplicación la referida sentencia. Ello plantea no pocas disquisiciones jurídicas.

En el presente artículo se intenta hacer un recorrido por el problema generado por las diferentes sentencias del TC dictadas en torno a la plusvalía municipal que dan lugar a estas normas de aplicación directa de este tributo, realizando un análisis crítico comparativo de las mismas.

PALABRAS CLAVE: Normas sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, Territorios Forales, inconstitucionalidad

1 Profesora Titular de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU). Este trabajo se inserta dentro del grupo de investigación reconocido GIU18/147 y del MINECO "La financiación al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado", Referencia: AEI/FEDER PID2020-115834RB-C32.

Fecha recepción: 23 de enero de 2022 - Fecha aceptación: 8 de febrero de 2022.

ABSTRACT: Very recently, 5 new regulations have been approved for the Tax on the Increase in the Value of Urban Land with a different spatial scope: the state one, the three Basque ones and the Navarrese one.

The rules are basically similar, but they do not all coincide in their form or in their effects. The situation in which these territories are cannot be equated either. While in the Basque territories and in Navarre emergency rules regulating the tax had already been adopted in 2017, which survive until they have been repealed by the 2021 rules, this has not been done by the State. While STC 182/2021, of October 26, declared void 107.1 (second paragraph), 107.2^a) and 107.4 of the Local Treasury Law, the corresponding regulations of the Historic Territories were still in force, and the aforementioned ruling was not formally applicable to them. This raises not a few legal disquisitions.

This article tries to make a tour of the problem generated by the different rulings of the TC issued around the municipal capital gains that give rise to these rules of direct application of this tax, making a comparative critical analysis of them.

KEY WORDS: Rules on the Tax on the Increase in the Value of Urban Land, Provincial Territories, unconstitutionality

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) comenzó a sufrir cambios profundos en 2017, inicialmente debido a la sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero, en referencia a la norma Foral guipuzcoana reguladora de dicho impuesto y la 37/2017, de 1 de marzo, referente a su homónima en Álava, que ya anunciaban la más que previsible Sentencia del Constitucional 59/2017, de 11 de mayo para territorio de régimen común y la STC 72/2017, de 5 de junio referente a Navarra¹. Sólo Bizkaia no tuvo una declaración de inconstitucionalidad a su norma reguladora del IIVTNU.

Cabe recordar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su artículo 45, no contempla específicamente el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Ello no obstante, respecto a los tributos locales, establece que en virtud del proceso de actualización de los derechos históricos de la Disposición adicional primera de la Constitución: *“las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones*

Locales siguiendo los criterios de atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común ya los principios que la inspiran y no estableciendo figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco”.

Es en el ejercicio de estas facultades que los Territorios Históricos vascos aprueban Normas Forales reguladoras del Impuesto. En el caso de Gipuzkoa, sus Juntas Generales aprueban la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuyo sistema de cálculo del impuesto es exacto al de la Ley de régimen común. Así lo hacen también las otras dos Diputaciones Forales con dicha capacidad establecida por el Concierto. En el sistema del Convenio Económico con Navarra, su situación es similar y el IIVTNU se encuentra regulado por la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra para adaptar la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La primera de la tanda de sentencias de 2017, la STC 26/2017, de 16 de febrero, referente a la norma guipuzcoana, terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto,

1 La STC 26/2017, de 16 de febrero, la admite parcialmente en relación con los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, del IIVTNU de Guipúzcoa mientras que la STC 37/2017, de 1 de marzo, sigue idéntico criterio al de la ya citada STC 26/2017, relativa a Guipúzcoa, pues la admite parcialmente en relación con los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU de Álava.

de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3), pero, formalmente, sólo declaraba nulos ciertos preceptos de la norma guipuzcoana.

Tres sentencias inmediatamente posteriores en el tiempo, referentes a las normativas alavesa, estatal y navarra, vienen a reincidir en lo establecido para la referida primera sentencia sólo aplicable en Gipuzkoa, sin tratar de entrar a resolver las cuestiones que había suscitado la primera de la fila, la sentencia 26/2017, de 26 de febrero y con pequeños matices cada una de ellas.

Durante un corto periodo de tiempo, por tanto, los únicos preceptos declarados formalmente inconstitucionales eran los de la normativa guipuzcoana. Posteriormente lo fueron también los alaveses. En territorio de régimen común y los demás territorios forales ya se planteaban la inminente declaración de inconstitucionalidad de los preceptos equivalentes. Ello era así porque tanto la norma foral guipuzcoana como la alavesa impugnadas, aunque formalmente fueran diferentes por cuestión de competencia, eran idénticas en contenido a lo dispuesto por el art.107 de la Ley de Haciendas Locales respecto a este tributo.

Ambos autos, el inicial referente a

Gipuzkoa y el alavés, fueron redactados por el mismo magistrado, que promocionó a Álava, y resultaban impecables en su exposición, por lo que presagiaban, por fin, una muy esperada sentencia de inconstitucionalidad, cuando menos parcial del tributo.

Así las cosas, la situación en que quedaban los diferentes territorios durante ese periodo era de inconstitucionalidad formal y material de los preceptos así declarados, primeramente, en Gipuzkoa y seguidamente en Álava. En el resto del Estado y en Navarra incluyendo a Bizkaia una inconstitucionalidad material porque los preceptos declarados inconstitucionales eran idénticos a los contenidos en la Ley de Haciendas Locales, sin que los de esta Ley hubieran sido declarados expresamente formalmente inconstitucionales.

RODRÍGUEZ BEREIJO ya señaló las pequeñas diferencias en cuanto a esta primera ronda de sentencias referidas a este tributo, además del overruling que se da con el paso de la consideración del principio de capacidad económica no ya sólo como la razón de ser de este tributo en las primeras a también como su medida, razón o proporción en la 182/2021²,. Ello es así porque este corpus de sentencias de 2017 que, en su momento, había que aplaudir, sólo iban encaminadas a prohibir la forma más clara y burda de atentar contra el principio de capacidad económica, ya que se limitaban a pro-

2 Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El principio de capacidad económica en una encrucijada (la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)”, Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 25(1), 87- 116. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>.

hibir el gravamen en los supuestos de ausencia de ganancia, generando no pocos interrogantes con respecto a otro tipo de situaciones que era necesario resolver, pero que las normas aprobadas de urgencia no llegaron a hacerlo³. Aquí ya el Tribunal Constitucional dejaba la tarea de enmendar el impuesto en manos del legislador.

Si bien las referidas sentencias lo eran exclusivamente para los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Araba y posteriormente para régimen común, las primeras normativas que se aprobaron tras la sentencia incluyen también a Bizkaia. Es de destacar que Bizkaia en ningún momento ha tenido una declaración de inconstitucionalidad sobrevinida, “strictu sensu”, pero actuó rápidamente, aunque tal vez no con una normativa lo suficientemente depurada. Sin embargo, en territorio de régimen común no se dio respuesta en cuatro largos años.

De este modo, han sido los diferentes tribunales de justicia, el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, quienes han ido enmendando esta falta de respuesta del legislador de territorio de régimen común, a través de diferentes sentencias que procuraban enmendar la situación dando ciertos sobresaltos a quienes tenían que aplicar el tributo parcheándolo.

