Roj: **STSJ PV 3028/2024** - **ECLI:ES:TSJPV:2024:3028**

Id Cendoj: **48020339922024100001**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **992**
Fecha: **28/06/2024**
Nº de Recurso: **30/2023**
Nº de Resolución: **5/2024**
Procedimiento: **Recurso de casación autonómico**
Ponente: **ANTONIO IGLESIAS MARTIN**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia del País Vasco

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren Administrazio-Auzien Kasazio Atala

Bilbao,

0000030/2023 Sección: MAM Recurso de Casación Autonómico / Kasazio-errekurtso autonomikoa

NIG: 4802045320230000389

Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 1 de Bilbao 0000076/2023 - 0 Procedimiento Abreviado

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN ESPECIAL DE CASACIÓN AUTONÓMICA

RECURSO DE CASACIÓN N.º 0000030/2023

SENTENCIA NÚMERO 000005/2024

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D.LUIS ANGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS

D.ANGEL RUIZ RUIZ

D.JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA

D.ANTONIO IGLESIAS MARTIN

Dª.IRENE RODRIGUEZ DEL NOZAL

En Bilbao, a 28 de junio del 2024.

La sección especial de casación de la Sala de lo Contenciosoadministrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por los/as Ilmos. Sres. antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso de casación, registrado con el número 30/2023 preparado contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Bilbao nº 105/2023, de 30 de junio de 2023, dimanante del procedimiento abreviado nº 76/2023.

Son partes en dicho recurso:

- **RECURRENTE**: AYUNTAMIENTO DE GETXO, representado y dirigido por los letrados del SERVICIO JURIDICO DEL AYUNTAMIENTO DE GETXO .

- **RECURRIDA**: Susana , representado por el procurador D.CARLOS SALGADO NUÑEZ y dirigido por el letrado D.OSCAR LAMANA TRINCADO.

Ha sido **Magistrado Ponente** el Ilmo. Sr. D. Antonio Iglesias Martin.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- EL 19 de octubre de 2023 el Ayuntamiento de Getxo presentó escrito de preparación de recurso de casación autonómica contra la Sentencia nº 105/2023, dictada el 30 de junio de 2023, por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Bilbao, que estima el recurso contenciosoadministrativo interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Getxo nº 906/203, de 16 de febrero de 2023.

SEGUNDO- Dada la tramitación correspondiente, por auto de fecha 5 de febrero de 2024 se admitió el presente recurso de casación autonómica.

TERCERO.- Con fecha 2 de abril de 2024, el Ayuntamiento de Getxo interpuso recurso de casación autonómico, para el que habia sido emplazado, pretendiendo la anulación de la sentencia recurrida, la desestimación del recurso contencioso administrativo y que se acordara la validez de la actuación administrativa recurrida.

CUARTO.- Con fecha 9 de mayo de 2024, la representación procesal de DÑA. Susana , se opuso al recurso de casación autonómico interpuesto de contrario, solicitando la confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO.- Por providencia de fecha 13 de mayo de 2024, se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 26 de junio de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sentencia recurrida.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Bilbao nº 105/2023, de 30 de junio de 2023, dimanante del procedimiento abreviado nº 76/2023, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Getxo nº 906/203, de 16 de febrero de 2023, que desestimó el recurso de reposición interpuesto el 13 de octubre de 2022, posteriormente ampliado en fecha 7 de febrero de 2023, frente a tres liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, derivados de la adquisición por herencia de 1/5 de los bienes inmuebles que se indican, ordenando la devolución de 1.129,13 euros, con los intereses de demora devengados hasta la fecha del reintegro efectivo de dicha cantidad.

