



Expedient: 216/17

Barcelona, 13 de juliol de 2017

El Consell Tributari, en sessió de 13 de juliol de 2017, de conformitat amb allò previst a l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona i a l'article 15 del seu reglament orgànic, emet el següent informe a petició del Primer tinent d'alcalde sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, d'11 de maig, en relació amb l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana:

SUMARI

I. INTRODUCCIÓ

II. LA SUSPENSÍO DELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS

II.1 La procedència de la suspensió del procediment

II.2 Procediment per a l'adopció de l'acord de suspensió provisional

III. PROCEDIMENT DE RECTIFICACIÓ D'AUTOLIQUIDACIONS

IV. PROCEDIMENTS DE COMPROVACIÓ LIMITADA I D'INSPECCIÓ

IV.1 Procediment de comprovació limitada

IV.2 Procediment d'inspecció

V. PROCEDIMENT DE REVISIÓ

V.1 Devolució d'ingressos indeguts

V.2 Devolució d'ingressos efectuats amb fonament en un acte administratiu esdevingut ferm

A. Nul·litat de ple dret

B. Revocació

C. Correcció d'errors materials, aritmètics i de fet

VI. L'AUTOLIQUIDACIÓ TRIBUTÀRIA: LA GESTIÓ DE L'IVTNU

VII. CONCLUSIONS

I. INTRODUCCIÓ

El Consell Tributari té ple coneixement de la Sentència del Tribunal Constitucional número 59/2017, d'11 de maig, publicada el 15 de juny de 2017, BOE número 142, que disposa:

"que los artículos 107.1, 107.2a) 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 incremento de valor."

En la mateixa Sentència, en el fonament jurídic 5 c), el Tribunal Constitucional diu:

"Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo 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 (...)."

Per la seva part, l'article 164 de la Constitució Espanyola estableix:

"1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el Boletín Oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.

2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad."

Doncs bé, davant aquesta Sentència, l'Administració es troba en una situació que l'impedeix portar a terme les seves funcions d'aplicació dels tributs en el si dels procediments corresponents. Situació que també impedeix als jutjats i tribunals, als òrgans



Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

de gestió i fins i tot al propi Tribunal Constitucional reconstruir la norma declarada inconstitucional. Així, pot llegir-se al fonament jurídic sisè de la STC 26/2017 de 16 de febrer, en un supòsit idèntic a aquell que recull la Sentència 59/2017, que:

"... la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de manera natural y no forzado, de la disposición impugnada (por todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3d), sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde (SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3d)."

Afegint que:

"Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE9, sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y2; ambos de la CE)."

Queda així constància de manera clara i contundent que la concreció de l'existència d'increment de valor o el decrement no pot ser realitzada per òrgan diferent a aquell que té atribuïda la potestat legislativa. La pròpia Sentència declara que la forma de fer-ho correspon exclusivament al legislador en l'exercici de la seva llibertat de configuració normativa. En cap cas, ni l'òrgan gestor, ni aquell que el controla mitjançant recurs jurisdiccional, ni el propi Tribunal Constitucional poden omplir el buit normatiu que ha suposat la declaració d'inconstitucionalitat que obliga a l'Administració a abstenir-se en la seva actuació d'aplicació dels tributs, en particular, l'impost sobre l'increment de valor

dels terrenys de naturalesa urbana (en endavant, IIVTNU). No pot actuar dictant resolucions que posin fi als procediments de liquidació o de rectificació ni tampoc en els de revisió per mandat constitucional que reserva a la llei l'establiment del deure de contribuir.

De manera que es produeix, fins que es pronunciï el legislador, una situació paradoxal perquè es declaren inconstitucionals i nuls, en la mesura en que sotmeten a tributació situacions que no suposen un increment, determinats preceptes legals, expulsats de l'ordenament jurídic *ex origine*, i el buit creat únicament el pot omplir el legislador. Aquesta declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat de la norma, en els termes exposats, suposaria que en la pràctica la seva eficàcia plena quedés demorada fins que el legislador defineixi els supòsits d'absència d'increment de valor subjecte. És a dir, la pròpia Sentència impedeix l'aplicació de la norma legal fins la intervenció del legislador, únic competent per regular la situació recollida en la Sentència.

Davant d'aquesta situació, que implica per a l'Administració la impossibilitat de dictar qualsevol resolució fent valer la posició dels obligats tributaris en aquest impost d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional per manca de norma aplicable, i als efectes de no perjudicar a aquests contribuents que són part dels diferents procediments d'aplicació i revisió dels tributs, és necessari recórrer als mecanismes que permetin solucionar aquesta situació amb la finalitat de protegir els interessos legítims d'aquests darrers respecte de l'IIVTNU.

Mecanismes que permetin assegurar, d'una banda, la legalitat en l'actuació de l'Administració i, d'altra banda i sobretot, la contribució de l'obligat de conformitat amb els principis que configuren el deure de contribuir: legalitat i capacitat econòmica. L'interès general connatural en aquest deure imposa que l'Administració actuï, en el seu àmbit d'aplicació, impedit la possible indefensió i perjudici que es podria produir en els contribuents.

En aquest sentit i amb aquesta finalitat, la legalitat administrativa i la defensa de l'interès general que presideix el compliment constitucional del deure de contribuir, procedeix analitzar les possibles mesures que tenint en consideració les conseqüències de la declaració d'inconstitucionalitat continguda en la Sentència 59/2017 permetin assegurar tant l'actuació administrativa com la posició dels contribuents d'acord amb el seu contingut.

No es pot oblidar que els tributs es fan efectius mitjançant actuacions dels particulars i de l'exercici previ o posterior a aquelles de potestats jurídiques que es desenvolupen en el si de procediments administratius en els que són part l'Administració i els obligats tributaris. Doncs bé, d'acord amb aquesta premissa, és necessari analitzar les mesures concretes que en el curs d'aquests procediments permetin aconseguir les finalitats assenyalades. Sense oblidar que en el cas objecte d'aquest informe no és possible dictar cap resolució per part de l'Administració i que al mateix temps no cal deixar desprotegit al contribuent de l'IIVTNU respecte de l'aplicació de la Sentència. Convé no oblidar que aquesta última pretén la contribució constitucional dels obligats tributaris.