Como en 2017 sólo se reaccionó apro-

bando normativa en los Territorios Históricos de la CAPV y en la Comunidad Foral de Navarra dedicamos el siguiente apartado exclusivamente a esas primeras normas para valorar si las disfunciones existentes en aquellas regulaciones aprobadas han sido solventadas. Posteriormente, en otro apartado, se hará la comparativa de las normas actuales de 2021, tanto la estatal como la navarra y las de Gipuzkoa, Bizkaia y Araba.

II. LAS NORMATIVAS FORALES ENMENDANDO EL TRIBUTO EN 2017

En realidad, las diferentes Juntas Generales de los TTHH realizan una interpretación que pudiera ser tildada de “recaudatoria” de las Sentencias del TC en la materia y pasan incluso a corregir al TC, limitando los efectos de la sentencia cuando el TC no lo había hecho. Si bien la respuesta fue rápida, incurría, una vez más, muy probablemente, en inconstitucionalidad por varios frentes⁴.

Formalmente, se reaccionaba a través de un decreto foral norma de urgencia que regulaba hechos tan fundamentales del tributo como lo son el hecho imponible o su

3 Cabe advertir, sin embargo, que en estos Territorios Históricos no resultaba de aplicación la reforma de la Ley del catastro realizada en el 2014, que permite al mismo actualizar los valores catastrales a la baja. Sin embargo, como indica el TC, esta posibilidad, aunque argumentada por la Abogacía del Estado en cuanto a la última de las referidas sentencias, no desvirtuaba la vulneración del art.24 CE.

4 Cfr. , entre otros, CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): La revisión de actos tributarios en la esfera local. Madrid: Renta Grupo Editorial, (Tributos Locales, monografía núm. 1.

modo de valoración. El hecho de que se esté convirtiendo en una práctica habitual, también ahora en territorio de régimen común, no significa que sea el medio adecuado, será el habitual, pero no el adecuado, a pesar de que, en ese momento y habiéndose dictado declaración de inconstitucionalidad unos días antes, se puede entender que sí que se tratara de una situación de extraordinaria y urgente necesidad.

Otra cosa es que hoy en día se siga entendiendo que, tras cuatro largos años, la situación siga siendo extraordinaria y urgente, criterio que no podemos compartir y ha sido el utilizado para las regulaciones de 2021.

Además, materialmente, mediante estos decretos de urgencia, se transgredía la jerarquía normativa limitando la eficacia “*ex tunc*” de la sentencia cuando la misma nada decía sobre su eficacia.

Por otra parte, se incurría en una serie de errores que resultaban fácilmente previsibles, como la regulación de un supuesto como un híbrido de no sujeción, pero con reversión de la carga de la prueba y técnicamente una exención, una fácil confiscatoriedad originada por el error de salto y, en definitiva, la imposibilidad de salvar la constitucionalidad del impuesto parchado, incluso previendo la exención del impuesto ante la ausencia de ganancia o pérdida conforme a lo sentenciado en 2017.

Por su parte, Navarra, a la postre la más cumplidora, sí que acudía a la forma de la Ley, publicando la Ley Foral 19/2017, en

modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, para dar cumplimiento a la STC 72/2017, de 5 de junio de 2017.

Posteriormente, el TC, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, vino a declarar la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente en territorio de régimen común. Este hecho no provocó modificaciones en las diferentes regulaciones o normativa nueva, simplemente, multitud de recursos que se iban sustanciando en diferentes instancias.

Como en la normativa aprobada por los TTHH no se había previsto lo ocurrido con el error de salto, la misma ya no podía aplicarse para estos casos, aunque la sentencia no iba expresamente referida a sus normativas, por lo que, en puridad, formalmente nos encontrábamos con la situación en que las mismas subsistían, pero heridas de muerte en cuanto al fondo.

Finalmente, la reciente Sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad, pero for-

malmente ello sólo afectaría sólo a territorio de régimen común.

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento jurídico 5 de la 182/2021 que: *“el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (artículo 31.1 CE).”*

Pues bien, en este momento ocurre precisamente lo contrario a lo ocurrido en 2017, pero con un resultado diferente: existe una sentencia declarando la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 (segundo párrafo), 107.2 a) y 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, pero, aunque las normas forales de cada uno de los TTHH tengan idéntico contenido, no ha recaído resolución expresa declarando la inconstitucionalidad de sus equivalentes preceptos.

Si bien las dos últimas sentencias no afectan directamente a las Normas Forales de 1989 del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, hay que partir del hecho de que la regulación contenida en la misma, con relación a la determinación de la base imponible, es muy similar a la declarada inconstitucional con relación a la contenida en el texto refundido de la Ley Reguladora de las

Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de modo que, por seguridad jurídica, parece más que razonable adecuar la normativa de los cuatro territorios forales a lo establecido por el Tribunal Constitucional. Así se ha hecho en Gipuzkoa, Álava, Bizkaia y en Navarra por una situación sustancialmente idéntica con su Ley.

III. LA REACCIÓN DE LOS TTHH VASCOS, NAVARRO Y ESTATAL CON LA APROBACIÓN DE SUS NORMAS DE 2021

Ante esta tesitura, se dan, en este momento, dos situaciones diferentes:

Primera, las Diputaciones Forales de las provincias vascas han reaccionado rápidamente, una vez más, a través de Decretos forales norma, Decretos forales normativos o Decretos normativos de urgencia que, una vez más, entendemos adolecen de un vicio de forma, ya que afectan al deber de contribuir, por mucho que se en defienda lo contrario.

En la ocasión anterior también utilizaron esta forma para dar rápida respuesta, pero cabe recordar que no es la razonable ni en los Territorios Forales ni en el Estado para regular los elementos esenciales del tributo en la forma que se ha realizado⁵.

5 Así la Diputación de Gipuzkoa ha aprobado el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Mediante el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, lo

A nuestro entender, por mucho que la Exposición de Motivos de la regulación estatal dedique tantas explicaciones para concienciarnos de que se trata del instrumento normativo adecuado, utilizando, entre otros, el argumento de la escasa importancia del tributo a regular, no compartimos esa opinión⁶. Si bien el IIVTNU puede ser poco importante en relación a los tributos de ámbito estatal no cabe la menor duda de su gran relevancia en el sistema local.

Además, la nueva regulación en el Estado y TTHH vascos (además de las anteriores de 2017 en los TTHH), afectan y afectaban a elementos tan imprescindibles del tributo

como los supuestos de no sujeción, el hecho imponible, la base imponible e incluso el tipo de gravamen. Si la regulación de este tipo de elementos no afectara al deber de contribuir no entendemos a qué supuestos quedaría vetado el uso del Decreto Ley⁷.

“*Explicatio non petita, acusatio manifesta*” y el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, dedica más espacio a intentar justificar la procedencia del instrumento normativo elegido que a la nueva regulación en sí.

Tampoco compartimos la opinión de que se dé una circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad. La misma sí que se dio en la primera tanda de sentencias de

ha hecho Bizkaia. Por último, Álava lo ha hecho mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, de igual fecha. Obsérvese que, a pesar de las diferentes denominaciones en los tres territorios, se adopta la forma equivalente a un decreto ley en su ámbito.