Relata la sentencia el *iter* temporal de acontecimientos producidos, recordando que la madre del recurrente falleció el 31 de octubre de 2021 y que la transmisión de 1/5 de los bienes dio lugar a tres liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

(IIVTNU), calculadas por el sistema de determinación objetiva de la base imponible. Abonado el importe, con fecha 13 de octubre de 2022 se formuló recurso de reposición frente a las tres liquidaciones, ampliado el 7 de febrero de 2023, desestimado por resolución del Ayuntamiento de Getxo nº 906/203, de 16 de febrero de 2023. Seguidamente, la sentencia da cuenta de **la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , relativa a la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 (59/2017 BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 2021),** que declaró que los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, son inconstitucionales y nulos por vulnerar el principio de capacidad económica, al establecer un único método, objetivo e imperativo de cuantificación de toda la base imponible del tributo. Seguidamente, se da cuenta 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, entendiendo que el recurso debe de estimarse por cuanto se devengó con fecha anterior a esta norma y la misma solo puede aplicarse a las transmisiones realizadas a partir del 10 de noviembre de 2021 (en este caso el devengo se produjo el 31 de octubre de 2021). A estos efectos se recuerda que el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al pronunciamiento del Tribunal

Constitucional.

SEGUNDO.- **Alegaciones de las partes**.

Sentado lo anterior, teniéndose por preparado el presente recurso de casación por auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Bilbao, de 24 de octubre de 2023, se formula el recurso de casación autonómico que se fundamenta en lo siguientes motivos de fondo:

- Inexistencia de fundamento legitimador para la no aplicación del régimen foral.

Entiende la parte que promueve el recurso de casación que es aplicable la Norma Foral nº 8/1989, de 30 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en la redacción introducida por la modificación operada por el Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio. Se señala que la sentencia recurrida postula la no aplicación de dicha norma por aplicación analógica de fundamentos obtenidos en situaciones experimentadas en territorio común, pero sin articular el mecanismo formal tendente a poner en cuestión la aplicación misma del régimen foral fiscal vigente en Bizkaia. Ha sido **la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , lo que ha justificado que el juez de instancia no aplique el régimen jurídico vigente en Bizkaia, sobre el que no se ha cuestionado y/o determinado la falta de constitucionalidad, de acuerdo con los caucesexigidos en el ordenamiento jurídico. Se recuerda que se trataba de liquidaciones cuyo hecho imponible se devengó el 31 de octubre de 2021, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto** Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, que adapta la Norma Foral 8/1989, d 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Se critica que se aplique el 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, sin que la normativa foral haya sido expulsada del ordenamiento jurídico. En consecuencia, se entiende que, de acuerdo con la Ley de **Concierto Económico**, se aplica por el juez *a quo* el 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, cuando debió de aplicar la normativa foral y, en su caso, plantear una cuestión de inconstitucionalidad de entender que esta no era constitucional. Se invoca al efecto la sentencia de esta Sala 1/2021, de 28 de abril, dictada en el recurso 36/2020, así como la sentencia nº 2/2021, de 29 de julio de 2021, dictada en el recurso 37/2020, que concluyen que no puede dejar de aplicarse una norma foral fiscal sin cuestionarla prejudicialmente si se considera contraria a la Constitución. Se señala que, el hecho de que se haya declarado la inconstitucionalidad del TRLHL, no permite eludir el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por lo que, si no se cuestiona prejudicialmente, no cabe sino aplicar la norma vigente.

- Actuación municipal ajustada a la legalidad.

