

**Expediente: 216/17**

Barcelona, 13 de julio de 2017

El Consell Tributari, en sesión de 13 de julio de 2017, de conformidad con lo previsto en el artículo 47.1.b) de la Ley 1/2006, de 13 de marzo de Régimen Especial del Municipio de Barcelona y en el artículo 15 de su reglamento orgánico, emite el siguiente informe a petición del Primer Teniente de Alcalde sobre los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana:

**SUMARIO**

**I. INTRODUCCIÓN**

**II. LA SUSPENSIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

**II.1 La procedencia de la suspensión del procedimiento**

**II.2 Procedimiento para la adopción del acuerdo de suspensión provisional**

**III. PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES**

**IV. PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y DE INSPECCIÓN**

**IV.1 Procedimiento de comprobación limitada**

**IV.2 Procedimiento de inspección**

**V. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN**

**V.1 Devolución de ingresos indebidos**

**V.2 Devolución de ingresos efectuados con base en un acto administrativo devenido firme**

**A. Nulidad de pleno derecho**

**B. Revocación**

**C. Corrección de errores materiales, aritméticos y de hecho**

**VI. LA AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA: LA GESTIÓN DEL IIVTNU**

**VII. CONCLUSIONES**

## **I. INTRODUCCIÓN**

El Consell Tributari tiene pleno conocimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, publicada el 15 de junio de 2017, BOE número 142, que declara:

*"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 misma Sentencia, en el fundamento jurídico 5 c), el Tribunal Constitucional dice:

*"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 (...)."*

Por su parte el artículo 164 de la Constitución Española establece:

*"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."*

Pues bien, ante esta Sentencia, la Administración se encuentra en una situación que le impide llevar a cabo sus funciones de aplicación de los tributos en el seno de los procedimientos correspondientes. Situación que también impide a los jueces y tribunales, a



**Consell Tributari**

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

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

Fax 93 402 78 48

[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

los órganos de gestión e incluso al propio Tribunal Constitucional reconstruir la norma declarada inconstitucional. Así, puede leerse en el fundamento jurídico sexto de la STC 26/2017 de 16 de febrero, en un caso idéntico al recogido en la Sentencia 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)."*

Añadiendo 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 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2; ambos de la CE)."*

Queda pues constancia de manera clara y contundente que la concreción de la existencia de incremento de valor o el decremento no puede ser llevada a cabo por órgano distinto al que tiene atribuida la potestad legislativa. La propia sentencia declara que la forma de hacerlo es algo que corresponde exclusivamente al legislador en su libertad de configuración normativa. En ningún caso ni el órgano gestor, ni el que lo controla mediante recurso jurisdiccional ni el propio Tribunal Constitucional pueden llenar el vacío normativo que ha supuesto la declaración de inconstitucionalidad que obliga a la Administración a abstenerse en su actuación de aplicación de los tributos, en particular, el Impuesto sobre el incremento

de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU). No puede actuar dictando resoluciones que pongan fin a los procedimientos de liquidación o de rectificación ni tampoco en los de revisión por mandato constitucional que reserva a la ley el establecimiento del deber de contribuir.

De manera que se produce, hasta que se pronuncie el legislador, una situación paradójica porque se declaran inconstitucionales y nulos, en la medida en que someten a tributación situaciones que no suponen un incremento, determinados preceptos legales, expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, y cuyo vacío solo compete llenar al legislador. Esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, en los términos expuestos, supondría que en la práctica su plena eficacia queda demorada hasta que el legislador defina los supuestos de ausencia de incremento de valor sujeto. Es decir, la propia sentencia impide la aplicación de la norma legal hasta la intervención del legislador, único competente para regular la situación plasmada en la Sentencia.

Ante esta situación, que implica para la Administración la imposibilidad de dictar resolución alguna en la que se haga valer la posición de los obligados tributarios en este impuesto de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional por falta de norma aplicable, y a los efectos de no perjudicar a estos contribuyentes que son parte de los distintos procedimientos de aplicación y revisión de los tributos, es por lo que es necesario acudir a los mecanismos que permitan solventar esta situación con la finalidad de proteger los intereses legítimos de estos últimos respecto del IIVTNU.

Mecanismos que permitan asegurar, de un lado, la legalidad en la actuación de la Administración, y, de otro, sobre todo, la contribución del obligado de acuerdo con los principios que configuran el deber de contribuir: legalidad y capacidad económica. El interés general ínsito en este deber impone que la Administración actúe, en su ámbito de aplicación, impidiendo la posible indefensión y perjuicio que podría producirse en los contribuyentes.

En este sentido y con esta finalidad, la legalidad administrativa y la defensa del interés general que preside el cumplimiento constitucional del deber de contribuir, es por lo que procede analizar las posibles medidas que teniendo en cuenta las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia 59/2017 permitan asegurar tanto la actuación administrativa como la posición de los contribuyentes de acuerdo con su contenido.

No se puede olvidar que los tributos se hacen efectivos mediante actuaciones de los particulares y del ejercicio previo o posterior a éstas de potestades jurídicas que se desarrollan en el seno de procedimientos administrativos en los que son parte la Administración y los obligados tributarios. Pues bien, de acuerdo con esta premisa, es necesario analizar las medidas concretas que en el desarrollo de estos procedimientos permitan conseguir las finalidades señaladas. Sin olvidar que en el caso objeto de este informe no cabe dictar resolución alguna por parte de la Administración y que al mismo tiempo no cabe dejar desprotegido al contribuyente del IIVTNU respecto de la aplicación de la Sentencia. No hay que olvidar que esta última pretende la contribución constitucional de los obligados tributarios.