- 6 Según la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) (BOE de 9 de noviembre de 2021): «Como señala la STC 100/2012, de 8 de mayo, en su FJ 9, "del hecho de que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (artículos 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no 'afecte', en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 y 108/2004, de 30 de junio, FJ 7 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4 y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7) (...).»
- 7 A mayor abundamiento, cabe resaltar el párrafo que dedica a ello la referida Exposición de Motivos: «Pues bien, el artículo 31.1 de la Constitución "conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica" y lo relaciona, a su vez, "no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario", por lo que queda claro "que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 108/2004, de 30 de junio, FJ 7 y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7). De manera que vulnerará el artículo 86 de la Constitución "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 108/2004, de 30 de junio, FJ 7 y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7). Por tanto, será preciso tener en cuenta "en cada caso, en qué tributo concreto incide el Decreto ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no, resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa— y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7 137/2003, de 3 de julio, FJ 6 108/2004, de 30 de junio, FJ 7 y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7).»

2017 y el legislador estatal tuvo desde entonces para adaptar su normativa, concretamente desde el 15 de junio de 2017, fecha de publicación en el BOE la STC 59/2017, de 11 de mayo. En la misma, el Tribunal Constitucional ya conminaba al legislativo a regular debidamente el tributo, los artículos 107.2 y 110.4 del TRLHL, afectado de inconstitucionalidad parcial especialmente en los casos de inexistencia de aumento de valor y, por tanto, de generación de la plusvalía municipal. El hecho de no haberlo hecho en estos 4 largos años en que existía esa extraordinaria y urgente necesidad y la nueva sentencia que le vuelve a conminar a hacerlo, no puede implicar que ello le proteja para elegir la forma del Decreto Ley. Si lo es ahora también lo fue en 2017 y en territorio de régimen común ni siquiera se aprobó una norma.

Segunda, el caso de Navarra, quien reaccionó anteriormente mediante Ley, vuelve a hacerlo correctamente mediante otra Ley Foral. Así, el 22 de diciembre de 2021 (BON de 31 de diciembre), se ha aprobado la Ley Foral de modificación de las Haciendas Locales de Navarra en los apartados relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con el objeto de adaptar la normativa foral a la última sentencia emitida por el Tribunal Constitucional sobre la regulación del impuesto en el régimen común. Al igual que ocurría con los territorios forales vascos, aunque la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, no afectaba en principio a la ley navarra, al tener idéntico contenido, era más que previsible que un

futuro recurso la declarara también inconstitucional. Esta Ley establece dos sistemas de cálculo de dicho tributo a fin de adecuarse a la referida sentencia, al igual que lo hacen el resto de normativas.

De forma muy resumida, la recién aprobada Ley navarra (en vigor desde el 1 de enero de 2022) establece, al igual que los decretos leyes en el ámbito foral vasco y de régimen común, dos formas diferentes de cálculo del impuesto. El primero es el tradicional de la norma, basado en el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión. El segundo y alternativo, calcula la base imponible en función de la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, como se haría en el IRPF, pero no queda tan clara la inversión de la carga de la prueba como en el resto de normas.

Por otra parte, la Ley navarra también hace una modificación de los coeficientes máximos, pudiendo los ayuntamientos aplicar otros menores, a fin de que haya una modificación a la baja de los mismos en aquellos municipios que los superen.

Por todo ello, entendemos que, formalmente, queda en entredicho la reforma, salvo en el caso del Territorio Foral de Navarra que sí que ha acudido al instrumento normativo adecuado mediante la Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (BON de 31 de diciembre de 2021). Sin embargo, la Ley navarra, que entra en vigor el 1 de enero de 2022 otorga un discutible efecto retroactivo a la misma, en virtud del

cual resultan aplicables a los hechos imponibles producidos a partir del día 26/10/2021. Es esta retroactividad la que, en el caso navarro, puede plantear ciertas dudas sobre su constitucionalidad, en aquellos supuestos en los que la nueva normativa pudiera conllevar la determinación de una cuota tributaria superior a la que se derivara de la regulación anterior.

Por tanto, bien por la utilización del Decreto Ley o por la retroactividad en ciertas situaciones, todas ellas podrían adolecer de un vicio de constitucionalidad.

IV. EL SUPUESTO DE “NO SUJECCIÓN SINGULAR” DE LAS NORMATIVAS VASCAS Y NAVARRA DE 2017: ¿SE HA CORREGIDO?

En su artículo único el Decreto foral Norma guipuzcoano y sus correspondientes en Álava y Bizkaia, procurando dar cumplimiento al mandato constitucional establecido por las sentencias de 2017, hacía una calificación un tanto extraña de un supuesto de no sujeción, utilizando también técnicas propias de la exención. En este apartado procuramos comprobar si ha sido corregido por medio de las normas aprobadas en 2021⁸.

Aunque se entiende que en los casos en que no exista incremento no se da el nacimiento de la obligación tributaria principal, la regulación, de facto, daba a entender lo contrario. Ello planteaba el primer problema de inferir que si para que nazca la obligación tributaria principal es necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, en los casos en que tal incremento no se dé nos encontramos ante claros supuestos de no sujeción. Tal y como advierte GARCIA FRÍAS⁹: *“la transmisión forma parte del hecho imponible en la medida en que no se gravan las fluctuaciones en el valor de un bien de nuestro patrimonio, sino la ganancia patrimonial que produce, el beneficio obtenido con su transmisión”*.

Por tanto, en los casos en que no se daba una transmisión no debía haber sujeción, al igual que en los casos en que no se diera un incremento de valor con dicha transmisión, pero esto no queda tan claro como lo primero.

En este sentido, el art.1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa (y sus correspondientes en Álava y Vizcaya), ya preveía otros supuestos de no sujeción como pueden ser, por ejemplo, el incremento de valor que experimenten los terrenos que

8 “Para que nazca la obligación tributaria principal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.”

9 GARCÍA FRÍAS, M^aA., “Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana”, Revista Española de Derecho financiero, nº175, 2017, p. 27.

tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal.

Tal y como quedaba este primer apartado del Decreto foral Norma como reacción a la sentencia del TC 26/2017, de 16 de febrero, no quedaba regulado el nuevo supuesto de no sujeción que consistiera en la inexistencia de incremento de valor de terrenos puesta de manifiesto con la transmisión. De ese modo, encontrábamos una circunstancia difícil de cuadrar: ante un supuesto de no sujeción cabía entender que la acción realizada no cumplía con los requisitos del impuesto, y por ello, se entendía que no se había realizado el hecho imponible. En consecuencia, al no cumplirse los requisitos establecidos para entender que se había dado el hecho imponible, tampoco se podría imponer al obligado tributario el cumplimiento con las obligaciones formales que conllevase. De hecho, técnicamente, en ningún momento nacía la obligación de pago ni la aplicabilidad de la normativa de dicho impuesto. Sin embargo, la rápida regulación de 2017 preveía lo contrario, obligando a declararlo y liquidarlo y, al realizar esta segunda operación, eximiéndole del pago por inexistencia de incremento real de valor. Es decir, técnicamente no operaba como una no sujeción, sino que se adecuaba más a una exención.

Estamos ante un tributo autoliquidable (a pesar de que en muchos ayuntamientos se liquide de otra forma), de modo que es el sujeto pasivo quien viene obligado primero, a la declaración de la transmisión de terrenos de naturaleza urbana que daría lugar a la realización del hecho imponible, seguidamente, a la interpretación de la normativa para calificarlo y, en su caso, entender que no se da el hecho imponible y, por último, al ingreso de la cuota correspondiente en caso de que se considere que sí hay un incremento de valor o la justificación de su falta por la inexistencia de aumento de valor tras tal operación.