Doncs bé, d'acord amb aquestes premisses, les qüestions sotmeses a la consideració d'aquest Consell Tributari sobre les quals es pot pronunciar en aquest informe, sense perjudici d'ulteriors ampliacions, han d'agrupar-se en torn a tres situacions. La primera suposa analitzar la possibilitat de suspensió dels procediments d'aplicació dels tributs, en particular, comprovació limitada, inspecció i rectificació d'autoliquidacions en els quals s'hagi al·legat per part del contribuent la no subjecció a l'IIVTNU en los supòsits d'absència d'increment de valor dels citats terrenys.

La segona línia de qüestions ve referida a la possibilitat que, una vegada dictats els actes administratius corresponents a aquests procediments, els obligats tributaris hagin exercit el seu dret de revisió en els termes previstos al Títol V de la Llei general tributària (en endavant, LGT). En aquests casos, el règim jurídic se situa a l'àmbit de la revisió i a ell ens referirem en l'epígraf corresponent.

La tercera línia de situacions gira entorn de la posició dels subjectes que han de complir, després d'haver-se publicat la STC 59/2015, d'11 de maig, amb el deure d'autoliquidar l'impost i entenguin que no estan subjectes a l'IIVTNU per manca de realització del fet imposable.

II. LA SUSPENSIO DELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS

II.1 La procedència de la suspensió del procediment

Doncs bé, als efectes de no perjudicar als contribuents fins que es pronunciï el legislador en els termes previstos en la Sentència del Tribunal Constitucional, el Consell Tributari recomana a l'Ajuntament iniciar un incident d'adopció de mesura provisional de suspensió en tots els procediments d'aplicació i de revisió dels tributs, en els quals l'obligat tributari invoqui amb fonament la inexistència d'increment de valor subjecte a l'impost.

La base legal que permet plantejar l'incident de suspensió es troba a l'article 56.1 de la Llei 39/2015, del Procediment administratiu comú de les administracions públiques, en el qual s'estableix la possibilitat que l'Administració, particularment l'òrgan encarregat de resoldre, pugui adoptar mesures provisionals en els termes següents:

"1. Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte y de forma motivada, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello, de acuerdo con los principios de proporcionalidad, efectividad y menor onerosidad."

Dos són els requisits fonamentals exigits en aquesta norma perquè s'entengui realitzat el pressupost de fet: el primer d'ells exigeix que la mesura provisional a adoptar tingui com a finalitat assegurar l'eficàcia de la resolució que ha de posar fi al procediment administratiu en el qual s'adopti. El segon, que existeixin elements de judici suficients per fer-ho, és a dir, que hi hagi causes que posin de manifest que adoptant la mesura provisional la resolució que en el seu cas es dicti, s'adapti tant a la legalitat como a la plena consecució dels objectius que, amb caràcter general es vinculen a la pròpia resolució, és a dir, a que aconseguixi ser efectiva, que compleixi la seva finalitat pròpia que no és altra, en aquest cas, que declarar quina és la veritable situació del contribuent respecte de la subjecció a l'impost.

Aquesta finalitat fonamental, exigida pel principi de legalitat però sobretot pel de capacitat econòmica, constitueix al mateix temps la motivació requerida pel precepte per a que la mesura provisional sigui adoptada. A la vista de la Sentència del Tribunal Constitucional, no és possible dictar resolució alguna precisament por manca de llei aplicable amb les



Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

conseqüències que allò tindria en la posició de l'interessat que podria resultar perjudicat si l'Administració no tingués en compte els mecanismes que l'ordenament li permet utilitzar per evitar aquest possible perjudici. Mecanismes que, a més, en aquest cas concret, comportarien una major eficàcia de la resolució que, en el seu moment, pogués adoptar-se en la mesura que tindria base legal sobre la qual fonamentar la no subjecció de l'obligat tributari. La garantia d'execució de la resolució que en el seu cas s'hagi de dictar en aquest procediment inclou la protecció dels drets i interessos públics que se substancien en el referit procediment i als quals ja s'ha fet referència.

Els principis de proporcionalitat, efectivitat i menor onerositat indiquen precisament que la llei i el dret, en aquests casos, exigeixen adoptar mesures que sense infringir la legalitat tributària aconseguixin un resultat que s'adapti a la posició concreta del contribuent que entén que no ho és per no haver realitzat el fet imposable en els termes declarats pel Tribunal Constitucional. El contingut de la Sentència 59/2017 constitueix, d'acord amb els principis citats, element de judici suficient que justifica àmpliament l'adopció d'una mesura provisional que adapti la possible resolució a aquell mandat. La mesura provisional està basada en la més estricta aplicació de la llei. La motivació és un requisit fonamental de l'adopció perquè permet conèixer les circumstàncies tingudes en consideració per apreciar la necessitat de la mateixa, així como el correcte exercici de la discrecionalitat que correspon l'òrgan en la seva elecció. En definitiva, la motivació és indispensable per valorar la suficiència dels elements de judici en els quals l'Administració ha basat la seva adopció, oferint al subjecte passiu de la mesura una important oportunitat de defensa, en el seu cas. Per descomptat, és necessària també per al seu control judicial.

En aquest cas concret no sembla necessari insistir en els motius que poden portar a acordar la mesura provisional perquè estan inclosos en els fonaments jurídics de la Sentència 59/2017, d'11 de maig, que exigeixen la intervenció del legislador, tal i com estableix la Constitució Espanyola, en la concreció del deure de contribuir, i l'absència de la qual impossibilita l'actuació de l'Administració, obrint la porta a l'existència d'un perjudici per a qui ha satisfet un impost entenent que no ha realitzat el fet imposable.

Entenem així que la possible adopció de mesures provisionals està plenament justificada, de conformitat amb l'article 56 transcrit, permetent conciliar l'actuació legal de l'Administració amb els interessos legítims del subjecte.

Doncs bé, el mateix article 56, número tres, estableix les mesures cautelars entre les quals es possible escollir disposant en la lletra i) que:

"Aquellas otras medidas que, para la protección de los derechos de los interesados, prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de su resolución."