En virtud de lo anterior, se entiende que la actuación municipal recurrida es ajustada a la legalidad, al aplicar la correspondiente norma foral. Se recuerda que el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, no estableciendo ningún régimen retroactivo por lo que, devengándose el tributo el 31 de octubre de 2021, fecha de fallecimiento de la madre de la recurrente, regía la Norma Foral nº 3/2017, de 20 de junio, invocándose el informe del Técnico Superior de Rentas, de 16 de febrero de 2023, según el cual se ha comprobado la existencia de incremento de valor, no teniendo la cuota carácter confiscatorio, por lo que las liquidaciones no atentarían contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. En consecuencia, se dice que el Ayuntamiento no podía contradecir el contenido del régimen jurídico vigente que le resultaba de aplicación porque la experiencia obtenida en territorio común con normas de contenido similar no resulta ser un fundamento justificativo para dejar de aplicar el ordenamiento jurídico. Se recuerda que no existe vinculación entra las disposiciones del TRLHL y la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con el régimen de distribución de competencias previsto en la Constitución, en el Estatuto de Autonomía del País Vasco y en la Ley 12/2002 que aprobó el **Concierto Económico** de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por su parte, la apelada se opone al recurso de apelación recordando la doctrina del TC sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, así como el Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio (BOP de 22 de junio de 2017), invocando que su Disposición Transitoria Única un régimen específico para liquidaciones que correspondieran a impuestos devengados con anterioridad a su fecha de entrada en vigor. En particular, se destaca el alcance de la **sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , y la modificación de la Norma Foral, mediante el cual entraba en vigor una nueva regulación del impuesto, coincidente con la que hizo el Estado mediante Real Decreto-Ley 26/2021, de 9 de noviembre.** En relación con lo anterior, se invoca el alcance de los arts. 1 y 42 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco. De ello colige esta parte que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto del régimen local común implica también la nulidad de otro precepto del régimen local foral, siempre que ambos tengan la misma estructura y regulen un aspecto tan determinante y esencial para la existencia de un tributo como es la definición del

hecho imponible, la configuración de su base imponible o el procedimiento para la práctica de la liquidación. Se invoca al efecto el preámbulo del Decreto Foral Normativo nº 7/2021, de 16 de noviembre, que adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio. Invocando igualmente la normativa foral aplicable, se dice que el Decreto Foral Normativo surge de la necesidad de una rápida adaptación del IIVTNU en el territorio foral porque la declaración de inconstitucionalidad lo ha vaciado por completo y no puede ser exigido, como lo prueba la posterior ratificación del Decreto Foral Normativo por las Junas Generales de Bizkaia. Seguidamente, se analiza el alcance de dicho Decreto Foral Normativo nº

8/1989, de 30 de junio, en relación con la **sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , que es la que justifica la aprobación de aquel. En cuanto a las** sentencias de esta Sala 1/2021, de 28 de abril, dictada en el recurso nº 36/2020 (que resuelve un recurso de casación autonómica al objeto de aclarar si pudo dejarse de aplicar la Disposición Transitoria del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, tras las STC 26/17, por el hecho de que la normativa fiscal en el TH de Bizkaia que se aplicó a las liquidaciones firmes era del mismo tenor literal que los preceptos declarados inconstitucionales, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad) o la nº 2/2021, de 29 de julio de 2021, dictada en el recurso 37/2020, se entienden que no avalan la tesis de la apelante. En primer lugar, porque no entran para nada a cuestionar que el IIVTNU en el ámbito foral era inconstitucional en algunos de sus preceptos y, en segundo lugar, porque solo entra a analizar si la normativa foral que se dictó, era inconstitucional o no, refiriéndose exclusivamente al Decreto Foral 3/2017. Se entiende así que las sentencias del Tribunal Constitucional tienen un efecto mediato o indirecto sobre la norma foral homónima. Finalmente, se analiza el alcance de la STC 46/2024, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 4.1, segundo párrafo, 42ª) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del IIVTNU, en redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma nº 7/2021, de 16 de noviembre, en atención a la sustancial identidad entre los preceptos cuestionados y los estatales ya declarados inconstitucionales por la sentencia nº 182/2021.