La incoherencia interna entre el hecho imponible y la base imponible del impuesto ya fue señalada por el profesor CHICO DE LA CÁMARA cuando señalaba lo siguiente¹⁰: *“el método de cálculo del impuesto citado no es coherente con el hecho imponible contemplado en su art.104 que establece: “el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la propiedad de los terrenos..”, por lo que “la ausencia objetiva de incremento de valor dará lugar a la no sujeción al impuesto”.*

En realidad, se trataba de un supuesto de no sujeción en el que, sin embargo, el obligado tributario venía obligado a declarar el hecho no sujeto, a calificar las operaciones

10 CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas propuestas de lege ferenda para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a la constitución”, Tributos locales, monografías nº3, 2017, pp-19-20.

no sujetas y como resultado de dichas operaciones a probar su no sujeción y a no ingresar el tributo, a pesar de ser un supuesto de no sujeción y de teóricamente no tener él la carga de la prueba, hecho que pasaremos a ver en el siguiente apartado.

Situación diferente y aún más extraña a la naturaleza jurídica de la no sujeción es puesta de manifiesto en los casos en que, a pesar de tratarse de un tributo autoliquidable, el ayuntamiento pasa a girar las liquidaciones de este tributo. En estos casos, el ayuntamiento tiene los datos y calcula y gira el tributo. Ahora bien, hasta donde conocemos, ello se realizaba exclusivamente con los datos derivados de la transmisión y con los valores catastrales en relación al tiempo transcurrido, sin cotejar los datos del valor de adquisición o incluso transmisión, simplemente utilizando la fecha de la misma y la referencia catastral.

Si *“son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”* y es la norma de exención la que no exime del cumplimiento de obligaciones diferentes de la principal de pago de la deuda tributaria, subsistiendo, por tanto, el deber de cumplir con las obligaciones de carácter accesorio o formal, como en el supuesto que nos ocupa, ¿no se estaba utilizando la técnica de la exención en un caso de no sujeción?

Nos encontrábamos, por tanto, ante un supuesto que podía quedar definido como de “no sujeción singular” o “anómalo”, ya que, tal y como establecía el primer párrafo

de la norma, si no se daba la existencia de un incremento, no nacía la obligación tributaria principal.

A su vez, por la regla práctica de autoliquidación sin cuota y por cuestiones de garantía existía un deber de autoliquidación, junto a la justificación de la existencia de la no sujeción y la aportación de los documentos pertinentes como prueba de la misma que, qué duda cabe, era una exigencia conforme con una técnica de exención y no de no sujeción. Este hecho era reforzado por el propio Decreto Foral Norma en el apartado 5 del artículo único cuando establecía lo siguiente: *“en los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en este artículo, se mantendrá, en todo caso, la obligación de presentar la declaración regulada en el artículo 7 de la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”*.

A mayor abundamiento, si nos fijamos en la sentencia del TC a la que quería responder este Decreto Foral Norma, podemos comprobar que, si bien el auto del juez del contencioso nº3 de San Sebastián entiende que son los artículos 1, 4.1, 4.2 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa los que han de ser declarados inconstitucionales, los efectivamente declarados inconstitucionales y nulos no comprenden el art.1 relativo al hecho imponible y supuestos de no sujeción, sino exclusivamente a los arts. 4.1, 4.2

a) y 7.4 de la citada norma.

De este modo, parece que el Decreto Foral Norma de 2017 guipuzcoano y sus homólogos alavés y vizcaíno comenzaban por hacer una enmienda al art.1 sobre hecho imponible y supuestos de no sujeción, pero manteniendo la técnica de la exención, mientras que puede entenderse que la referida sentencia del TC había realizado la misma exclusivamente sobre la base, a pesar de que, a través de la sentencia, se pueda inferir que, ante supuestos de no existencia de incremento, no hay sujeción.

Veamos si las reacciones de los diferentes legisladores corrigen este punto con la nueva regulación de 2021.

Pues bien, se mantiene la técnica de no sujeción en las 5 nuevas normas. De este modo no se someten a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, estableciendo expresamente, esta vez sí, un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que se constate, a instancia de la persona interesada, que no se ha producido dicho incremento de valor, y a estos efectos, se faculta a los ayuntamientos para llevar a cabo las correspondientes comprobaciones. Ello se realiza en todas las normativas, también en Territorio de régimen común.

Por tanto, a priori, se ha corregido esta

incoherencia de la regulación anterior, ahora sí que, formalmente es un supuesto de no sujeción. Sin embargo, materialmente, se sigue utilizando mecanismos más propios de la exención en tanto en cuanto es clara la carga que se deposita en el interesado, ya que es “a instancias del interesado” que pasa a aplicarse el supuesto de no sujeción por no haberse producido dicho incremento de valor.

Es decir, es un supuesto de no sujeción que no se aplica de oficio, sino que el interesado habrá de solicitar su aplicación y para ello, primeramente, liquidar y valorar si se da el supuesto de no sujeción, poniéndolo en conocimiento del ayuntamiento. Será sólo entonces cuando el ayuntamiento lleve a cabo las correspondientes comprobaciones para admitir o no ese supuesto de no sujeción. En definitiva, si bien ya queda regulado formalmente como un supuesto de no sujeción, técnicamente no es como los demás supuestos de no sujeción, que no dan lugar a estas exigencias.

Idéntico resultado se alcanza en territorio de régimen común mediante lo establecido en su nueva norma con utilización de diferente dicción, pero el añadido 104.5 reza claramente que se trata de un supuesto de no sujeción y que será el interesado quien debe declarar la transmisión y acreditar la inexistencia de incremento de valor¹¹.

11 “No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106”.

IV. LA CARGA DE LA PRUEBA DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

Con la regulación dada por los diferentes decretos forales de urgencia de 2017 en los TTHH pasaba a ser el interesado quien tenía que probar la no existencia de incremento para convencer a la Administración de que concurrían las circunstancias para el supuesto de no sujeción.

Sin embargo, cabe recordar que, en la resolución de 2 de febrero de 2017, tres semanas antes de la primera de las sentencias del TC referentes a este tributo, el TEAC, señalaba cómo entendía que se debería distribuir la carga de la prueba. Su razonamiento era el siguiente: en cuanto a la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo son carga de la Administración. En este caso, por tanto, entendemos que la existencia y el valor de transmisión a efectos del tributo debería probarlo la Administración.

Ahora bien, el valor de transmisión a efectos del tributo en ese momento nada tenía que ver con el valor real, sino que se utilizaba únicamente el valor catastral, lo cual cambia a raíz de las sentencias de 2017.

Además, el momento de cálculo del mismo era exclusivamente en el momento de la transmisión, no se exigía el conocimiento del VC en el momento de adquisi-

ción y, mucho menos, los valores reales de adquisición y transmisión para la liquidación del tributo.

La situación cambia debido a la tanda de sentencias del TC del 2017 referente a este tributo. Aquí sí, a fin de calcular si se ha realizado o no el hecho imponible, por haber un aumento de valor generado en una transmisión, pasan a hacerse necesarios tanto el valor de transmisión como el de adquisición reales.

Según el criterio de la referida resolución del TEAC, de 2 de febrero de 2017, el valor de transmisión debería probarlo la Administración. Pero ¿cabe entender que el valor de adquisición también es imprescindible para saber si se ha realizado el hecho imponible, por lo que la carga de la prueba corresponde también a la Administración? O ¿cabe entender que al ser un componente negativo para poder cuantificar dicha ganancia corresponde al interesado o que corresponde al mismo por tener una mayor facilidad probatoria?