Aquesta norma estableix la potestat de l'Administració per concretar la mesura cautelar a adoptar posant l'accent precisament en que sigui aquella que aconseguixi una major protecció dels drets dels interessats i, en aquest sentit, entenem que la suspensió provisional de la tramitació del procediment és la mesura que aconseguix amb majors garanties tant que l'Administració adapti la seva actuació al mandat del Tribunal Constitucional en tota la seva extensió com la del subjecte que pugui fer valer el seu dret amb anterioritat a la terminació del procediment corresponent.

Aquesta suspensió provisional de la tramitació del procediment, segons la doctrina i la jurisprudència, és compatible i independent de la regulada a l'article 22 de la Llei 39/2015, però té el mateix efecte de suspendre el transcurs del termini per resoldre, i impedeix que es produeixi el silenci administratiu o la caducitat, en el seu cas.

En conclusió, cal dir que l'article 56 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, ofereix cobertura per adoptar mesures provisionals entre les quals cal incloure la suspensió provisional de la tramitació dels procediments tributaris.

II.2 Procediment per a l'adopció de l'acord de suspensió provisional

La decisió de l'Administració de posar en marxa el mecanisme de l'article 56, incident de suspensió, exigeix continuar una via processal que no és altra que la pròpia d'un procediment administratiu. Això significa que la proposta de suspensió del procediment ha de ser notificada a l'obligat, una vegada iniciat aquell, havent-se d'obrir el tràmit d'audiència en el qual aquest darrer podrà al·legar allò que consideri convenient per a la millor defensa del seu dret.

La proposta de suspensió ha de ser motivada per la qual cosa l'Administració informará detalladament de les causes de l'inici del mateix incident vinculades a la impossibilitat de

Consell Tributari
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

dictar resolució d'acord amb la STC 59/2017 i a la necessitat de no perjudicar els interessos legítims del propi obligat.

Així mateix haurà d'informar de les conseqüències que té tant l'adopció de la mesura cautelar, suspensió provisional del procediment principal, com del contrari, és a dir, informar que la terminació d'aquest procediment seria, donada la impossibilitat de resoldre per manca de norma legal, l'aplicació del silenci negatiu o de la caducitat amb unes conseqüències per l'obligat que també han de ser especialment indicades per l'Administració per tal que coneguin tots els seus drets.

En aquesta fase de audiència, en l'incident de suspensió, cal advertir a l'obligat que la suspensió és provisional i temporal, desapareixent quan cesi la causa que motiva la suspensió, és a dir, quan el legislador es pronunciï d'acord amb el contingut de la Sentència que ha originat aquest informe. Se li ha d'advertir respecte del moment en que es reiniciaran les actuacions en el procediment d'aplicació o de revisió corresponent, que no és altre que el d'instrucció, en el qual l'obligat tributari podrà al·legar allò que cregui convenient en defensa dels seus drets d'acord, ara sí, amb la norma legal aplicable a la seva sol·licitud basada en la no subjecció. Un cop conclusa aquesta fase els procediments terminaran de conformitat amb les normes que els regulen.

És a dir, l'obligat ha de ser informat de totes les conseqüències que es vinculen a l'adopció de la mesura respecte del procediment tributari afectat.

A la vista de les al·legacions de l'obligat tributari es pot posar fi a l'incident d'adopció de la mesura provisional dictant la resolució que millor procedeixi en dret, i posant fi al citat procediment de suspensió. Si aquesta resolució és estimatòria respecte de l'adopció de la mesura, suspensió del procediment, es notificarà a l'obligat suspenent-se aquest darrer. Si és desestimària, se li notificarà igualment a l'obligat i el procediment principal continuarà fins que es compleixi el termini previst per a la seva terminació, sense resolució per impossibilitat de la mateixa.

En conclusió ha de donar-se audiència a l'interessat abans de resoldre sobre la suspensió dels procediments tributaris.

III. PROCEDIMENT DE RECTIFICACIÓ D'AUTOLIQUIDACIONS

L'article 120.3 de la LGT disposa que:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. (...)."

Aquest procediment s'inicia sempre mitjançant sol·licitud, és a dir a instància de part, a la qual s'han d'adjuntar tots els documents i justificants en els quals fonamenti la seva pretensió l'obligat. Té un termini màxim de durada de sis mesos dins del qual ha de dictar-se la resolució expressa. Si això no succeeix s'entén desestimada la pretensió de l'interessat als efectes estrictament processals d'acudir a la via de recurs en la qual fer valer el seu dret. Aquesta situació és la que pot provocar que, iniciat el procediment, emparant-se el subjecte en la no subjecció a l'impost d'acord amb la declaració d'inconstitucionalitat, l'Administració acordi la tramitació de la suspensió del procediment de rectificació.

És en el tràmit d'audiència, que obligatòriament ha de practicar-se una vegada plantejat l'incident, quan l'Administració ha d'informar a l'interessat de les conseqüències de l'adopció o no de la mesura provisional de suspensió així com de tots els drets que li assisteixin en tot cas. Fonamentalment es tracta d'advertir-lo de la impossibilitat de resoldre en la qual es troba l'Administració, per tant la impossibilitat de dictar resolució, amb tot allò que pot comportar respecte de l'exercici dels seus drets sobretot tenint en compte el silenci negatiu que es produiria amb el transcurs del termini per resoldre. Silenci que significaria la possibilitat de recurs administratiu i, en el seu cas, del contenciós-administratiu.

En conclusió, en el cas del procediment de rectificació d'autoliquidacions, l'Administració es troba davant la impossibilitat de resoldre en faltar la cobertura legal necessària que li permeti dictar resolució respecte de la pretensió del subjecte. Podent per tal motiu plantejar l'incident de suspensió i, escoltat l'interessat, adoptar la mesura provisional de la suspensió.

IV. PROCEDIMENTS DE COMPROVACIÓ LIMITADA I D'INSPECCIÓ

Aquests procediments tenen com a finalitat regularitzar, en el seu cas, la posició dels obligats tributaris respecte del compliment legal de les obligacions i deures, una vegada realitzades les funcions de comprovació i inspecció per part de l'Administració.