Pues bien, de acuerdo con estas premisas, las cuestiones sometidas a la consideración de este Consell Tributari sobre las que puede pronunciarse en este informe, sin perjuicio de ulteriores ampliaciones, han de agruparse en torno a tres situaciones. La primera supone analizar la posibilidad de suspensión de los procedimientos de aplicación de los tributos, en particular, comprobación limitada, inspección y rectificación de autoliquidaciones en los que se haya alegado por parte del contribuyente la no sujeción al IIVTNU en los supuestos de ausencia de incremento de valor de los citados terrenos.

La segunda línea de cuestiones se refiere a la posibilidad de que, dictados los actos administrativos correspondientes a esos procedimientos, los obligados tributarios hayan ejercido su derecho de revisión en los términos previstos en el Título V de la Ley General Tributaria (en adelante LGT). En estos casos, el régimen jurídico se sitúa en el ámbito de la revisión y a él nos referimos en el epígrafe correspondiente.

La tercera línea de situaciones gira alrededor de la posición de los sujetos que deben cumplir, después de publicada la STC 59/2015, de 11 de mayo, con el deber de autoliquidar el impuesto y entiendan que no están sujetos al IIVTNU por falta de realización del hecho imponible.

## **II. LA SUSPENSIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

### **II.1 La procedencia de la suspensión del procedimiento**

Pues bien, a los efectos de no perjudicar a los contribuyentes hasta tanto se pronuncie el legislador en los términos previstos en la Sentencia del Tribunal Constitucional, el Consell Tributari recomienda al Ayuntamiento iniciar un incidente de adopción de medida provisional de suspensión en todos los procedimientos de aplicación y de revisión de los tributos, en los que el obligado tributario invoque fundadamente la inexistencia de incremento de valor sujeto al impuesto.

La base legal que permite plantear el incidente de suspensión se encuentra en el artículo 56.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en el que se establece la posibilidad de que la Administración, en particular el órgano encargado de resolver, pueda adoptar medidas provisionales en los siguientes términos:

*"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 son los requisitos fundamentales exigidos en esta norma para que se entienda realizado el presupuesto de hecho: el primero de ellos, exige que la medida provisional a adoptar tenga como finalidad asegurar la eficacia de la resolución que debe poner fin al procedimiento administrativo en el que se inserte. El segundo, que existan elementos de juicio suficientes para ello, es decir, que haya causas que pongan de manifiesto que adoptando la medida provisional la resolución que en su caso se dicte se adapte tanto a la legalidad como a la plena consecución de los objetivos que, con carácter general se vinculan a la propia resolución, es decir, a que logre ser efectiva, que consiga su propia finalidad que no es otra, en este caso, que declarar cuál es la verdadera situación del contribuyente respecto de la sujeción al impuesto.

**Consell Tributari**  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

Esta fundamental finalidad, exigida por el principio de legalidad pero sobre todo por el de capacidad económica, constituye al mismo tiempo la motivación requerida por el precepto para que la medida provisional sea adoptada. A la vista de la Sentencia del Tribunal Constitucional, no cabe dictar resolución alguna precisamente por falta de ley aplicable con las consecuencias que ello tendría en la posición del interesado que podría resultar perjudicado si la Administración no tuviera en cuenta los mecanismos que el ordenamiento le permite utilizar para evitar ese posible perjuicio. Mecanismos que, además, en este caso concreto, llevarían aparejada una mayor eficacia de la resolución que, en su momento, pudiera adoptarse en la medida en que tendría base legal sobre la que fundamentar la no sujeción del obligado tributario. La garantía de ejecución de la resolución que en su caso haya que dictar en este procedimiento incluye la protección de los derechos e intereses públicos que se sustancian en dicho procedimiento y a los que se ha hecho referencia.

Los principios de proporcionalidad, efectividad y menor onerosidad indican precisamente que la ley y el derecho, en estos casos, requieren adoptar medidas que sin quebrantar la legalidad tributaria consigan un resultado que se adapte a la posición concreta del contribuyente que entiende que no lo es por no haber realizado el hecho imponible en los términos declarados por el Tribunal Constitucional. El contenido de la Sentencia 59/2017 constituye, de acuerdo con los principios mencionados, elemento de juicio suficiente que justifica sobradamente la adopción de una medida provisional que adapte la posible resolución a ese mandato. La medida provisional está basada en la más estricta aplicación de la ley. La motivación es un requisito fundamental de la adopción porque permite conocer las circunstancias tenidas en cuenta para apreciar la necesidad de la misma, así como el correcto ejercicio de la discrecionalidad que asiste al órgano en su elección. En definitiva, la motivación es indispensable para valorar la suficiencia de los elementos de juicio en los que la Administración ha basado su adopción, ofreciendo al sujeto pasivo de la medida una importante oportunidad de defensa, en su caso. Desde luego es necesaria también para su control judicial.

En este caso concreto no parece necesario insistir en los motivos que pueden llevar a acordar la medida provisional porque están incluidos en los fundamentos jurídicos de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, que exigen la intervención del legislador, tal y como establece la Constitución Española, en la concreción del deber de contribuir, y cuya ausencia imposibilita la actuación de la Administración, abriendo la puerta a la existencia

de un perjuicio para quien ha satisfecho un impuesto entendiendo que no ha realizado el hecho imponible.

Entendemos así que la posible adopción de medidas provisionales está plenamente justificada, de acuerdo con el artículo 56 transcrito, permitiendo conciliar la actuación legal de la Administración con los intereses legítimos del sujeto.