A través de las sentencias del TC de 2017 la situación cambia y ya no hablamos exclusivamente de valor catastral, sino también de valor real. Ya en 2017 se puede entender que la Administración dispone de ese dato por la información que es y ha sido suministrada en su día por los notarios, a quienes también pueden formular requerimientos individualizados de captación de información¹². Sin embargo, la doctrina y la juris-

12 Particularmente interesante al efecto el artículo de ALONSO ORTEGA, J.M^a, “El onus probandi”, Quincena fiscal, nº 18, 2016.

prudencia se encuentran divididas sobre si es ella quien tiene dicha carga de la prueba o es el administrado por tener una mayor facilidad probatoria¹³.

El art.7 de la propia norma reguladora del IIIVTNU en Bizkaia (y sus equivalentes en los otros TTHH) expresamente establece la obligación de los notarios de suministrarlos en la primera quincena del siguiente trimestre, lo mismo ocurre con las otras y en territorio de régimen común con el apartado 7 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL)¹⁴. Además, desde el 1 de abril de 2002 los notarios tienen obligación de incorporar la referencia catastral de la finca.

En lo referente a la teoría partidaria de entender que dicho valor de su adquisición debería ser suministrado por el administrado, la misma puede entenderse propugnada por algunas resoluciones de ciertos Tribunales Superiores de Justicia, como el TSJ de Cataluña, de 18 de julio de 2013 y la Sentencia de 27 abril de 2016 del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En ambas se refleja que dicha carga de la prueba con respecto al valor de adquisición correspondería al sujeto pasivo.

Por su parte, el TS, en su sentencia de 12 de julio de 2012, admite que existen pronunciamientos equívocos en relación a la misma. Sobre el procedimiento tributario señala que, al tratarse de un procedimiento inquisitivo, que no dispositivo, puede existir esta inversión de la carga de la prueba.

Ello no obstante, parece que entender lo contrario goza de igual o incluso mayor respaldo, incluso por parte del propio TS. En este sentido, se puede señalar la posterior sentencia 5/2016, de 11 de enero, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la que se hace recaer dicha carga sobre la Administración precisamente en base a lo señalado en el apartado anterior. Y es que la existencia o inexistencia de hecho imponible resulta crucial a estos efectos y el hecho de que se pueda entender que se ha producido o no dicho hecho imponible consistente en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es el presupuesto previo para poder liquidar el tributo.

13 Sobre el deber de información queremos señalar la monografía de DE LA PEÑA AMORÓS, M^a M. (2020), El deber de información, ed. Dykinson. Especialmente interesante el análisis y resumen que realiza en su epílogo, haciendo un recorrido cronológico de las resoluciones y sentencias importantes en la materia desde la STC 22/1984, de 17 de febrero a la del TS, de 8 de abril de 2019.

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

Curiosamente el propio TS había sentido como doctrina que los procedimientos tributarios son dispositivos en su STS de 6 de octubre de 2011. Cabe recordar, siguiendo lo establecido en esta sentencia por el TS, que *“cada parte tiene el deber de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones y beneficios fiscales”*.

Por tanto, siguiendo esta teoría del TS la Administración debería probar la realización del hecho imponible e ínsito en el mismo está, ahora, la obligación de demostrar este aumento de valor, aunque no antes. Ahora bien, el administrado habrá igualmente de probar que ello no es así por tratarse de un supuesto de no sujeción, a pesar de la extraña forma de su regulación.

Entendemos que la situación ha cambiado, en cierto sentido, a raíz de la tanda de sentencias del TC que comienza con la 26/2017, de 16 de febrero, por modificar el hecho imponible, en el sentido de que existe inconstitucionalidad *“en la medida en que se sometan a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”*. Es decir, a fin de valorar esta inexistencia de incremento de valor ambos valores, (de adquisición y de transmisión) pasan a ser necesarios. Ello se hace sin que, de hecho, se modificara la dicción del precepto relativo a la regulación del hecho imponible en sí.

Por tanto, si para realizar el hecho impo-

nible es necesario ahora contar con ambos valores sí que parece que tiene que darse un cambio importante respecto al hecho imponible. Ya no basta con que el ayuntamiento, conocedor de la transmisión, automáticamente gire la liquidación en los casos en que no sea autoliquidación (que todavía hay ayuntamientos importantes que funcionan de esta manera en la generalidad de los casos). En esos casos, para poder girar la liquidación deberían tener acceso igualmente a los valores de transmisión y adquisición para comprobar si se ha realizado el hecho imponible y una vez efectuada esta segunda operación, girarlo.

Sin embargo, las nuevas regulaciones explícitamente dejan la carga de la prueba en manos del administrado. A estos efectos en la regulación estatal se señala lo siguiente en el 5.2: *“Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.”*

Ello ocurre también en los supuestos mayoritarios en que los ayuntamientos operan con autoliquidaciones, ya que aquí serán los propios sujetos pasivos los que tengan que valorar la realización del hecho imponible con ambos valores. Por tanto, el hecho de ser un tributo autoliquidable favorece la carga probatoria del administrado.

En cualquier caso, en ambos supuestos, la carga de la prueba corresponde al interesado que es quien a la postre tiene que pro-

bar ambos valores y la inexistencia de hecho imponible. Ello avala lo dispuesto en el art.110.1 TRLHL sobre la gestión del impuesto que dispone que: *“Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente... A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición* ¹⁵.

Mención aparte exige lo dispuesto por la recientemente aprobada Ley navarra, que no especifica expresamente (como lo hace el resto de normas) que sea el contribuyente el encargado de soportar la carga de la prueba. Simplemente dice que es a instancias del interesado, sin expresar que también debe ser él quien lo acredite ¹⁶.

Entendemos que, en definitiva, se puede entender que es un supuesto en que el obligado tiene que suministrar datos que, en realidad, ya se encuentran en poder de la Administración, por haber sido suministrados por los notarios cumpliendo con su deber de información.

V. SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: ¿SE HA SOLUCIONADO EL ERROR DE SALTO Y EL CHOQUE CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD?

En la regulación de los TTHH vascos anterior, de 2017, sólo se solucionaba parcialmente el choque contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

15 Asimismo, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria. En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002. Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.»

16 Uno.-Artículo 172.4, tercer párrafo: “Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y de adquisición del terreno se tomarán los satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble que consten en los títulos que documenten las citadas operaciones, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones, o bien los comprobados por el Ayuntamiento o por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos”.

Cuatro.- Artículo 175, adición de un apartado 7: “Cuando, a instancia del sujeto pasivo, se constate que el importe del incremento de valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 172.4 es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”.

Ello era así porque en los casos donde había habido manifiestamente una pérdida o inexistencia de ganancia, sin tener en cuenta la devaluación acaecida por el paso del tiempo, sí que pasaba a solucionarse el problema. Sin embargo, el sistema no tenía en cuenta la devaluación, por lo que, en muchos otros casos, a pesar de darse una pérdida teniendo en cuenta este último factor, se generaba el hecho imponible. Cabe recordar que en los TTHH del País Vasco, no así en Navarra, se tienen en cuenta los denominados coeficientes de actualización a fin de actualizar el valor de adquisición para el cálculo de dicha ganancia en otros tributos, como el IRPF.