IV.1 Procediment de comprovació limitada

Té un termini de duració de sis mesos comptats des del moment del seu inici, sempre d'ofici, i si no es dicta resolució expressa, o no es donen les altres formes de terminació, d'acord amb l'article 104.4 de la LGT procedeix la caducitat, és a dir, la preempció del procediment. Aquest règim té una conseqüència immediata: s'enerven els efectes associats a l'inici del procediment i, particularment, els efectes interruptius de la prescripció produïts amb el seu inici podent provocar situacions de certa indefensió tant per als obligats tributaris com per a l'Administració.

Si es produeix la prescripció, els contribuents que han complert amb els seus deures d'autoliquidació i ingrés no podrien sol·licitar la rectificació de la seva autoliquidació ni l'Administració podria regularitzar la seva situació perquè l'obligació no existiria i, al contrari, aquells que no haguessin complert amb els seus deures es veurien alliberats de les seves obligacions encara que haguessin realitzat el fet imposable de l'impost. Doncs bé, és aquí quan l'Administració a la vista del desenvolupament d'aquest procediment podria plantejar-se l'aplicació de les previsions de l'article 56.1 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, en els termes analitzats als quals ens remetem.

Posem l'accent en aquest procediment de gestió perquè del seu règim jurídic es desprèn que és el que més s'ajusta a la comprovació de les situacions dels obligats tributaris en aquest impost en particular. En la fase d'instrucció, caldria que l'obligat al·legués la no subjecció aportant les proves que acreditessin el seu dret.

Si hi ha autoliquidació i regularització per causa aliena a la no realització del fet imposable es liquidarà l'impost, amb els interessos de demora i la notificació d'inici del procediment sancionador, en el seu cas. En els supòsits en els quals no hi hagi hagut autoliquidació i

s'al·legui, en el curs del procediment, per part de l'obligat tributari, la inexistència d'increment, l'Administració ha de procedir plantejant l'incident de suspensió del procediment tal i com s'ha exposat anteriorment. Si no s'al·lega res en contra s'ha de procedir a regularitzar l'obligació corresponent dictant-se l'acte de liquidació, així com els interessos de demora i la notificació de l'inici del procediment sancionador.

En conseqüència, també en el cas del procediment de comprovació limitada, l'Administració pot trobar-se amb situacions en les quals no pugui realitzar les seves funcions tributàries en faltar la cobertura normativa exigida i podrà així adoptar la mesura provisional en els termes analitzats.

IV.2 Procediment d'inspecció

En aquest procediment cal realitzar dues puntualitzacions que són fonamentals en relació amb el règim aplicable a aquell analitzat anteriorment. D'una banda, la forma de terminació s'aparta de la corresponent a l'establerta a l'article 104.4 de la LGT. En efecte, és un procediment que s'inicia d'ofici i l'acte final del qual constitueix generalment un acte de gravamen de manera que en cas de no dictar resolució expressa en el termini assenyalat per a la seva conclusió hauria de declarar-se la caducitat, és a dir, la seva perempció. Tanmateix, la LGT disposa que mai es produirà aquesta darrera, encara que si se supera el referit termini, divuit mesos, s'eliminarien els efectes associats al seu inici i, en particular, la interrupció de la prescripció. Però el procediment segueix fins a dictar la resolució expressa, acte administratiu de liquidació generalment definitiu. No hi ha, doncs, perempció encara que s'enervin els efectes de la seva iniciació transcorregut el temps de perempció.

En conclusió, amb les especialitats que han de ser objecte d'informació als interessats, es reproduïxen per a aquest procediment d'inspecció totes les consideracions analitzades respecte de la resta de procediments.

V. PROCEDIMENT DE REVISIÓ

En el Títol V de la LGT es regulen els procediments de revisió tributària incloent-hi tant els d'ofici como els iniciats a instància de part mitjançant la interposició de recursos. Com en tots els procediments poden distingir-se tres fases: la d'inici, la de desenvolupament i la

de terminació. La LGT les regula per a cada un d'ells, però preveient normes comunes a tots. En particular, l'article 215, amb el títol "*Motivación de las resoluciones*", disposa en el número u que:

"1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho."

Afegint en el número dos, lletra f, que:

"2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:

f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo."

Dona per descomptat que els procediments de revisió poden ser suspesos, exigint motivació, però sense fer al·lusió a causa específica que l'origini. Així es pot entendre que la suspensió es produeix en els mateixos supòsits, per les mateixes causes i amb els mateixos requisits i límits que en qualsevol altre procediment administratiu, d'acord amb l'article 1 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, i, per tant, en els mateixos termes als que hem analitzat respecte als d'aplicació en sentit estricte. La LGT distingeix, dins de la revisió, tant els procediments especials de revisió com els que s'inicien mitjançant recurs. A tots ells dedicarem la nostra atenció seguidament començant per aquell que porta per títol "*Devolución de ingresos indebidos*" atesa l'especial transcendència que té respecte de les qüestions plantejades en aquest informe.

V.1 Devolució d'ingressos indeguts

Aquesta especial rellevància es manifesta tenint en compte que el sistema general d'aplicació de l'IIVTNU està vinculat a l'autoliquidació, que és una actuació de l'obligat en compliment d'un deure legal en virtut del qual ha de procedir a declarar els fets que poden ser constitutius del fet imposable, a la seva qualificació jurídica, amb la corresponent aplicació de la normativa de l'impost, a la seva quantificació i al seu ingrés.

De manera que d'immediat s'adverteix la transcendència que la Sentència del Tribunal Constitucional té respecte d'aquest procediment en la mesura en que el subjecte pot sol·licitar de forma immediata la devolució d'allò ingressat si entén que no està subjecte d'acord amb la doctrina fixada en la citada Sentència.

Doncs bé, en els supòsits en els quals l'interessat sol·licita la devolució d'allò ingressat com a conseqüència d'una autoliquidació, l'article 221 de la LGT, norma que regula les devolucions d'ingressos indeguts, disposa en el número quatre que:

"4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley."

Queda clar així el procediment que ha de continuar el contribuent que entengui que no està subjecte a l'impost havent practicat l'autoliquidació corresponent. Es tracta de sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació: ens remetem a l'epígraf en el qual hem analitzat aquest procediment.