TERCERO.- **Doctrina de esta Sala.**

Conviene recordar que el auto de 5 de febrero de 2024 que admite el recurso de casación autonómico fija como cuestión a resolver que presenta interés casacional objetivo la de si la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107, apartados 1, 2.a) y 4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por obra de la **sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , relativa a la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 (59/2017 BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 2021), conlleva la invalidez de las liquidaciones** del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, practicadas en aplicación de precepto equivalente de la la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, reguladora en el T.H.B. de dicho tributo local, sin necesidad de plantear la inconstitucionalidad de dicha disposición ante el Tribunal Constitucional, reafirmando, precisando o reformulando, en su caso, la doctrina ya fijada con anterioridad por esta Sección Especial, y siendo objeto de interpretación los artículos atinentes del **Concierto Económico** y de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Aunque en relación con la a Disposición Transitoria del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio (BOP de 22 de junio de 2017), esta misma cuestión fue abordada por la sentencia de esta Sala 1/2021, de 28 de abril, dictada en el recurso 36/2020, que resuelve un recurso de casación autonómica al objeto de aclarar si pudo dejarse de aplicar la Disposición Transitoria del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, tras las STC 26/17, por el hecho de que la normativa fiscal en el TH de Bizkaia que se aplicó a las liquidaciones firmes era del mismo tenor literal que los preceptos declarados inconstitucionales, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad. Pues bien, la sentencia responde que no puede dejar de aplicarse el Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, que es una norma foral fiscal de la Junta General del Territorio Histórico de Bizkaia, vigente, y si el Juez o Tribunal considera que incurre en inconstitucionalidad, debe cuestionarla ante el Tribunal Constitucional.

Refiere la sentencia lo siguiente:

... SEXTO.- Primera cuestión: " aclarar si pudo dejarse de aplicar la Disposición Transitoria del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio (BOB de 22 de junio de 2017), tras las STC 26/17 , 37/17 y 59/17 , por el hecho de que la normativa fiscal en el TH de Bizkaia que se aplicó a las liquidaciones firmes era del mismo tenor literal que los preceptos declarados inconstitucionales, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad."

La STC núm. 26/2017 de 16 de febrero de 2017 dice:

" 1º Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. 2º Estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de 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 , y, en consecuencia, declararlos inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. 3º Desestimar la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás.

La STC núm. 37/2017 de 1 de marzo de 2017 , dice:

" 1º Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. 2º Estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 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 , y, en consecuencia, declararlos inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. 3º Desestimar la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás. "

En el párrafo final de las STC núm. 26/2017 y núm. 37/2017 se dice:

" Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe insistirse en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 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, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia. Por último, debe señalarse que 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 esta 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."

Y la STC 59/2017 de 11 de mayo de 2017 dice:

" Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor..."

La Norma Foral 8/1989 de 30 de junio, sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no ha sido cuestionada constitucionalmente; tampoco el Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, que la modifica.

El ATS de 12 de diciembre de 2019 (rec. 2660/2019), en relación con un supuesto similar la que nos ocupa, dice en su fundamento jurídico tercero:

" Tras la lectura de tal pasaje transcrito, es evidente que la sentencia impugnada dejó de aplicar en el litigio, respecto a la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Bilbao, la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio , sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, vigente en el momento de los hechos y que no había sido declarada inconstitucional, sin promover la preceptiva cuestión de inconstitucionalidad. También ignoró la disposición transitoria única del Decreto foral normativo 3/2017, de 20 de junio, por el que semodifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la impugnación de las liquidaciones firmes de impuestos devengados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Decreto Foral Normativo.

Este proceder del órgano judicial desconoce abiertamente el principio de sometimiento del Poder Judicial únicamente al imperio de la ley. Así, el artículo 117 de la Constitución que abre el Título VI dedicado al "Poder Judicial", y, ya en su apartado 1º establece que:

"La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley".

El sometimiento al imperio de la ley implica según el artículo 163 de la Constitución Española que:

"Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos".

El principio de sometimiento del Poder Judicial, únicamente, al imperio de la ley se cierra con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial que debemos tener presente dispone que:

"Los Jueces y Tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa".

Efectivamente, si el órgano judicial consideraba que la Norma Foral pudiera ser contraria a la Constitución, debió plantear cuestión prejudicial de acuerdo con lo previsto en la D.A.5ª de la LO 2/1979 , del Tribunal Constitucional (añadida por la LO 1/2010 de 19 de febrero), que conforman el objeto de enjuiciamiento de la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales, que establece:

"1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 311979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal."

La LO 1/2010 modificó también la LOPJ 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, art. 9.4 en el siguiente sentido:

« Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución , de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal

Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.»

Por lo tanto, queda claro que no puede dejar de aplicarse una Norma Foral Fiscal, sin cuestionarla prejudicialmente si se considera contraria a la Constitución. Y el hecho de que sehaya declarado la inconstitucionalidad de una Norma Foral de otro Territorio Histórico, no permite eludir el planteamiento de la cuestión prejudicial. Si no se cuestiona prejudicialmente no cabe sino aplicar la norma vigente...