Pues bien, el mismo artículo 56, número tres, establece las medidas cautelares entre las que cabe escoger disponiendo en la letra 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."*

Esta norma establece la potestad de la Administración para concretar la medida cautelar a adoptar haciendo hincapié precisamente en que sea la que consiga una mayor protección de los derechos de los interesados y, en este sentido, entendemos que la suspensión provisional de la tramitación del procedimiento es la que consigue con mayores garantías tanto que la Administración adapte su actuación al mandato del Tribunal Constitucional en toda su extensión como la del sujeto que puede hacer valer su derecho con anterioridad a la terminación del procedimiento correspondiente.

Esta suspensión provisional de la tramitación del procedimiento, según la doctrina y la jurisprudencia, es compatible e independiente de la regulada en el artículo 22 de la Ley 39/2015, pero tiene el mismo efecto de suspender el transcurso del plazo para resolver, e impide que se produzca el silencio administrativo o la caducidad, en su caso.

En conclusión, cabe decir que el artículo 56 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ofrece cobertura para adoptar medidas provisionales entre las que cabría incluir la suspensión provisional de la tramitación de los procedimientos tributarios.

## **II.2 Procedimiento para la adopción del acuerdo de suspensión provisional**

La decisión de la Administración de poner en marcha el mecanismo del artículo 56, incidente de suspensión, requiere seguir un cauce procesal que no es otro que el propio de

**Consell Tributari**  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

un procedimiento administrativo. Esto significa que la propuesta de suspensión del procedimiento ha de ser notificada al obligado, una vez iniciado aquél, debiendo abrirse el trámite de audiencia en el que este último alegaría lo que estimara para la mejor defensa de su derecho.

La propuesta de suspensión debe ser motivada por lo que la Administración informará pormenorizadamente de las causas de la apertura del propio incidente vinculadas a la imposibilidad de dictar resolución de acuerdo con la STC 59/2017 y a la necesidad de no perjudicar los intereses legítimos del propio obligado.

Así mismo deberá informar de las consecuencias que tiene tanto la adopción de la medida cautelar, suspensión provisional del procedimiento principal, como de lo contrario, es decir, informar de que la terminación de este procedimiento sería, dada la imposibilidad de resolver por falta de norma legal, la aplicación del silencio negativo o de la caducidad con unas consecuencias para el obligado que también deben ser especialmente señaladas por la Administración para que conozca todos sus derechos.

En esta fase de audiencia, en el incidente de suspensión, hay que advertir al obligado de que la suspensión es provisional y temporal, desapareciendo cuando cese la causa que motiva la suspensión, es decir, cuando el legislador se pronuncie de acuerdo con el contenido de la Sentencia que ha originado este informe. Advirtiéndole sobre el momento en que se retoman las actuaciones en el procedimiento de aplicación o de revisión correspondiente, que no es otro que el de instrucción, en el cual el obligado tributario podrá alegar lo que crea conveniente en defensa de sus derechos de acuerdo, ahora sí, con la norma legal aplicable a su solicitud basada en la no sujeción. Concluida esta fase los procedimientos terminarán de acuerdo con las normas que lo regulan.

Es decir, el obligado debe ser informado de todas las consecuencias que se vinculan a la adopción de la medida respecto del procedimiento tributario afectado.

A la vista de las alegaciones del obligado tributario se puede poner fin al incidente de adopción de la medida provisional dictando la resolución que mejor proceda en derecho, y poniendo fin al citado procedimiento de suspensión. Si esta resolución es estimatoria respecto de la adopción de la medida, suspensión del procedimiento, se notificará al

obligado suspendiéndose este último. Si es desestimatoria se le notificará igualmente al obligado y el procedimiento principal continuará hasta que se cumpla el plazo previsto para su terminación, sin resolución por imposibilidad de la misma.

En conclusión debe darse audiencia al interesado antes de resolver sobre la suspensión de los procedimientos tributarios.

### **III. PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES**

El artículo 120.3 de la LGT dispone 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. (...)."*

Este procedimiento se inicia siempre mediante solicitud, es decir a instancia de parte, a la que deben adjuntarse todos los documentos y justificantes en los que base su pretensión el obligado. Tiene un plazo máximo de duración de seis meses dentro de los que debe dictarse la resolución expresa. Si esto no sucede se entiende desestimada la pretensión del interesado a los efectos estrictamente procesales de acudir a la vía de recurso en la que hacer valer su derecho. Esta situación es la que puede provocar que, iniciado el procedimiento, amparándose el sujeto en su no sujeción al impuesto de acuerdo con la declaración de inconstitucionalidad, la Administración acuerde la tramitación de la suspensión del procedimiento de rectificación.

Es en el trámite de audiencia, que obligatoriamente debe practicarse una vez planteado el incidente, cuando la Administración ha de informar al interesado de las consecuencias de la adopción o no de la medida provisional de suspensión así como de todos los derechos que le asisten en cualquier caso. Fundamentalmente se trata de advertirle de la imposibilidad de resolver en la que se encuentra la Administración, por lo tanto la imposibilidad de dictar resolución, con la que ello puede traer respecto del ejercicio de sus derechos sobre todo teniendo en cuenta el silencio negativo que se produciría con el transcurso del plazo para resolver. Silencio que significaría la posibilidad de recurso administrativo y, en su caso, del contencioso-administrativo.

En conclusió, en el caso del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, la Administración se encuentra ante la imposibilidad de resolver al faltar la cobertura legal necesaria que le permita dictar resolución sobre la pretensión del sujeto. Pudiendo por ello plantear el incidente de suspensión y, oído el interesado, adoptar la medida provisional de la suspensión.