Aún es más grave, al no preverse el error de salto en las normativas forales de 2017, eran muy frecuentes los casos en que por una mínima ganancia se generaba una plusvalía totalmente confiscatoria, incluso superior a la ganancia obtenida. Este hecho se complicó aún más a raíz de la sentencia del TC126/2019, de 31 de octubre, cuando vino a declarar la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Aunque teóricamente no afectaba a los TTHH sí que materialmente lo hacía.

A partir de ahí quedaba a la voluntad de los ayuntamientos entender cuándo se había producido dicha confiscatoriedad y ello no

resultaba peccata minuta. Sin embargo, nadie reaccionó aprobando una nueva adaptación de su norma a esta sentencia.

En definitiva, las diferentes normas forales vascas y navarras de 2017 hacían aguas en relación a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad en demasiados casos. Qué decir de la inexistencia de norma estatal.

Veamos si las regulaciones actuales lo han sabido resolver.

Con las regulaciones de 2021, se modifica la forma de determinación de la base imponible con el objeto de que se aproxime a la realidad del mercado inmobiliario, reconociéndose la posibilidad de que los ayuntamientos corrijan a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización.

Así mismo, se establecen unos coeficientes máximos, determinados en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas.

Aquí es donde viene la real acomodación a la más reciente de las sentencias en la materia: *“Todo ello, sin perjuicio de la facultad que se reconoce a la persona obligada tributaria para acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido”*. De este modo, los nuevos decretos forales vascos, la norma estatal y la navarra, en cumplimiento con lo establecido por la STC 182/2021, establecen un sistema opta-

tivo de determinación de la base imponible del impuesto ofreciendo al contribuyente la posibilidad de determinarla conforme a la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble. Ahora sí que el nuevo sistema puede entenderse compatible con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

VI. LA RESTRICCIÓN DEL RÉGIMEN DE REVISIÓN APLICABLE DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE, TRASLADADA A LAS DIFERENTES NORMAS

La propia STC 182/2021, de 26 de octubre, lejos de remitirse a la regla general de eficacia de dichas sentencias a partir de su publicación en el BOE, restringe su eficacia al momento en que se publicó la primera escueta nota de prensa, ni siquiera a la fecha del contenido parcial de la sentencia en este punto, ya que el mismo se publicó días más tarde, en una segunda nota de prensa y muy lejos de la regla general de su publicación en BOE. Además, esta segunda nota de prensa mostraba cómo la aplicación de la sentencia se iba a circunscribir a una serie de supuestos tasados que aclaran y restringen de modo importante su eficacia, al contrario de lo sucedido con la tanda de sentencias de 2017 y en contra del criterio habitual y de lo establecido en la normativa para recurrir cuando los actos administrativos no se encuentran ni caducados ni prescritos. Entendemos que es el punto más polémico de esta sentencia y procedemos a revisar

cómo se ha trasladado.

Primero, hay que entender el motivo o razón de la regla general. La publicación en el BOE tiene la virtud de asegurar el conocimiento general de la sentencia y es por ello que su acatamiento resulta exigible a todos los poderes públicos, a partir de ese momento, otorgando la debida seguridad jurídica. Por tanto, entendemos que la regla general de producir efectos tras su publicación en el BOE no es baladí y es un principio que otorga seguridad jurídica y que se utiliza por todo el sistema. Por poner un ejemplo, las notificaciones por comparecencia también utilizan este mecanismo por el mismo motivo. Por ello este punto nos resulta el más polémico de la referida sentencia, intercambiar el momento de publicación en el BOE por el momento en que se hizo pública una escueta nota de prensa no parece lo más adecuado y rompe esquemas, teniendo en cuenta que la fecha de publicación en BOE es una fecha que otorga una cierta garantía y una debida seguridad jurídica.

Además, en la regla general, la alusión al momento de publicación en el BOE no equivale a que la norma sea inconstitucional desde dicho instante, sino que la posible nulidad de la norma declarada inconstitucional, si nada se dice en contra, lo era ya de origen y, en consecuencia, se expulsa del ordenamiento también con estos efectos (conocido como efectos *ex tunc*). De este modo, en la regla general, los límites a la retroactividad de la nulidad de la ley son los límites que vienen impuestos por el propio ordenamiento como el principio de cosa juzgada en la imposibilidad de revisar proce-

sos en los que ya haya sentencia firme y actuaciones administrativas firmes o la consolidación por obra del instituto de la prescripción. Tienen su razón de ser derivada del propio sistema.

Sin embargo, esta sentencia pasa a entender consolidadas otras situaciones que, en realidad, escapan a esta regla general como límites establecidos por el propio ordenamiento en el caso en que llega a vetar el derecho a recurrir actos que todavía no son firmes en base a lo dispuesto por la declaración de inconstitucionalidad.

Este hecho ha llamado la atención de la doctrina ya que, aunque el TC puede moderar esta eficacia, se entiende que no puede llegar a hacerlo de esta manera, vetando incluso el derecho al recurso de actos que entiende no firmes y consentidos sino pertenecientes a una categoría de “actos consolidados”. Podemos entender que dentro de los mismos se encuentran ya no sólo aquellos que han resultado ser cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes, sino también aquellos que, siendo anteriores a la primera nota de prensa de la sentencia, no habían sido todavía recurridos y están en tiempo de serlo, además de las autoliquidaciones no rectificadas a dicha fecha.

En resumidas cuentas, la STC182/2021 limita sus efectos sólo a aquellas situaciones recurridas y vivas tanto en vía administrativa como judicial. Añadimos el límite de que formalmente, sólo en territorio de régimen

común.

Ahora bien, resulta más que dudosa la capacidad del TC para limitar los efectos de su propia declaración de inconstitucionalidad en el sentido en que se realiza en esta sentencia 182/2021 respecto a este tipo de actos consolidados. Tal y como comentan HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO y, anteriormente lo había hecho GARCÍA FRÍAS, en lo referente a este punto del comentario a la sentencia¹⁷: “*La STC 126/2019, que lo hizo siguiendo el criterio clásico del TC [FD 5º.a), segundo párrafo], consistente en dejar a salvo las situaciones de firmeza judicial [en cumplimiento del artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC)] y las administrativas, como viene haciendo desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, la STC 182/2021 [FD 6º.B)] va más allá y equipara a las situaciones de firmeza administrativa las que denomina “consolidadas”, esto es, aquellas en las que al día de dictarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021) existiesen liquidaciones provisionales o definitivas del IIVT-NU aún no impugnadas o autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada en dicho momento*”. Y es que como resalta este autor: “*el TC, que como todos los poderes públicos está sometido a la Constitución (artículo 9.1 CE), priva a los contribuyentes de vías de recurso, no caducadas ni prescritas, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tri-*

17 Cfr. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., ¿Estado de Derecho?, Taxlandia, 23 de noviembre de 2021. Igualmente, op.cit, de GARCÍA FRÍAS, Mª A, en op.cit..

buto que ha juzgado inconstitucional en cuanto al método de cálculo de su base imponible, declarando la nulidad de los correspondientes preceptos legales. Lo que les da con una mano, se lo quita con la otra”.

Si bien en el caso estatal resulta evidente que lo establecido en la sentencia resulta de obligado cumplimiento, sin necesidad de incorporarlo expresamente a la nueva normativa, nos podemos plantear si ello resulta así para el resto de territorios. La cuestión no resulta baladí, en tanto en cuanto la sentencia no les resulta formal y directamente aplicable y formalmente sus preceptos equivalentes no han sido declarados inconstitucionales.