OCTAVO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.

A la primera cuestión: "1.- aclarar si pudo dejarse de aplicar la Disposición Transitoria del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio (BOB de 22 de junio de 2017), tras las STC 26/17 , 37/17 y 59/17 , por el hecho de que la normativa fiscal en el TH de Bizkaia que se aplicó a las liquidaciones firmes era del mismo tenor literal que los preceptos declarados inconstitucionales, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad."

No puede dejar de aplicarse el Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, que es una norma foral fiscal de la Junta General del Territorio Histórico de Bizkaia, vigente. Si el Juez o Tribunal considera que incurre en inconstitucionalidad, debe cuestionarla ante el Tribunal Constitucional.

La sentencia de esta Sala nº 2/2021, de 29 de julio de 2021, dictada en el recurso 37/2020, en los mismos términos, señala:

OCTAVO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.

A la primera cuestión: "1.- aclarar si pudo dejarse de aplicar la Disposición Transitoria del Decreto

Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio (BOB de 22 de junio de 2017), tras las STC 26/17, 37/17 y 59/17, por el hecho de que la normativa fiscal en el TH de Bizkaia que se aplicó a las liquidaciones firmes era del mismo tenor literal que los preceptos declarados inconstitucionales, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad."

No puede dejar de aplicarse el Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, que es una norma foral fiscal de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, vigente. Si el Juez o Tribunal considera que incurre en inconstitucionalidad, debe cuestionarla ante el Tribunal Constitucional.

A la segunda cuestión: No concurre ninguna de las causas de nulidad invocadas en relación con el art. 225 de la NFGT.

Se dice por la apelada que el preámbulo del Decreto Foral Normativo nº 7/2021, de 16 de noviembre, que adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, señala que, aunque en el Territorio Histórico de Bizkaia no se haya

producido declaración de incosntitucionalidad en relación a la normativa reguladora del IIVTNU, la declaración de inconstitucionalidad de la normativa estatal obliga a reaccionar de manera urgente, adecuando la normativa vizcaína a dicho pronunciamiento. Se justifica con ello la aplicación inmediata de la sentencia del Tribunal Constitucional en los territorios históricos. Pues bien, con independencia de que el preámbulo es una mera declaración de intenciones sin capacidad normativa, lo cierto es que no es hasta que el legislador adapta la norma foral a la doctrina del Tribunal Constitucional cuando se hace uso de la facultad normativa reconocida para desplazar del ordenamiento jurídico del Territorio Histórico de Bizkaia la configuración legal del IIVTNU. El hecho de que se haya reaccionado para adaptar la norma foral a la doctrina del Tribunal Constitucional es un ejercicio responsable de la potestad normativa al respecto, pero no se merma en ese sentido la autonomía financiera que tiene para regularse el tributo, como se indicará en el siguiente fundamento jurídico.

Se alega también que las sentencias de esta Sala no entran a cuestionar que el IIVTNU en el ámbito foral era inconstitucional en algunos de sus preceptos, pero lo cierto es que el análisis del interés casacional objetivo no se constriñe a esa cuestión, sino justamente a si es o no aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional sin modificación de la norma foral correspondiente. En segundo lugar, el hecho de que se analizase el Decreto Foral nº 3/2017 no significa que el debate no fuera sustancialmente coincidente en cuanto a la aplicación inmediata de la doctrina del Tribunal Constitucional o a la necesidad o no de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto a la norma foral no modificada.