#### **IV. PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y DE INSPECCIÓN**

Estos procedimientos tienen como finalidad regularizar, en su caso, la posición de los obligados tributarios respecto del cumplimiento legal de sus obligaciones y deberes, una vez realizadas las funciones de comprobación e inspección por parte de la Administración.

##### **IV.1 Procedimiento de comprobación limitada**

Tiene un plazo de terminación de seis meses contados desde el momento de su inicio, siempre de oficio, y si no se dicta resolución expresa, o no se dan las otras formas de terminación, de acuerdo con el artículo 104.4 de la LGT procede la caducidad, es decir, la perención del procedimiento. Este régimen tiene una consecuencia inmediata: se enervan los efectos asociados a la iniciación del procedimiento y, en particular, los efectos interruptivos de la prescripción producidos con su inicio pudiendo provocar situaciones de cierta indefensión tanto para los obligados tributarios como para la Administración.

Si se produce la prescripción, los contribuyentes que han cumplido con sus deberes de autoliquidación e ingreso no podrían solicitar la rectificación de su autoliquidación ni la Administración podría regularizar su situación porque la obligación no existiría y, al contrario, los que no hubieran cumplido con sus deberes se verían liberados de sus obligaciones aunque hubieran realizado el hecho imponible del impuesto. Pues bien, es aquí cuando la Administración a la vista del desarrollo de este procedimiento podría plantearse la aplicación de las previsiones del artículo 56.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en los términos analizados a los que nos remitimos.

Hacemos hincapié en este procedimiento de gestión porque de su régimen jurídico se desprende que es el que más se ajusta a la comprobación de las situaciones de los obligados tributarios en este impuesto en particular. En la fase de instrucción, cabría que el obligado alegara la no sujeción aportando las pruebas que dejaran constancia de su derecho.

Si hay autoliquidación y regularización por causa ajena a la no realización del hecho imponible se liquidará el impuesto, con los intereses de demora y la notificación de inicio del procedimiento sancionador, en su caso. En los supuestos en que no haya habido autoliquidación y se alegue, en el curso del procedimiento, por parte del obligado tributario, la inexistencia de incremento, la Administración debe proceder planteando el incidente de suspensión del procedimiento tal y como se ha expuesto anteriormente. Si no se alega nada en contra se ha de proceder a regularizar la obligación correspondiente dictándose el acto de liquidación, así como los intereses de demora y la notificación del inicio del procedimiento sancionador.

En consecuencia, también en el caso del procedimiento de comprobación limitada, la Administración puede encontrarse con situaciones en las que no pueda realizar sus funciones tributarias al faltar la cobertura normativa exigida y puede así adoptar la medida provisional en los términos analizados.

#### **IV.2 Procedimiento de inspección**

En este procedimiento hay que realizar dos matizaciones que son fundamentales en relación con el régimen aplicable al analizado anteriormente. De un lado, la forma de terminación se aparta de la correspondiente a la establecida en el artículo 104.4 de la LGT. En efecto, es un procedimiento que se inicia de oficio y cuyo acto final constituye generalmente un acto de gravamen con lo que en caso de no dictar resolución expresa en el plazo señalado para su conclusión debería declararse la caducidad, es decir, su perención. Sin embargo, la LGT dispone que nunca se producirá esta última, aunque si se supera el mencionado plazo, dieciocho meses, se eliminarían los efectos asociados a su inicio y, en particular, la interrupción de la prescripción. Pero el procedimiento sigue hasta dictar la resolución expresa, acto administrativo de liquidación generalmente definitiva. No hay, pues, perención aunque se enerven los efectos de su iniciación transcurrido su tiempo de perención.

En conclusió, con las especialidades que deben ser objeto de información a los interesados, se reproducen para este procedimiento de inspección todas las consideraciones analizadas respecto del resto de procedimientos.

## **V. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN**

En el Título V de la LGT se regulan los procedimientos de revisión tributaria incluyendo tanto los de oficio como los iniciados a instancia de parte mediante la interposición de recursos. Como en todos los procedimientos pueden distinguirse tres fases: la de inicio, la de desarrollo y la de terminación. La LGT las regula para cada uno de ellos pero previendo normas comunes a todos. En particular, el artículo 215, con el título "*Motivación de las resoluciones*", dispone en el número uno 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."*

Añadiendo en el número dos, letra 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."*

Da por sentado que los procedimientos de revisión pueden ser suspendidos, exigiendo motivación, pero sin hacer alusión a causa específica que la origine. Puede así entenderse que la suspensión se produce en los mismos supuestos, por las mismas causas y con los mismos requisitos y límites que en cualquier otro procedimiento administrativo, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y, por lo tanto, en iguales términos a los ya analizados respecto a los de aplicación en sentido estricto. La LGT distingue, dentro de la revisión, tanto los procedimientos especiales de revisión como los que se inician mediante recurso. A todos ellos vamos a dedicar nuestra atención seguidamente empezando por el que lleva por título

"*Devolución de ingresos indebidos*" por la especial trascendencia que tiene respecto de las cuestiones planteadas en este informe.

### **V.1 Devolución de ingresos indebidos**

Esta especial relevancia se manifiesta teniendo en cuenta que el sistema general de aplicación del IIVTNU está vinculado a la autoliquidación que es una actuación del obligado en cumplimiento de un deber legal en virtud del que debe proceder a declarar los hechos que pueden ser constitutivos de del hecho imponible, a su calificación jurídica, con la correspondiente aplicación de la normativa del impuesto, a su cuantificación y a su ingreso. De manera que de inmediato cobra relieve la trascendencia que la Sentencia del Tribunal Constitucional tiene respecto de este procedimiento en la medida en que el sujeto puede de inmediato solicitar la devolución de lo ingresado si entiende que no está sujeto de acuerdo con la doctrina sentada en la citada Sentencia.