En conclusió, en el cas de sol·licituds de subjectes que a l'empara de la Sentència del Tribunal Constitucional entenguin que no han realitzat el fet imposable de l'impost, aquestes hauran de ser tramitades per l'Administració per la via de l'article 120.3 de la LGT a l'anàlisi del qual ens remetem, encara que l'obligat tributari no qualifiqui la seva sol·licitud com de rectificació d'autoliquidacions, amb la subsegüent possibilitat de suspendre la tramitació del procediment prèvia audiència de l'interessat.

Doncs bé, feta aquesta darrera precisió, correspon analitzar els números u i tres de l'article 221 en els quals es regulen els diferents supòsits en els quals és possible la devolució d'un ingrés. Així, el primer d'ells, article 221.1 estableix les causes en virtut de les quals és possible reconèixer el dret a la devolució vinculant-lo a situacions en les quals existeix doble pagament, pagament efectuat en quantitat superior a l'establerta en un acte administratiu o en una autoliquidació, pagament satisfet després de prescrita l'obligació tributària així com quan ho prevegi la norma tributaria. Es tracta de supòsits als quals caldria anomenar com de devolució d'ingressos indeguts en sentit estricte. En aquestes ocasions s'ha de reconèixer el dret a la devolució encara que cap d'elles s'adapta a la situació respecte de la qual el Consell Tributaria ha de pronunciar-se.

V.2 Devolucions d'ingressos efectuats amb base en un acte administratiu esdevingut ferm

Es planteja un problema diferent quan l'obligat tributaria ha estat objecte d'un procediment de comprovació o d'inspecció en el qual s'ha dictat un acte administratiu de liquidació que ha esdevingut ferm en via administrativa. És un subjecte que ha pagat l'impost com a conseqüència d'un acte de liquidació que en el moment de declaració d'inconstitucionalitat és ferm. Si el contribuent entén que perjudica els seus interessos legítims, com a conseqüència de la seva no subjecció, pot ser revisable d'acord amb allò previst en el número tres de l'article 221.

Doncs bé, el número tres de l'article 221 estableix:

"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley."

Es regula així la possibilitat que l'obligat que es trobi en aquesta situació pugui sol·licitar la devolució d'allò ingressat indegudament encara que l'acte administratiu en el qual va fonamentar el pagament sigui ferm. En aquest supòsit la via és l'anomenada revisió especial dels actes administratius que inclou la nul·litat de ple dret, la revocació i la correcció d'errors materials, aritmètics o de fet en els termes en que estan regulats a la pròpia LGT.

Tots aquests procediments poden iniciar-se d'ofici per l'Administració però també, encara que no en tots com seguidament es veurà, mitjançant sol·licitud de revisió per part de l'interessat. S'inicia un procediment tributari regulat en els articles 4 i següents del RD 520/2005, de 13 de maig, que aprova el reglament general de desenvolupament de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en matèria de revisió en via administrativa, en el que l'Administració es troba en la mateixa situació analitzada respecte de la resta de procediments: no es pot pronunciar sobre el fons de la sol·licitud en la mesura que,

d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional, es requereix la intervenció legislativa. Però al mateix temps ha de procurar el menor perjudici per a l'obligat que ha de ser emparat en els seus interessos legítims. En aquest sentit, iniciat el procediment de revisió d'actes administratius fermes que continguin una liquidació del deute tributari en l'IIVTNU, correspon a l'Administració qualificar-lo d'acord amb la situació en la qual es garanteixin, en la mesura possible, aquells interessos legítims.

També quan el subjecte sol·liciti la devolució de l'ingrés sobre la base d'un acte ferm en la via administrativa, l'Administració ha de ser qui canalitzi la sol·licitud al procediment que sigui més favorable per al subjecte tenint en consideració la forma de terminació alternativa a la resolució expressa, que és impossible de dictar per manca de llei aplicable, i les conseqüències que se li poden vincular. Aquesta seria la manera de perjudicar el menys possible a l'obligat tributari que, a la vista de la Sentència, procedirà sol·licitant la devolució de l'ingrés satisfet en el seu moment sense afegir res més en la referida sol·licitud excepte el reconeixement del seu dret a la devolució per no estar subjecte a l'impost. Si aquesta devolució procedeix d'una autoliquidació, l'Administració entendrà que està sol·licitant la rectificació d'aquesta darrera d'acord amb l'article 120.3 de la LGT; si procedeix d'un acte administratiu ferm ha d'actuar d'acord amb allò dit més amunt: canalitzant la sol·licitud a través del procediment especial de revisió que sigui més favorable per a la protecció d'allò sol·licitat.

Iniciat el procediment haurà d'informar-se de tots els aspectes que afectin al procediment pròpiament dit, i procedirà l'adopció de la suspensió de la tramitació del procediment corresponent.

Tres són els procediments especials de revisió: aquell dirigit a declarar la nul·litat de ple dret de l'acte administratiu, aquell que té per finalitat la seva revocació i aquells que persegueix l'esmena dels errors materials, aritmètics i de fet.

A. Nul·litat de ple dret. Està regulada a l'article 217 de la LGT establint en el número u els supòsits en els quals els actes són nuls de ple dret. Així disposa que ho son aquells que:

- "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*



Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición."*

Es tracta de supòsits tancats, el que significa que no tots els actes nuls han de ser declarats per aquesta via en la qual es preveuen els especialment greus en la vulneració de l'ordenament, essent aquest el fonament que s'arbitri aquesta via excepcional de revisió en defensa de la legalitat. Tenint en compte l'excepcionalitat de l'aplicació de la nul·litat de ple dret plasmada en els pressupostos normatius davant els quals és possible la seva aplicació, l'Administració podrà plantejar l'incident de suspensió informant en el tràmit d'audiència de les circumstàncies relatives al mateix procediment.