CUARTO.- Revisión de la doctrina anterior a la luz de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Conforme al auto de 5 de febrero de 2024, que determina el objeto de interés casacional, se trata de determinar si procede reafirmar, precisar o reformular, en su caso, la doctrina ya fijada con anterioridad por esta Sección Especial, siendo objeto de interpretación los artículos atinentes del **Concierto Económico** y de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Como se desprende del anterior fundamento de derecho, es claro que el TC ha revisado el alcance de las Normas Forales, teniendo en cuenta la sustantividad propia de las mismas, a tenor de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con el artículo cuarenta y uno de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, que establece lo siguiente:

*1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de **Concierto Económico** o Convenios.*

*2. El contenido del régimen de **Concierto** respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:*

*a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio **Concierto**, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El **Concierto** se aprobará por Ley.*

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual periodo de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

*e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el **Concierto**, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el **Concierto**.*

*f) El régimen de **Conciertos** se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución .*

El art. 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, relativa a las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

Se invoca por la apelada el alcance del art. 42 de la norma que, en relación con los tributos locales señala:

Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.

b) No establecimiento de 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.

Nótese que la norma establece con carácter potestativo la posibilidad de regular el régimen jurídico de los tributos locales teniendo en cuenta la estructura establecida para el régimen común, pero justamente la potestad normativa de establecerlo de manera distinta resulta determinante en orden a la necesidad de una declaración de inconstitucionalidad de la norma foral para impedir su aplicación. En ese sentido, la propia potestad normativa que se le confiere al régimen foral de regular el IIVTNU con la estructura del régimen común o con otra distinta, implica necesariamente que haya de aplicarse si previamente no ha sido anulado por el Tribunal Constitucional.

En consecuencia y no habiendo ninguna previsión en sentido contrario en el art. 5 de la Ley, sobre las competencias exclusivas del Estado en esta materia, a tenor del principio de reserva legal tributaria, consagrado en el art. 133.1 de la Constitución, por estrictas razones de seguridad jurídica, no puede obviarse la normativa foral sin plantear una cuestión de inconstitucionalidad en caso de duda sobre la constitucionalidad de algún precepto.

Finalmente, se hace exigible un análisis de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

En su artículo primero hace una modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y añade una nueva disposición adicional quinta en los siguientes términos:

«Disposición adicional quinta (nueva).

1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 311979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.

2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.

3. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.

Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.

Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley.»

El precepto no puede ser más claro en orden a determinar la competencia del Tribunal Constitucional para conocer los recursos contra las normas forales. Así pues, en aras a la seguridad jurídica consagrada en la parte dogmática de la

Constitución (art. 9.3 de la Constitución), no puede producirse un efecto contagio y automático de las sentencias del TC relativas al IIVTNU que nos ocupa, sin un enjuiciamiento de la norma foral.

Ello lo confirma el artículo segundo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial en su art. 9.4, que queda redactado como sigue:

«Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución , de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. ***Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica****.»*

Finalmente y en coherencia con lo anterior, sin alcance orgánico, la disposición adicional única modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y añade una letra d) al artículo 3 de esta Ley en los siguientes términos:

«d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional. en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.»

En definitiva, los recursos directos o indirectos contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, solo pueden ser enjuiciados por el Tribunal Constitucional. En ese sentido, si no han sido impugnadas las normas forales, las mismas se entienden vigentes.

Así pues, las modificaciones legislativas inciden en lo ya manifestado por esta Sala en las sentencias dictadas en los mencionados recursos nº 36/2020 y nº 37/2020 en el sentido de exigirse un pronunciamiento del Tribunal Constitucional para declararlas inaplicables en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el presente caso, no es controvertido que el devengo se produjo el 31 de octubre de 2021 y que estaba en vigor la Norma Foral nº 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siendo el Decreto Foral Normativo nº 7/2021, de 16 de noviembre, que adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, posterior a aquel y sin previsión alguna de aplicación retroactiva.

Más recientemente, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 46/2024, de 12 de marzo de 2024, relativa a la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales 5349-2023, planteada por el Juzgado de lo ContenciosoAdministrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con diversos preceptos de la Norma Foral del territorio histórico de Gipuzkoa 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, declara la nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana que establecen un sistema objetivo y de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible (STC 182/2021). De esta sentencia se infiere la necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad de las normas forales fiscales para, en su caso, poder proceder a su inaplicación.