Pues bien, en los supuestos en los que el interesado solicite la devolución de lo ingresado como consecuencia de una autoliquidación, el artículo 221 de la LGT, norma que regula las devoluciones de ingresos indebidos, dispone en el número cuatro 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 claro así el procedimiento que debe seguir el contribuyente que entienda que no está sujeto al impuesto habiendo practicado la autoliquidación correspondiente. Se trata de solicitar la rectificación de la autoliquidación: nos remitimos al epígrafe en el que se ha analizado este procedimiento.

En conclusión, en el caso de solicitudes de sujetos que al amparo de la Sentencia del Tribunal Constitucional entienden que no han realizado el hecho imponible del impuesto, éstas deberán ser tramitadas por la Administración por el cauce del artículo 120.3 de la LGT a cuyo análisis nos remitimos, aunque el obligado tributario no califique su solicitud como de rectificación de autoliquidaciones, con la consiguiente posibilidad de suspender la tramitación del procedimiento previa audiencia del interesado.

Pues bien, hecha esta última precisión, corresponde analizar los números uno y tres del artículo 221 en los que se regulan distintos supuestos en los que cabe la devolución de un ingreso. Así, en el primero de ellos, artículo 221.1 establece las causas en virtud de las que cabe reconocer el derecho a la devolución vinculándolo a situaciones en las que existe doble pago, pago efectuado en cantidad superior a la establecida en un acto administrativo o en una autoliquidación, pago satisfecho después de prescrita la obligación tributaria así como cuando lo establezca la norma tributaria. Se trata de supuestos a los que cabría denominar como de devolución de ingresos indebidos en sentido estricto. En estas ocasiones debe reconocerse el derecho a la devolución aunque ninguna de ellas se adapta a la situación sobre la que el Consell Tributari debe pronunciarse.

## **V.2 Devoluciones de ingresos efectuados con base en un acto administrativo devenido firme**

Se plantea un problema distinto cuando el obligado tributario ha sido objeto de un procedimiento de comprobación o inspección en el que se ha dictado un acto administrativo de liquidación que ha devenido firme en vía administrativa. Es un sujeto que ha pagado el impuesto como consecuencia de un acto de liquidación que en el momento de declaración de inconstitucionalidad es firme. Si el contribuyente entiende que perjudica sus intereses legítimos, como consecuencia de su no sujeción, puede ser revisable de acuerdo con lo previsto en el número tres del artículo 221.

Pues bien, el número tres del artículo 221 establece:

*"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."*

Se regula así la posibilidad de que el obligado que se encuentre en esta situación pueda solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente aunque el acto administrativo en que se basó el pago sea firme. En este supuesto la vía es la denominada revisión especial de los

actos administrativos que incluye la nulidad de pleno derecho, la revocación y la corrección de errores materiales, aritméticos o de hecho en los términos en que están regulados en la propia LGT.

Todos estos procedimientos pueden iniciarse de oficio por la Administración pero también, aunque no en todos como seguidamente se verá, mediante solicitud de revisión por parte del interesado. Se inicia un procedimiento tributario regulado en los artículos 4 y siguientes del RD 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en el que la Administración se encuentra en la misma situación analizada respecto del resto de procedimientos: no puede pronunciarse sobre el fondo de la solicitud en la medida en que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional, se requiere la intervención legislativa. Pero al mismo tiempo debe procurar el menor perjuicio para el obligado que debe ser amparado en sus intereses legítimos. En este sentido, iniciado el procedimiento de revisión de actos administrativos firmes en los que se contenga una liquidación de la deuda tributaria en el IIVTNU, corresponde a la Administración calificarlo de acuerdo con la situación en la que se garanticen, en la medida de lo posible, esos intereses legítimos.

También cuando el sujeto solicite la devolución del ingreso sobre la base de un acto firme en la vía administrativa, la Administración debe ser la que canalice la solicitud al procedimiento que sea más favorable para el sujeto teniendo en cuenta la forma de terminación alternativa a la resolución expresa, que es imposible de dictar por falta de ley aplicable, y las consecuencias que se le pueden vincular. Esta sería la manera de perjudicar lo menos posible al obligado tributario que, a la vista de la Sentencia, procederá solicitando la devolución del ingreso satisfecho en su momento sin añadir nada más en esa solicitud salvo el reconocimiento de su derecho a la devolución por no estar sujeto al impuesto. Si esa devolución procede de una autoliquidación, la Administración entenderá que está solicitando la rectificación de esta última y procederá de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT; si procede de un acto administrativo firme debe actuar de acuerdo con lo dicho más arriba: canalizando la solicitud a través del procedimiento especial de revisión que sea más favorable para la protección de lo solicitado.

Iniciado el procedimiento deberá informarse de todos los aspectos que afectan al procedimiento propiamente dicho, y procederá la adopción de la suspensión de la tramitación del procedimiento correspondiente.

Tres son los procedimientos especiales de revisión: el dirigido a declarar la nulidad de pleno derecho del acto administrativo, el que tiene por finalidad su revocación y el que persigue la corrección de los errores materiales, aritméticos y de hecho.

**A. Nulidad de pleno derecho.** Está regulado en el artículo 217 de la LGT estableciendo en el número uno los supuestos en que los actos son nulos de pleno derecho. Así se dispone que lo son los:

- "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.*
- 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."*

Se trata de supuestos cerrados, lo que significa que no todos los actos nulos deben ser declarados por esta vía en la que se prevén los especialmente graves en la vulneración del ordenamiento, siendo éste el fundamento de que se arbitre esta vía excepcional de revisión en defensa de la legalidad. Teniendo en cuenta la excepcionalidad de la aplicación de la nulidad de pleno derecho plasmada en los presupuestos normativos ante los que cabe su aplicación, la Administración podrá plantear el incidente de suspensión informando en el trámite de audiencia de las circunstancias relativas al propio procedimiento.