De este modo, lo dicho en la sentencia en cuanto a la limitación de efectos se puede trasladar o no a la normativa en estos casos. La situación en que se queda, por esta falta de aplicación formal y directa es que, caso de no trasladarse, no parece resultar obligatorio este criterio particular y extraño a la teoría general del recurso de la referida sentencia. Ahora bien, como tampoco se puede exigir la aplicación directa de la sentencia en los territorios vascos y navarros, a la postre, no resultaba tampoco estrictamente necesaria su particular regulación, si bien podría otorgar cierta seguridad jurídica. Eso sí, podría impugnarse en base a la identidad material de los preceptos declarados inconstitucionales y esperar el resultado de tal impugnación.

La norma navarra, con buen criterio, explica la situación en la Exposición de Motivos de la siguiente forma: “*se considera*

conveniente introducir una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido. Así, el sistema objetivo de determinación de la base imponible del impuesto se convierte en un sistema optativo, que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho expuesto anteriormente”. Ese es el fin de la reforma en los demás territorios, simplemente el de establecer esa regla de salvaguarda a efectos de que el IIVTNU pueda chocar con el principio de capacidad económica, no la recuperación de la constitucionalidad de los preceptos declarados inconstitucionales en sí porque formalmente no han sido declarados inconstitucionales en estos territorios.

No obstante, la norma navarra sí que le da efectos a la nueva Ley a partir de los hechos imposables acaecidos a partir del 26 de octubre del 2021. Esta norma no restringe los efectos al modo de la STC182/2021, pero a pesar de entrar en vigor el 1 de enero de 2022 aplica a la misma un carácter retroactivo, lo cual plantea un problema a los hechos imposables que situándose en este período y teniendo una norma en vigor, la aprobada en 2017 y que no es derogada hasta la entrada en vigor de la nueva, puedan verse perjudicadas por la nueva norma, que no estaba vigente en el momento de realizarse el hecho imponible.

Por su parte, en los territorios forales vascos existe una diferencia en este punto entre las normativas vizcaína y alavesa y la guipuzcoana. Si bien, la norma vizcaína y la alavesa (en su D. T 3ª en el caso alavés y D.A única en el caso vizcaino, publicadas en sus respectivos boletines), tenían el siguiente contenido que pasamos a reproducir y resultaron convalidadas, la guipuzcoana no lo regula: *“Régimen aplicable resultante de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021. No serán objeto de revisión las obligaciones tributarias devengadas por este Impuesto que, a fecha del dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas, las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la referida sentencia, así como las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha en virtud de lo establecido en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en su caso Álava)”*.

En cuanto a las situaciones acaecidas entre la fecha a la que se refiere la publicación de la sentencia 26 de octubre y la fecha en que entra en vigor la nueva norma reguladora del tributo, se trata de un periodo en que hay un vacío normativo en el caso del Estado y, por tanto, aunque nada se diga en esta situación de vacío normativo, no puede aplicarse el tributo. Cuestión formal-

mente diferente es la relativa a los otros territorios ya que, al no afectarles formalmente la sentencia de inconstitucionalidad, formalmente no existe dicho vacío. Sin embargo, entendemos que, de recurrirse estas situaciones, materialmente deberían prosperar.

Como vemos, la situación de los cuatro territorios donde lo establecido en la sentencia 182/2021 no resulta de aplicación es variopinta, pero se trata de una solución provisional y cada una de las Diputaciones Forales tiene su propia capacidad normativa. Lo dicho anteriormente en relación a esta restricción del derecho a recurso sirve igualmente para estos dos casos muy especialmente al recordar su situación formalmente diferente.

Por último, en los casos en que las liquidaciones fueran firmes y estemos en Gipuzkoa, parece correcto que se pueda recurrir una posible devolución de ingresos indebidos mediante un procedimiento especial como la revocación. Entendemos que no cabría instar la nulidad ni la corrección de errores y que de entre los procedimientos especiales el que mejor se ajusta sería, en estos casos, instar a la revocación. En realidad, la revocación no resulta accionable por el interesado, sino que será el ayuntamiento en cuestión quien debe decidir si procede revocar el acto impugnado y podría decidir discrecionalmente no hacerlo, lo cual, evidentemente, plantea un problema.

El profesor CALVO VÉRGEZ analiza si un órgano judicial se encuentra facultado para acordar la revocación de una liquida-

ción firme de plusvalía recordándonos el Auto de 11 de abril de 2019 en que el Tribunal Supremo acordó pronunciarse (al estimar que concurría interés casacional para la formación de jurisprudencia) acerca, entre otras, de si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra una liquidación del IIVTNU (con anterioridad a la STC 182/2021, es decir, en relación a la STC 59/2017,) o no por ser de oficio¹⁸. El TS entendió que no procedía la revocación debido la firmeza de las resoluciones administrativas y el principio de seguridad jurídica. En el caso de la STC 59/2017, al no haberse delimitado sus efectos temporales, caso contrario a la STC 182/2021, el TS entendió que podía tener interés casacional. Sin embargo, en el caso de la sentencia que nos ocupa sí que sus efectos están limitados y no cabría invocar efectos ex tunc.

EL TS en su sentencia de 6 de marzo de 2020 estableció que no resulta posible revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto que hubiesen quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017 y 126/2019, de 31 de octubre.

Sin embargo, la doctrina del doble tiro ya aplicable a la Administración también va a resultar aplicable a los administrados a

partir de la STS de 4 de febrero de 2021, que reconoció por vez primera el derecho de los administrados a este doble tiro en tanto en cuanto en esa segunda solicitud, diferente de la primera, existan argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada. Citando a CALVO VÉRGEZ: *“Ni que decir tiene que, al amparo de lo reconocido por el TS a través de este pronunciamiento, aquellos contribuyentes que hubieran instado sin éxito la rectificación de sus autoliquidaciones gozarán de una nueva oportunidad para recuperar los impuestos satisfechos. Y ello si, como sucede en el presente caso sobre la que la Hacienda Pública fundamenta la denegación de la pretensión de aquellos ha sido declarada inconstitucional o, en su caso, contraria al Derecho de la Unión Europea”*.

Por otra parte, nos debemos plantear si cabe exigir responsabilidad patrimonial en vista de lo previsto en los artículos 32, apartados 1 a 6, y 34, apartado 1, de la Ley 40/2015, y el artículo 67, apartado 1, de la Ley 39/2015.

Pues bien, recientes Autos de la Sección Primera de la Sala de lo contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de admisión a trámite de dos recursos de casación,

han planteado una cuestión con interés casacional que podría terminar por abrir la vía de la responsabilidad patrimonial en esta

18 Vid. CALVO VÉRGEZ, J., “Cuestiones resueltas y pendientes en torno a la impugnación de liquidaciones firmes en el IIVTNU”, *Tributos Municipales*, nº259, 2021, p.34.

materia¹⁹.

VII. LA OBLIGACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS DE ADAPTARSE A LO PREVISTO EN ESTOS DECRETOS DE URGENCIA

La aplicación, en cada territorio, de cada norma aprobada será directa mientras los ayuntamientos no adecuen sus ordenanzas fiscales a lo dicho en las mismas, pero se le da un plazo máximo de 6 meses para realizar la adaptación de sus ordenanzas fiscales, sin establecer cuáles son las consecuencias de no hacerlo en plazo. De este modo, los ayuntamientos deben adecuar sus ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU a lo dispuesto en el caso de los TTHH vascos a sus decretos forales normativo antes del 17 de mayo de 2022. Hasta entonces, para la determinación de la base imponible del impuesto se deben aplicar los coeficientes máximos establecidos en la redacción actual dada por las diferentes normas. El plazo expira antes, el 9 de mayo, en el caso de la normativa estatal y

el 1 de julio en el caso de la navarra.

En los tres territorios forales vascos se derogan los Decretos de urgencia anteriores, eliminando todos los efectos que dicha regulación apresurada y técnicamente defectuosa determinaba²⁰.

Hay que entender en el caso de los TTHH vascos que estos decretos de urgencia se consideran, simplemente, una solución provisional, ya que, en el órgano de coordinación de las Diputaciones Forales, se comprometen a ejercer su competencia normativa derivada del Concierto Económico, elaborando una nueva regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Todavía desconocemos el resultado del mismo, pero, al menos, dejará de ser un conglomerado de jurisprudencia que lleva a adoptar normas de urgencia. En este sentido, se puede entender que se trata de un ajuste de mínimos en el mismo sentido en que el profesor GARCÍA MORENO lo describe en relación al tributo en territorio de régimen común²¹.

19 Cfr. los autos del TS de 18 de noviembre de 2021 recurso de casación 2871/2021 y de 25 de noviembre de 2022, recurso de casación 6331/2021.

20 Así, Bizkaia donde la Disposición Adicional Novena se encarga de derogar la Disposición adicional primera relativa a la Determinación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, incorporada mediante el artículo único del Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la de Álava que deroga también dicha DA y Gipuzkoa a través de su DR donde expresamente establece “Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en el presente decreto foral-norma, y en particular el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

21 Cfr. GARCÍA MORENO, A. (2021), “La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional”, Carta Tributaria, nº80, 2021, p.2: “Por ello, más que una regulación de nuevo cuño, podamos advertir en la reforma una adaptación a los principales postulados que, sobre la constitucionalidad del gravamen, se desprenden de la doctrina del Tribunal Constitucional —TC, en adelante—, pudiendo considerarse en este sentido como un ajuste, prácticamente, de mínimos”.

VIII. CONCLUSIONES

Al contrario de lo ocurrido con el inicio del periplo de la plusvalía municipal en 2017 (que comenzó con una declaración de inconstitucionalidad que afectaba a Gipuzkoa y posteriormente a Álava antes de que recayera sentencia sobre la Ley estatal), en este momento, todavía no ha recaído sentencia de inconstitucionalidad y, por tanto, la nulidad de ciertos preceptos, ni para los territorios forales vascos ni para Navarra.

A pesar de ello, tenemos 5 nuevas normas diferentes de Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana aprobadas durante los meses de noviembre y diciembre de 2021. Cuatro de las mismas, formalmente, entendemos desacertadas, al haber sido aprobadas mediante la figura del Decreto Ley, regulando mediante esta figura elementos tan esenciales del tributo como la no sujeción, el hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen. Sólo Navarra, ha elegido el instrumento regulatorio adecuado, regulando un poco más tarde, pero mediante Ley este tributo.

Materialmente, en cuanto a las normas vascas, no son totalmente coincidentes especialmente por el caso de Gipuzkoa, pero es previsible que en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria se llegue a un mayor acercamiento. De todos modos, cada Territorio Histórico puede tener su normativa propia en la materia sin necesidad de que se dé el mismo.

Sobre la Ley navarra, a pesar del acierto en la forma elegida, cabe reprobar su retroactividad en cuanto a aquellos supuestos perjudiciales para el administrado a fecha 26 de octubre, por tratarse de una norma que ha sido publicada en el BOE a fecha 31 de diciembre, entrando en vigor el 1 de enero de 2022, pero con efectos para los hechos imponibles que se produzcan a partir del día 26 de octubre de 2021.

La sentencia 182/2021 nada dice sobre el recurso de las situaciones posteriores hasta la aprobación de la nueva normativa. En este caso entendemos que, al haber un vacío normativo en el caso del Estado, esas situaciones resultan fácilmente recurribles en caso de que se hubieran girado plusvalías, ya que serían nulas.

Uno de los principales problemas que se plantea con estas normas de mínimos es qué ocurre con las vías de recurso, ya que la STC 82/2021, de 26 de octubre, restringe de forma desmesurada las mismas y las nuevas regulaciones no aportan siempre demasiada luz. Las normas estatal, navarra y guipuzcoana no se posicionan al respecto, mientras que la vizcaína y alavesa reproducen lo establecido por parte de la referida sentencia.

Entendemos que, en el caso de la norma estatal, siendo la sentencia de aplicación directa, este vacío viene a ser ocupado por la misma. La situación no es así en el caso guipuzcoano ya que, formalmente, la sentencia no resulta directamente aplicable en ningún aspecto, por lo que la situación varía.

Ello no sucede, sin embargo, en el caso del resto de territorios, quienes sí que dispo-

nían de las normativas adoptadas en 2017 y que no han sido derogadas hasta la aprobación de las nuevas normas de 17 de diciembre de 2021 en las provincias vascas y 31 de diciembre en Navarra y no estaban dichos preceptos formal y directamente afectados por la declaración de nulidad. En el caso de las provincias vascas sus normas entrar en vigor y con efectos el 17 de noviembre. Ahora bien, materialmente, resultan fácilmente recurribles por tener idéntico contenido al declarado inconstitucional. Sin embargo, el caso navarro es especial por tener la nueva Ley efectos desde el 26 de octubre.

Cabe recordar que el régimen actual de las regulaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana es de aplicación directa, pero temporal, con un plazo de 6 meses para que los ayuntamientos se adapten al mismo, sin que se hayan especificado las consecuencias de no tener las ordenanzas adaptadas en dicho plazo.

IX. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ORTEGA, J.M^a, “El onus probandi”, *Quincena fiscal*, nº 18, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., “Cuestiones resueltas y pendientes en torno a la impugnación de liquidaciones firmes en el IIVT-NU”, *Tributos municipales*, nº259, 2021.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas propuestas de lege ferenda para

adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a la constitución”, *Tributos locales*, monografías nº3, 2017

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): *La revisión de actos tributarios en la esfera local*. Madrid: Renta Grupo Editorial, (Tributos Locales, monografía núm. 1.)

DE LA PEÑA AMORÓS, M^a M. (2020), *El deber de información*, ed. Dykinson., Madrid.

GARCÍA FRÍAS, M^aA., “Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista Española de Derecho financiero*, nº175, 2017.

GARCÍA MORENO, A., “La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Carta Tributaria*, nº80, 2021.

GARCÍA MORENO, A., “Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 80, 2021, Nº 80, 1 de nov. de 2021, Editorial Wolters Kluwer

HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “¿Estado de Derecho?”, *Taxlandia*, 23 de noviembre de 2021.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El principio de capacidad económica en una encrucijada (la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)”, *Anuario Iberoamericano de Justicia*

Constitucional, 25(1), 87- 116.
doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>

ROMERO PLAZA, C., “El Tribunal Constitucional marca el punto final al cál-

culo de la Plusvalía Municipal”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* n° 80, 2021, N° 80, 1 de nov. de 2021, Editorial Wolters Kluwer.