En consecuencia, no cabe sino confirmar la doctrina de esta Sala transcrita en las sentencias recogidas en el fundamento jurídico anterior.

QUINTO.- Análisis del caso y posible aplicación retroactiva de la doctrina del Tribunal Constitucional.

Sobre los posibles efectos retroactivos de la sentencia del Tribunal

Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional originariamente defendió, entre otras, en su sentencia nº 141/1988, de 12 julio, que la inconstitucionalidad de las normas con rango legal acarreaba su nulidad, debiendo ordenase el restablecimiento de las situaciones jurídicas anteriores con la consiguiente reparación o indemnización de los daños causados por la ley declarada inconstitucional. La principal consecuencia de lo anterior no era otra que el restablecimiento de las situaciones jurídicas anteriores, procediéndose a la reparación o indemnización de los daños ocasionados a los ciudadanos por la ley expulsada del ordenamiento jurídico. Sin embargo a partir de la sentencia nº 45/1989 de 20 febrero, el Tribunal Constitucional optó por un cambio de criterio, pronunciándose a favor de la irretroactividad de los efectos de aquella sentencia que declare inconstitucional una norma amparándose en el principio de seguridad jurídica, diferenciando al efecto entre los efectos derivados de la inconstitucionalidad (*ex nunc*) y de nulidad *(ex tunc*), y estimando que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto no afectan solo a las situaciones jurídicas decididas por sentencia, sino también a las establecidas por actos administrativos firmes y a las afectadas por el vacío normativo derivado de una declaración de inconstitucionalidad. Fue, por tanto, a raíz del referido pronunciamiento cuando el Tribunal Constitucional inicia el camino de la prospectividad de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad, fijándose los efectos *pro futuro* (y no aquello que es natural, es decir, desde la promulgación de la ley no constitucional), y adquiriendo dicha sentencias tales efectos *ex tunc*.

En consecuencia, los actos administrativos firmes no serán revisables en los supuestos que se declare la inconstitucionalidad de la norma que le sirve de cobertura, salvo que así lo determine el Tribunal Constitucional.

Además, el art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1.979, de 3 de octubre , del Tribunal Constitucional, aun sentando la regla general de eficacia *ex nunc* de los pronunciamientos anulatorios al proclamar que " *Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, Disposiciones o Actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosajuzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales...",* y matiza *"...salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad"*. Por lo tanto, establece la posibilidad de revisión de las situaciones nacidas al amparo de normas sancionadoras declaradas inconstitucionales, de tal modo que aquellas situaciones jurídicas que traen causa de la norma declarada inconstitucional, al perder la cobertura procedente de esa norma, podrá ser revisada siempre y cuando no afecten a la seguridad jurídica, es decir, que se trate de situaciones jurídicas consolidadas como consecuencia de la firmeza de la resolución administrativa.

En el presente caso, no habiéndose dictado la resolución recurrida en el ejercicio de la potestad sancionadora, en concordancia con el artículo 40 de la LOTC, no procedería la retroacción de la doctrina a supuestos firmes.

Esa tesis ha sido ya confirmada con total claridad conforma a **l apartado b) del fundamento jurídico sexto (alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad) de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , relativa a la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 (59/2017 BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 2021) cuando refiere:**

b) or otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Por otra parte y en cuanto al caso concreto que nos ocupa se refiere, hay que recordar que la sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de febrero de 2017, dictada en relación a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, en relación con los arts. 1, 4 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, como posteriormente hizo la sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, respecto a los arts. 107.1, 107.2) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, determinó que dichas normas eran inconstitucionales y nulas en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Como complemento de aquellas, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo núm.

1.163/2018, de 09/07/2018 (procedimiento: 6226/2017) desestima el recurso

de casación interpuesto contra sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, zanjando la polémica y aclarando que solamente en los casos en que " *no se acredita por el obligado tributario [contribuyente] la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*" se puede liquidar el impuesto.