Ahora bien, es necesario iniciar el procedimiento que la declare, iniciación que puede ser de oficio y a instancia de parte: en este caso si ha habido solicitud de devolución, se entiende iniciado de parte y es inmediatamente después cuando debería proceder, la Administración, a plantear el incidente de suspensión provisional dando audiencia al interesado dentro de este procedimiento incidental y procediendo en iguales términos a los

señalados respecto de los procedimientos de aplicación. Teniendo en cuenta que no se puede dictar resolución expresa por falta de ley aplicable, en el caso de que no se suspendiera, el procedimiento terminaría por silencio negativo pudiendo el administrado acudir a la vía administrativa de recurso que sería el de alzada.

**B. Revocación.** La primera cuestión a señalar es que este procedimiento solo se inicia de oficio, sin perjuicio de que el sujeto lo inste. Significa que el transcurso del plazo sin que se haya dictado la resolución provoca la caducidad. Son dos las cuestiones a precisar respecto de la protección de los intereses legítimos de los obligados tributarios. La primera se traduce en que es la Administración la que decide, ante la solicitud de devolución, si este es el cauce para causar el menor perjuicio posible a los interesados y, en consecuencia, solo en el supuesto de que le sea favorable debería iniciarse de oficio este procedimiento. Por lo tanto, solo debería iniciarse este procedimiento si cabe aplicar retroactivamente el efecto de inconstitucionalidad declarado en la Sentencia 59/2017. La segunda que, iniciado, la Administración debe actuar de igual manera que en los supuestos analizados anteriormente: declarando un incidente de suspensión del procedimiento con audiencia del interesado y con la consiguiente actuación informativa plena de las consecuencias que se derivan. Es decir en los mismos términos y con la misma finalidad que en los procedimientos anteriores.

La revocación solo cabe si se dan los presupuestos de hecho previstos en la LGT que en el artículo 219.1 establece 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."*

Puede subsumirse en el presupuesto que hace referencia a "*circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*" con el matiz de que no se sabe claramente si este último inciso existe en la medida en que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional, solo el legislador

puede concretar los supuestos en que no hay incremento de valor y, por lo tanto, no sujeción al impuesto. Debería pues interpretarse en la forma más favorable al obligado entendiendo que la Sentencia pone de manifiesto esa situación, sin perjuicio de la resolución que se adopte cuando se apruebe la ley que ejecute el mandato de esa Sentencia. Por lo demás, el procedimiento iniciado de oficio aunque instado como consecuencia de la instancia presentada, en los términos a los que nos hemos referido, debería seguir el cauce procesal analizado incluyendo el incidente de suspensión del procedimiento, aunque resaltando que la resolución en plazo agota la vía administrativa.

En conclusión cabe afirmar que en los términos analizados y con los límites señalados, cabe suspender la tramitación del procedimiento para la revocación del acto administrativo firme.

**C. Corrección de errores materiales, aritméticos y de hecho.** El artículo 220 de la LGT prevé esta posibilidad de rectificación de actos firmes estableciendo un requisito común a los tres supuestos regulados identificados en la denominación de la propia función revisora. Tiene que tratarse de cuestiones de hecho que no impliquen interpretación de normas jurídicas, es decir, debe versar sobre hechos o cosas de la realidad, e independiente de toda apreciación, opinión y calificación jurídica porque entonces se trataría de un error de derecho.

No es, pues, aplicable a la solicitud de devolución de ingresos basada en la no sujeción al IIVTNU en la que se dilucida precisamente la realización del hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de una obligación tributaria.

### **V.3 Recurso de alzada**

En este supuesto nos encontramos con sujetos cuya situación tributaria, en el IIVTNU, ha sido regularizada por la Administración tributaria y han procedido a la interposición del recurso de alzada propio del municipio de Barcelona. Se trata de un recurso administrativo preceptivo, que agota la vía previa al recurso contencioso-administrativo, que debe ser resuelto por la propia Administración aunque por un órgano distinto al que lo dictó.

Esto significa que aunque está ejecutando funciones de revisión de actos administrativos y no de aplicación de los tributos, también el órgano que debe resolver las cuestiones suscitadas por el recurrente, entre las que se encuentra la no sujeción al impuesto controvertido, está limitado por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional. Los mismos límites y la misma imposibilidad de resolver tiene la Administración revisora máxime si tenemos en cuenta que el propio Tribunal Constitucional ha sentado que la Administración no puede en ningún caso sustituir la función legislativa que solo le corresponde al órgano que la tiene atribuida constitucionalmente y que solo él puede realizar.

En definitiva tampoco aquí cabe dictar resolución alguna pero al mismo tiempo, reiterando lo ya dicho, la Administración ha de ajustar su actuación teniendo en cuenta la protección de los intereses legítimos que en esta vía de revisión está haciendo valer el obligado tributario.

Por lo tanto, para no perjudicar los intereses de los recurrentes, la Administración podría actuar acordando el incidente de suspensión en el que, en el obligatorio trámite de audiencia, deberá informar de las consecuencias tanto de la suspensión de la tramitación del procedimiento de revisión como del silencio negativo producido por falta de resolución expresa resaltando en este último supuesto de la posibilidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para hacer valer su derecho.