Ara bé, és necessari iniciar el procediment que la declari, inici que pot ser d'ofici i a instància de part: en aquest cas si ha hagut sol·licitud de devolució, s'entén iniciat a instància de part i és immediatament després quan hauria de procedir, l'Administració, a plantejar l'incident de suspensió provisional donant audiència a l'interessat dins d'aquest procediment incidental i procedint en els mateixos termes que els assenyalats respecte dels procediments d'aplicació. Tenint en consideració que no es pot dictar resolució expressa per manca de llei aplicable, en el cas que no se suspengués, el procediment finalitzaria per silenci negatiu podent l'administrat interposar recurs d'alçada en via administrativa.

B. Revocació. La primera qüestió que cal assenyalar és que aquest procediment només s'inicia d'ofici, sense perjudici que el subjecte l'insti. Significa que el transcurs del termini sense que s'hagi dictat la resolució provoca la caducitat. Són dues les qüestions a precisar respecte de la protecció dels interessos legítims dels obligats tributaris. La primera es tradueix en el fet que és l'Administració la que decideix, davant la sol·licitud de devolució, si aquesta és la via idònia per causar el menor perjudici possible als interessats i, en conseqüència, només en el cas que li sigui favorable s'hauria d'iniciar d'ofici aquest procediment. Per tant, únicament s'hauria d'iniciar aquest procediment si és possible aplicar retroactivament l'efecte d'inconstitucionalitat declarat a la Sentència 59/2017. La

segona que, un cop iniciat, l'Administració ha d'actuar d'igual manera que en els supòsits analitzats anteriorment: declarant un incident de suspensió del procediment amb audiència de l'interessat i la subsegüent actuació informativa plena de les conseqüències que se'n deriven. És a dir, en els mateixos termes i amb la mateixa finalitat que en els procediments anteriors.

La revocació només és possible si concorren els pressupòsits de fet previstos a la LGT, que en el seu article 219.1 estableix que:

"La Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estimen que infringen manifiestamente la Ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico."

Es pot encabir en el pressupòsit que fa referència a "*circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*" amb la matisació que no se sap clarament si aquest darrer incís existeix en tant en quant, d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional, només el legislador pot concretar els supòsits en els quals no hi ha increment de valor i, per tant, no subjecció a l'impost. Així, s'hauria d'interpretar en la forma més favorable a l'obligat entenent que la Sentència posa de manifest aquella situació, sense perjudici de la resolució que s'adopti quan s'aprovi la llei que executi el manament de la Sentència. D'altra banda, el procediment iniciat d'ofici encara que instat com a conseqüència de la instància presentada, en els termes als quals ja ens hem referit, hauria de seguir la via processal analitzada incloent-hi l'incident de suspensió del procediment, encara que destacant que la resolució en termini esgota la via administrativa.

En conclusió, cal afirmar que en els termes analitzats i amb els límits assenyalats, és possible suspendre la tramitació del procediment per a la revocació de l'acte administratiu ferm.

C. Correcció d'errors materials, aritmètics i de fet. L'article 220 de la LGT preveu aquesta possibilitat de rectificació d'actes fets establint un requisit comú als tres supòsits regulats identificats en la denominació de la pròpia funció revisora. Ha de tractar-se de qüestions de fet que no impliquin interpretació de normes jurídiques, és a dir, han de referir-se a fets o coses de la realitat, i ser independents de tota apreciació, opinió i qualificació jurídica perquè llavors es tractaria d'un error de dret.

Així, no és aplicable a la sol·licitud de devolució d'ingressos fonamentada en la no subjecció a l'IIVTNU en la qual es discuteix precisament la realització del fet imposable i, en conseqüència, el naixement d'una obligació tributària.

V.3 Recurs d'alçada

En aquest supòsit ens trobem amb subjectes la situació tributària dels quals, en el marc de l'IIVTNU, ha estat regularitzada per l'Administració tributària i han interposat el recurs d'alçada propi del municipi de Barcelona. Es tracta d'un recurs administratiu preceptiu, que esgota la via prèvia al recurs contenciós administratiu i que ha de ser resolt per la pròpia Administració encara que per un òrgan diferent d'aquell que el va dictar.

Això significa que encara que estigui executant funcions de revisió d'actes administratius i no d'aplicació de tributs, també l'òrgan que ha de resoldre les qüestions suscitées pel recurrent, entre les quals es troba la no subjecció a l'impost controvertit, està limitat per la declaració d'inconstitucionalitat continguda a la Sentència del Tribunal Constitucional. Els mateixos límits i la mateixa impossibilitat de resoldre té l'Administració revisora i, encara més si tenim en compte que el propi Tribunal Constitucional ha fixat que l'Administració no pot en cap cas substituir la funció legislativa que únicament correspon a l'òrgan que la té atribuïda constitucionalment i que només ell pot realitzar.

En definitiva tampoc aquí és possible dictar cap resolució però al mateix temps, reiterant allò dit, l'Administració ha d'ajustar la seva actuació tenint en consideració la protecció dels interessos legítims que en aquesta via de revisió està fent valer l'obligat tributari.

Per tant, per no perjudicar els interessos del recurrents, l'Administració podria actuar acordant l'incident de suspensió en el qual, en el tràmit obligatori d'audiència, haurà d'informar de les conseqüències tant de la suspensió de la tramitació del procediment de revisió com del silenci negatiu produït per manca de resolució expressa destacant en aquest darrer supòsit la possibilitat de recórrer a la jurisdicció contenciós administrativa per fer valer el seu dret.

Cal advertir que, una vegada reiniciades les actuacions en cessar la causa de suspensió, es pot plantejar un problema en la fase d'instrucció d'aquest procediment de revisió. Pressuposa, doncs, l'adopció de la mesura provisional i el seu aixecament en aprovar-se la llei reguladora de l'impost, d'acord amb allò previst a la Sentència 59/2017.

El règim previst a la LGT respecte d'aquest recurs no incorpora un tràmit específic de prova en la fase d'instrucció, de manera que sembla que únicament puguin tenir-se en compte les incorporades al procediment d'aplicació del tribut. Això suposaria una certa indefensió per a les parts, singularment per a l'Administració, que hauria actuat en aquell procediment en estricte compliment de la llei comprovant els elements del fet imposable necessaris per quantificar l'impost. Aquesta situació, que no es refereix als mitjans de prova sinó a la possible inexistència d'aquesta última, provoca que hagi d'afirmar-se que, encara que l'article 223 de la LGT no prevegi expressament una fase estricta d'instrucció, recurrent als preceptes generals que regulen el recurs es troba la necessària incorporació d'aquest tràmit essencial. Així, l'article 214 de la LGT sota el títol "*Capacidad y representación, prueba y notificaciones y plazos de resolución*" estableix en el número u que:

"1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidos en la sección 4ª del capítulo II del título II de esta Ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2ª y 3ª del capítulo II del título III de esta Ley."

En conseqüència, també en aquest procediment és possible aplicar la suspensió provisional de la tramitació del procediment sempre seguint el mètode analitzat i ponderant totes les situacions que es presenten quan es realitza la funció de revisió que es preceptiva i prèvia per recórrer a la via jurisdiccional.



Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

V.4 Recurs extraordinari de revisió de l'article 244 de la LGT

És un remei extraordinari per revisar actes i resolucions fermes respecte dels quals es manifesten cert vicis o defectes quan ja no estan disponibles mitjans de revisió ordinaris. La al·lusió a aquesta possibilitat és obligada en la mesura que l'article 221.3 de la LGT estableix que:

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud de cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley."

Aquesta remissió obliga a pronunciar-se respecte de la possibilitat d'aplicació d'aquest precepte al supòsit objecte d'aquest informe. Doncs bé, aquest recurs es troba ubicat en la subsecció segona del capítol quart del Títol V de la LGT en el qual es regulen les reclamacions economicoadministratives. En conseqüència, es tracta d'un recurs d'aquesta naturalesa i cal tenir present l'article 244.1 que disposa que són recurribles pels interessats els actes fermes de l'Administració tributària i les resolucions fermes dels òrgans economicoadministratius quan concorrin les següents circumstàncies:

*"a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión esencial del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error de los mismos.
b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme o posterior a aquella resolución.
c) Que el acto o resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud judicial firme."*

Cap d'aquestes causes és traslladable al supòsit que ens ocupa.

VI. L'AUTOLIQUIDACIÓ: LA GESTIÓ DE L'IVTNU

L'article 120.1 de la LGT estableix:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar."

Es tracta d'un institut jurídic que s'integra per actes jurídicament diferenciables amb contingut i efectes diversos, constituïnt, al mateix temps, el compliment de deures també diferents i específics. Per una banda, la declaració d'uns fets o, si es prefereix, la comunicació a l'Administració dels "*datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo*". És a dir, la comunicació d'uns fets que poden ser constitutius d'un fet imposable.

D'altra banda, l'autoliquidació comprèn les operacions de liquidació i càlcul, és a dir, de quantificació de l'impost; operacions que pressuposen la interpretació de l'ordenament tributari, la qualificació de les dades i fets declarats així com la quantificació del deute i, finalment, el seu ingrés.

En definitiva, l'autoliquidació és un tipus de declaració formulada pel contribuent en la qual aquest no es limita a comunicar la realització d'un fet i de les dades que permetin la determinació del deute, sinó que porta a terme per sí mateix la fixació de la quantia deguda procedint al seu ingrés, la qual cosa li permet el compliment de l'obligació corresponent. Doncs bé, la gestió dels tributs pot iniciar-se mitjançant una autoliquidació amb la qual es compleixen els tres elements necessaris per fer efectiu un tribut: declarar els fets, interpretar l'ordenament jurídic i quantificar la prestació corresponent i ingressar-la.

En aquest context, l'article 110 del RDLeg. 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, disposa al número quatre que:

"4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota



Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

*resultante de aquélla dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo.
(...)"*

Desenvolupant aquesta norma, l'Ordenança reguladora de l'IIVTNU ha establert el sistema d'autoliquidació en els preceptes reguladors de la gestió. Així, al número dos de l'article 11 s'estableix que:

"2. S'ha de presentar una autoliquidació o, si s'escau, una declaració per a cadascuna de les finques o drets transferits, fins i tot en el cas que s'hagi formalitzar la transmissió en un sol instrument, fent constar expressament la referència cadastral de cadascun dels béns immobles.

S'ha d'adjuntar a la autoliquidació o la declaració el document que tingui consignats els actes o els contractes que originin la imposició, així com els justificants dels elements tributaris necessaris per practicar la liquidació corresponent i els que acreditin les exempcions i bonificacions que el subjecte passiu ha sol·licitat."

L'Ordenança reguladora de l'impost disposa que, en l'autoliquidació corresponent, el subjecte ha de declarar cadascuna de les finques o drets transmesos adjuntant els documents en els quals es reflecteixin els actes o contractes que originen la transmissió. És a dir, el subjecte ha de declarar uns fets que incideixen en la realització del fet imposable però que no constitueixen aquest darrer. En efecte, el fet imposable de l'impost és "... l'increment de valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana manifestat a conseqüència de la transmissió de la propietat per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi del domini sobre els terrenys esmentats. ...", és a dir, es declaren les transmissions dels terrenys de naturalesa urbana, en primer lloc, i en segon lloc, s'interpreta el conjunt de normes que regula el tribut procedint-se a la qualificació d'un fet, l'increment de valor, que, si existeix, constitueix el fet imposable de l'impost i en conseqüència el naixement de l'obligació tributària. Completant aquest segon moment, ha de quantificar-se l'import de la seva prestació. En tercer lloc, procedeix l'ingrés en el tresor públic.

Aquestes són les tres operacions que, d'acord amb la seva definició legal, s'inclouen en l'autoliquidació, actuació tributària deguda pel subjecte prevista a la llei com a tècnica de gestió.