La sentencia permite que los contribuyentes " *puedan probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial*" y para demostrarlo, entiende que este podrá presentar " *cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciarla*" y pone, como ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las escrituras públicas, añadiendo que, una vez que el contribuyente ha probado que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe lo contrario para poder girar el impuesto. El fundamento jurídico quinto de la sentencia es del siguiente tenor literal en estos extremos:

"2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas **[cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de *nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.***

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la *STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía* **. *Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.*"**

No obstante lo anterior, en el presente caso, habiéndose adquirido el inmueble por transmisión *mortis causa*, de acuerdo con la consulta de la Dirección General de Tributos nº 22-18, de 17 de abril de 2018, aplicable a un supuesto de herencia, concluye que en una transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno se produce un incremento de valor que es objeto de gravamen.

Pues bien, con independencia de lo anterior, lo cierto es que, a diferencia de lo que hace la parte apelante, no consta en la sentencia ni se ha realizado por el apelado esfuerzo probatorio alguno para determinar que no ha habido incremento del valor.

SEXTO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.

Teniendo en cuenta que el auto de 5 de febrero de 2024 que admite el recurso de casación autonómico, hay que concluir que la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107, apartados 1, 2.a) y 4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por **sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 , no conlleva la invalidez de las liquidaciones** del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, practicadas en aplicación de precepto equivalente de la la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, reguladora en el T.H.B. de dicho tributo local, sin necesidad de plantear la inconstitucionalidad de dicha disposición ante el Tribunal Constitucional.

En consecuencia, se reafirma la doctrina ya fijada con anterioridad por esta Sección Especial en sentencia nº 1/2021, de 28 de abril, dictada en el recurso nº 36/2020, así como la sentencia nº 2/2021, de 29 de julio de 2021, dictada en el recurso nº 37/2020, conforme a la interpretación los artículos atinentes del **Concierto Económico** y de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

SÉPTIMO.- Conclusión.

Procede estimar el recurso de casación interpuesto, revocar la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Getxo nº 906/203, de 16 de febrero de 2023, que desestimó el recurso de reposición interpuesto el 13 de octubre de 2022, posteriormente ampliado en fecha 7 de febrero de 2023, frente a tres liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, derivados de la adquisición por herencia de 1/5 de los bienes inmuebles que se indican.

OCTAVO.- Costas procesales.

El art. 93.4 de la de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece:

4. La sentencia que se dicte en el momento procesal a que se refiere el apartado 8 del artículo anterior, resolverá sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de esta ley y dispondrá, en cuanto a las del recurso de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad. No obstante, podrá imponer las del recurso de casación a una sola de ellas cuando la sentencia aprecie, y así lo motive, que ha actuado con mala fe o temeridad; imposición que podrá limitar a una parte de ellas o hasta una cifra máxima.

Estimándose el recurso de casación interpuesto por la representación del Ayuntamiento de Getxo y no apreciándose mala fe o temeridad, no procede expresa imposición de las costas procesales causadas en esta instancia. Sin que proceda pronunciarse sobre las causadas en primera instancia, al apreciarse serias dudas de derecho, que justifican su no imposición (art. 139.1 LJCA).

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS:

Estimando el presente recurso de casación autonómica, promovido por la representación del Ayuntamiento de Getxo, decidimos:

1º.- Fijar como doctrina la expuesta en el fundamento jurídico sexto.

2º.- Acoger el recurso de casación interpuesto por la representación del

Ayuntamiento de Getxo contra la sentencia del Juzgado de lo ContenciosoAdministrativo núm. 1 de Bilbao nº 105/2023, de 30 de junio de 2023, dictada en el procedimiento abreviado nº 76/2023.

3º.- **Desestimar** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DÑA. Susana contra la resolución del Ayuntamiento de Getxo nº 906/203, de 16 de febrero de 2023, que desestimó el recurso de reposición interpuesto el 13 de octubre de 2022, posteriormente ampliado en fecha 7 de febrero de 2023, frente a tres liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, derivados de la adquisición por herencia de 1/5 de los bienes inmuebles que se indican, que confirmamos.

4º.-Sin que proceda expresa imposición de las costas procesales causadas en ninguna de las instancias.

Esta sentencia es firme y no cabe contra ella recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.