Cabe advertir que, una vez reanudadas las actuaciones al cesar la causa de suspensión, puede plantearse un problema en la fase de instrucción de este procedimiento de revisión. Presupone, pues, la adopción de la medida provisional y su levantamiento al aprobarse la ley reguladora del impuesto, de acuerdo con lo previsto en la Sentencia 59/2017.

El régimen previsto en la LGT respecto de este recurso no incorpora un específico trámite de prueba en la fase de instrucción, con lo que parece que solo pueden tenerse en cuenta las incorporadas en el procedimiento de aplicación del tributo. Esto supondría una cierta indefensión para las partes, singularmente para la Administración, que habría actuado en ese procedimiento en estricto cumplimiento de la ley comprobando los elementos del hecho imponible necesarios para cuantificar el impuesto. Esta situación, que no se refiere a los medios de prueba sino a la posible inexistencia de esta última, provoca que tenga que afirmarse que, aunque el artículo 223 de la LGT no prevea expresamente una estricta fase de instrucción, acudiendo a los preceptos generales que regulan el recurso se encuentra la

necesaria incorporación de este trámite esencial. Así el artículo 214 de la LGT bajo el título de "*Capacidad y representación, prueba y notificaciones y plazos de resolución*" establece en el número uno 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 consecuencia, también en este procedimiento cabe aplicar la suspensión provisional de la tramitación del procedimiento siempre siguiendo el método analizado y ponderando todas las situaciones que se presentan cuando se realiza la función de revisión que es preceptiva y previa para acudir a la jurisdiccional.

#### **V.4 Recurso extraordinario de revisión del artículo 244 de la LGT**

Es un remedio extraordinario para revisar actos y resoluciones firmes respecto de los que se manifiestan ciertos vicios o defectos cuando ya no están disponibles medios de revisión ordinarios. La alusión a esta posibilidad es obligada en la medida en que el artículo 221.3 de la LGT establece 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."*

Esta remisión obliga a pronunciarse sobre la posibilidad de aplicación de este precepto al supuesto objeto de este informe. Pues bien este recurso se encuentra ubicado en la subsección segunda del capítulo cuarto del Título V de la LGT en el que se regulan las reclamaciones económico-administrativas. En consecuencia se trata de un recurso de esta naturaleza en cuyo artículo 244.1 se dispone que son recurribles por los interesados los

actos firmes de la Administración tributaria y las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurren las siguientes circunstancias:

- "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."*

Ninguna de estas causas son trasladables al supuesto que nos ocupa porque las sentencias no versan sobre hechos y los documentos siempre recaen sobre estos últimos. En consecuencia, en ningún caso es de aplicación lo dispuesto en el artículo 244 de la LGT.

## **VI. LA AUTOLIQUIDACIÓN: LA GESTIÓN DEL IIVTNU**

El artículo 120.1 de la LGT establece:

- "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."*

Se trata de un instituto jurídico que se integra por actos jurídicamente diferenciables con contenido y efectos diversos, constituyendo, a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos. Por un lado, la declaración de unos hechos o, si se prefiere, la comunicación a la Administración de los "*datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo*". Es decir, la comunicación de unos hechos que pueden ser constitutivos de un hecho imponible.

Por otro, la autoliquidación comprende las operaciones de liquidación y cálculo, esto es, de cuantificación del impuesto; operaciones que presuponen la interpretación del ordenamiento tributario, la calificación de los datos y hechos declarados así como la cuantificación de la deuda y, finalmente, su ingreso.

En definitiva la autoliquidación es un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar la realización de un hecho y de los datos que permitan la determinación de la deuda sino que lleva a cabo por sí mismo la fijación de la suma debida procediendo a su ingreso, lo que le permite el cumplimiento de la obligación correspondiente. Pues bien, la gestión de los tributos puede iniciarse mediante una autoliquidación con la que se cumplen los tres elementos necesarios para hacer efectivo un tributo: declarar los hechos, interpretar el ordenamiento jurídico y cuantificar la prestación correspondiente e ingresarla.

En este contexto, el artículo 110 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, dispone en el número cuatro que:

*"4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquélla dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. (...)."*

En desarrollo de esta norma, la Ordenanza reguladora del IIVTNU ha establecido el sistema de autoliquidación en los preceptos reguladores de la gestión. Así, en el número dos del artículo 11 se establece 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."*

La Ordenanza reguladora del impuesto dispone que, en la autoliquidación correspondiente, el sujeto debe declarar cada una de las fincas o derechos transmitidos adjuntando los documentos en los que se plasmen los actos o contratos que originan la transmisión. Es decir, el sujeto debe declarar unos hechos que inciden en la realización del hecho imponible pero que no constituyen este último. En efecto el hecho imponible del impuesto es el "*... 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. ...*", es decir, se declaran las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, en primer lugar, y, en segundo lugar, se interpreta el conjunto de normas que regula el tributo procediéndose a la calificación de un hecho, incremento de valor, que, si existe, constituye el hecho imponible del impuesto y en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. Completando este segundo momento, debe cuantificarse el importe de su prestación. En tercer lugar, procede el ingreso en el tesoro público.

Estas son las tres operaciones que, de acuerdo con su definición legal, se incluyen en la autoliquidación, actuación tributaria debida por el sujeto prevista en la ley como técnica de gestión.