Ara bé, d'acord amb aquest esquema, l'obligat a realitzar-la pot, amb ocasió de la interpretació i posterior qualificació dels fets, entendre que no ha realitzat el fet imposable, de manera que no procedeix la quantificació del tribut en no existir obligació tributària. Però que el subjecte consideri que no ha realitzat el fet imposable no li eximeix de l'obligació d'autoliquidar perquè aquesta porta incorporada el deure de declarar no només el fet imposable realitzat sinó també els actes o negocis a través dels quals es manifesti la transmissió que està en l'origen de la seva realització, al marge que porti aparellada la subjecció a l'impost. En definitiva, els tres deures junts que la defineixen poden donar-se al mateix temps però res no impedeix que en funció de la configuració del fet imposable hagi d'incloure exclusivament la declaració i la seva qualificació jurídica després d'interpretar la norma legal aplicable. Si d'aquesta fase es desprèn que no s'ha realitzat el fet imposable no correspon la quantificació de la prestació i, en conseqüència, tampoc el seu ingrés, per la seva inexistència. Aquesta situació no significa que el subjecte quedi eximit del deure de presentar l'autoliquidació: haurà de fer-ho perquè inclou el deure de declarar del qual no es pot sostreure sempre que sigui part en una transmissió de terrenys de naturalesa urbana.

Així s'estableix expressament en el paràgraf segon de l'article 11 transcrit, exigint, a més, que s'adjuntin a l'autoliquidació els documents que acreditin la transmissió i tots els que permetin la quantificació de la prestació i de les exempcions sol·licitades pel subjecte, és a dir, els documents que indiciàriament acreditin que no s'ha realitzat el fet imposable.

El fet que no s'hagi realitzat el fet imposable no anul·la el pressupòsit de l'autoliquidació encara que sí la necessitat de quantificar un tribut l'obligació del qual, en principi, no existeix. Tot això d'acord amb allò dit respecte dels diferents actes que s'inclouen en aquesta actuació tributària que és l'autoliquidació.

L'autoliquidació, en els termes assenyalats, i amb la documentació que acrediti indiciàriament que no s'ha produït el fet imposable, suposa el compliment del deure imposit a l'article 11 de l'Ordenança reguladora de l'impost i constitueix una actuació de l'obligat dirigida a la gestió del tribut, però que no esgota la seva aplicació. Així, l'article 120.2 de la LGT estableix que:

"La autoliquidaciones tributarias presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración que practicará, en su caso, la liquidación correspondiente."

És a dir, el fet que es presenti una autoliquidació no significa que l'Administració no pugui exercir les seves funcions tributàries, sinó que l'exercici d'aquestes, en particular de la comprovació i de la liquidació, ha de practicar-se a través dels procediments legals corresponents als efectes de regularitzar, en el seu cas, la situació de l'obligat respecte de l'exacte compliment de l'ordenament tributari. Tenint sempre present que haurà de fer-ho dins dels terminis de prescripció previstos en la pròpia LGT.

Ara bé, en els casos en què s'hagi al·legat la no realització del fet imposable i s'hagi aportat la documentació que ho acrediti indiciàriament, l'Administració no podrà exercir aquestes funcions de comprovació i liquidació fins que no s'aprovi la llei a la qual es refereix la Sentència 59/2017, d' 11 de maig, del Tribunal Constitucional.

En conseqüència, és possible que hi hagi autoliquidacions en les quals no existeixi quantificació del deute perquè no hagi nascut l'obligació tributària, sense que això suposi l'incompliment de la norma reguladora de l'impost, sempre que es reuneixin la resta de requisits previstos a l'article 11.2 de l'Ordenança reguladora de l'IIVTNU. No obstant, és precís fer constar que en els supòsits citats, l'Administració no podrà iniciar els procediments de comprovació i liquidació de l'impost fins que no sigui aprovada la norma legal exigida pel Tribunal Constitucional.

VII.- CONCLUSIONS

Les conclusions a les quals permet arribar l'estudi realitzat per aquest Consell Tributari sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017, d'11 de maig, en l'aplicació de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, amb la finalitat de garantir la seguretat jurídica i els drets dels contribuents, són les següents:

Primera.- La Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017, d'11 de maig, determina la impossibilitat d'aplicar l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana als supòsits de decrement o d'inexistència d'increment i ha remès al legislador ordinari la definició d'aquests supòsits.

Segona.- Davant d'aquesta situació, l'Administració ha d'arbitrar les mesures previstes a l'ordenament jurídic que permetin donar compliment a allò disposat a la Sentència del Tribunal Constitucional.

Tercera.- L'article 56 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment administratiu comú de les administracions públiques, ofereix cobertura suficient per adoptar, com a mesura provisional, la suspensió de la tramitació dels procediments tributaris en els quals s'invoqui fonamentadament supòsits de decrement o d'inexistència d'increment de valor.

Quarta.- Prèviament a la suspensió, ha de donar-se audiència a l'interessat que podrà al·legar allò que estimi necessari per a la defensa dels seus interessos. En aquest tràmit l'Administració haurà d'informar detalladament de tots els aspectes que afectin a cada procediment concret, així com de les conseqüències que l'adopció de la mesura provisional suposin.

Cinquena.- La suspensió, amb el tràmit d'audiència i d'informació citats, haurà d'adoptar-se tant en el procediment de rectificació d'autoliquidacions com en els de comprovació limitada i d'inspecció.

Sisena.- En els casos de sol·licituds de devolució basades en una autoliquidació, presentades per aquells que fonamentadament invoquin la no realització del fet imposable, hauran de ser tramitades per la via de l'article 120.3 de la Llei general tributària encara que la sol·licitud no es qualifiqui formalment com de rectificació d'autoliquidació.

Setena.- Les sol·licituds de devolució d'ingressos basades en un acte administratiu ferm es tramitaran mitjançant el procediment de nul·litat de ple dret o, en el seu cas, de revocació. L'Administració acordarà la suspensió previ tràmit d'audiència i d'informació citats.

Vuitena.- En el procediment de resolució del recurs d'alçada l'Administració acordarà la suspensió prèvia l'audiència i la informació abans indicades.



**Ajuntament
de Barcelona**

Consell Tributari

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

conselltributari@bcn.cat

Novena.- No procedeix l'aplicació del recurs extraordinari de revisió en tant que no es dona cap de les causes establertes a l'article 244 de la Llei general tributària.

Desena.- Les autoliquidacions sense quantificació del deute, quan s'aprecii la inexistència del fet imposable, poden presentar-se sempre que s'aportin els documents que indiciàriament ho acreditin. L'Administració no podrà iniciar els procediments administratius de comprovació i liquidació de l'impost fins que no sigui aprovada la llei exigida pel Tribunal Constitucional en la Sentència 59/2017, d'11 de maig.