Ahora bien, de acuerdo con este esquema, el obligado a realizarla puede, con ocasión de la interpretación y posterior calificación de los hechos, entender que no ha realizado el hecho imponible, con lo que no procede la cuantificación del tributo al no existir obligación tributaria. Pero el que el sujeto considere que no ha realizado el hecho imponible no lo exime de la obligación de autoliquidar porque ésta lleva incorporada el deber de declarar no solo el hecho imponible realizado sino también los actos o negocios a través de los que se plasme la transmisión que está en el origen de su realización, al margen de que lleve aparejada la sujeción al impuesto. En definitiva, los tres deberes jurídicos que la definen pueden darse al mismo tiempo pero nada impide que en función de la configuración del hecho imponible deba incluir exclusivamente la declaración y su calificación jurídica luego de interpretar la norma legal aplicable. Si de esta fase se desprende que no se ha realizado el hecho imponible no ha lugar a la cuantificación de la prestación y, en consecuencia, tampoco a su ingreso, por su inexistencia. Esta situación no significa que el sujeto quede eximido del deber de presentar la autoliquidación: deberá hacerlo porque incluye el deber

**Consell Tributari**  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

de declarar del que no puede sustraerse siempre que sea parte en una transmisión de terrenos de naturaleza urbana.

Así se establece expresamente en el párrafo segundo del artículo 11 transcrito, exigiendo, además, que se adjunten a la autoliquidación los documentos que acrediten la transmisión y todos los que permitan la cuantificación de la prestación y de las exenciones solicitadas por el sujeto, esto es, los documentos que indiciariamente acrediten que no se ha realizado el hecho imponible.

El que no se haya realizado el hecho imponible no anula el presupuesto de la autoliquidación aunque sí la necesidad de cuantificar un tributo cuya obligación, en principio, no existe. Todo esto de acuerdo con lo dicho respecto de los distintos actos que se incluyen en esta actuación tributaria que es la autoliquidación.

La autoliquidación, en los términos señalados, y con la documentación que acredite indiciariamente que no se ha producido el hecho imponible, supone el cumplimiento del deber impuesto en el artículo 11 de la Ordenanza reguladora del impuesto y constituye una actuación del obligado encaminada a la gestión del tributo, pero que no agota su aplicación. Así, el artículo 120.2 de la LGT establece 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."*

Es decir, el que se presente una autoliquidación no significa que la Administración no pueda ejercer sus funciones tributarias, sino que el ejercicio de estas últimas, en particular de la comprobación y de la liquidación, ha de practicarse a través de los procedimientos legales correspondientes a los efectos de regularizar, en su caso, la situación del obligado respecto del exacto cumplimiento del ordenamiento tributario. Teniendo siempre presente que deberá hacerlo dentro de los plazos de prescripción previstos en la propia LGT.

Ahora bien, en los casos en que se ha alegado la no realización del hecho imponible y se haya aportado la documentación que lo acredite indiciariamente, la Administración no

podrá ejercer estas funciones de comprobación y liquidación hasta tanto no se apruebe la ley a que se refiere la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional.

En consecuencia, cabe la posibilidad de autoliquidaciones en las que no exista cuantificación de la deuda porque no haya nacido la obligación tributaria, sin que esto suponga el incumplimiento de la norma reguladora del impuesto, siempre que se reúnan los restantes requisitos previstos en el artículo 11.2 de la Ordenanza reguladora del IIVTNU. No obstante es preciso hacer constar que en los supuestos citados, la Administración no podrá iniciar los procedimientos de comprobación y liquidación del impuesto hasta que no sea aprobada la norma legal exigida por el Tribunal Constitucional.

## **VII.- CONCLUSIONES**

Las conclusiones a que permite llegar el estudio realizado por este Consell Tributari sobre los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, en la aplicación del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes, son las siguientes:

**Primera.-** La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, determina la imposibilidad de aplicar el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los supuestos de decremento o de inexistencia de incremento y ha remitido al legislador ordinario la definición de estos supuestos.

**Segunda.-** Ante esta situación, la Administración ha de arbitrar las medidas previstas en el ordenamiento jurídico que permitan dar cumplimiento a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional.

**Tercera.-** El artículo 56 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ofrece cobertura suficiente para adoptar, como medida provisional, la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios, en los que se invoque fundadamente supuestos de decremento o de inexistencia de incremento de valor.

**Consell Tributari**  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Cuarta.-** Previamente a la suspensión, debe darse audiencia al interesado que podrá alegar lo que estime necesario para la defensa de sus intereses. En este trámite la Administración deberá informar pormenorizadamente de todos los aspectos que afecten a cada procedimiento concreto, así como de las consecuencias que la adopción de la medida provisional suponga.

**Quinta.-** La suspensión, con el trámite de audiencia y de información citados, deberá adoptarse tanto en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones como en los de comprobación limitada y de inspección.

**Sexta.-** En los casos de solicitudes de devolución, basadas en una autoliquidación, presentadas por quienes fundadamente invoquen la no realización de hecho imponible, éstas deberán ser tramitadas por el cauce del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria aunque la solicitud no se califique formalmente como de rectificación de autoliquidación.

**Séptima.-** Las solicitudes de devolución de ingresos basadas en un acto administrativo firme se tramitarán mediante el procedimiento de nulidad de pleno derecho o, en su caso de revocación. La Administración acordará la suspensión previo trámite de audiencia y de información citados.

**Octava.-** En el procedimiento de resolución del recurso de alzada la Administración acordará la suspensión previa la audiencia y la información antes indicadas.

**Novena.-** No procede la aplicación del recurso extraordinario de revisión al no darse ninguna de las causas establecidas en el artículo 244 de la Ley General Tributaria.

**Décima.-** Las autoliquidaciones sin cuantificación de la deuda, cuando se aprecie la inexistencia del hecho imponible, pueden presentarse siempre que se aporten los documentos que indiciariamente lo acrediten. La Administración no podrá iniciar los procedimientos administrativos de comprobación y liquidación del impuesto hasta tanto no sea aprobada la ley exigida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo.