



Expedient: 390/24

Expedient de gestió: 2022RCAL...

Número de registre: 2022/...

Recurrent: CCS, SL

Representant legal: VSM

Tribut: Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

Data de presentació del recurs: 14/2/2022

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de juliol de 2025, coneixent del recurs presentat per CCS, SL ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- A la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Resolució de gerent	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...		
Autoliquidació PV2015...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	745.356,82	01/09/1992 - 12/06/2015

2.- La mercantil interessada presenta recurs d'alçada en data 14/02/2022 amb número de registre 2022/..., plantejat com a recurs contra la desestimació presumpta per silenci

administratiu de la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts amb número de registre 2019/..., sol·licitant en essència la devolució de l'ingressat en pagament de l'autoliquidació identificada a la capçalera d'aquesta resolució de data 26/06/2015, per entendre que es tracta d'una situació no consolidada a l'efecte de la sentència del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 d'octubre, i per tant revisable en base a aquesta.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la relació de fets següent:

- En data 16/12/1999, mitjançant escriptura pública de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital atorgada davant del Notari de Barcelona Sr. MAE amb número de protocol ..., la societat mercantil CCS, SL va adquirir l'immoble situat a ..., amb referència cadastral

- En data 12/06/2015 mitjançant escriptura pública de compravenda atorgada davant del Notari de Barcelona Sr. MAMG amb protocol núm. ..., la mercantil interessada va transmetre l'immoble de referència per un preu, segons allò declarat en aquesta escriptura, de 10.000.000 €.

- Segons documentació que obra a l'expedient i consultada la base de dades de la recaptació municipal, la mercantil interessada, en relació amb la transmissió abans indicada, va practicar autoliquidació de l'IIVTNU en data 26/06/2015, amb número de rebut PV2015..., per import de 745.356,82 euros, que consta pagada el 08/07/2015.

En aquesta autoliquidació es consigna com a data d'adquisició a efectes de l'IIVTNU el 1/9/1992.

- En data 30/04/2019, la mercantil interessada va presentar, mitjançant instància genèrica amb número de registre 2019/..., escrit de sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació citada a l'apartat anterior i de devolució de l'import ingressat, al·legant en essència, d'una banda, que la fórmula de càlcul de la plusvàlua aplicada a l'autoliquidació no era la correcta perquè calculava l'increment de valor dels terrenys en anys successius i no en anys passats, entenent que la fórmula correcta per a calcular l'IIVTNU és l'aplicada en la sentència n°366/10, de 21



de setembre de 2010, del Jutjat contenciós administratiu núm. 1 de Conca, i la sentència núm. 85/2012, de 17 d'abril de 2012, del Tribunal Superior de Justícia de Castilla-la Mancha, que entenia més ben ajustada als articles 104 i 107 de la Llei d'hisendes locals conforme al seu redactat vigent en el moment de la transmissió i, per tant, d'aplicació a aquesta; i adduint, d'altra banda, que les sentències del Tribunal Constitucional núm. 26/2017, de 16 de febrer de 2017, i núm. 37/2017, d'1 de març de 2017, van declarar inconstitucionals i nuls els articles 4.1, 4.2.a) i 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de juliol, de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana del Territori Històric de Guipuzkoa, únicament en la mesura que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor. En conseqüència, entenia que s'havia produït un ingrés indegut de 267.563,99 euros, resultants de la diferència entre la quota ingressada i els 477.792,83 euros de quota que s'obtenen de l'aplicació de la citada fórmula.

Aporta juntament amb l'escrit còpia de l'autoliquidació com a document núm. 1.

- En data 26/06/2019, la interessada presenta una nova instància, amb número de registre 2019/..., indicant com a petició la “[d]evolució de l'import d'una multa o d'un tribut pagat”, com a motiu [e]error en les dades de transmissió o adquisició”, i identificant com a finca objecte de la reclamació “...” i exercici “2015”.

- Juntament amb la nova instància aporta com a únic document adjunt l'esmentada escriptura pública de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital atorgada el 16/12/1999 davant del Notari de Barcelona Sr. MAE amb número de protocol

- En data 18/12/2020, el gerent de l'*Institut Municipal d'Hisenda* va desestimar la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts mitjançant resolució en l'encapçalament de la qual consta relacionada, a més de la resta de dades identificatives de l'expedient com les relatives a l'autoliquidació objecte de reclamació i a la persona interessada i el seu representant, la instància amb número 2019/....

No consta a l'encapçalament de la resolució del gerent relacionada la instància 2019/....

- L'esmentada resolució del gerent consta notificada al domicili assenyalat a efectes de notificacions a l'escrit de sol·licitud mitjançant el lliurament al representant de la interessada en data 1/2/2021, segons acredita justificant de recepció que obra a l'expedient.

- En data 14/02/2022 la mercantil interessada presenta recurs d'alçada amb número de registre 2022/..., plantejat com a recurs contra la desestimació presumpta per silenci administratiu de la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts amb número de registre 2019/..., és a dir, sobre la segona instància presentada el 26/06/2019, sol·licitant en essència la devolució de l'ingressat en paga de l'autoliquidació de referència en 2015 per entendre que es tracta d'una situació no consolidada a l'efecte de la sentència del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 d'octubre, i per tant revisable sobre la base d'ella.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la inadmissió del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Terminis d'interposició de recurs d'alçada amb efectes de reposició davant d'actes d'aplicació dels tributs locals expressos i presumptes.

L'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el Règim Especial del Municipi de Barcelona, disposa que contra els actes de l'Administració municipal d'aplicació dels tributs locals i altres ingressos de Dret públic que siguin de competència municipal es podrà interposar, en el termini d'un mes, recurs d'alçada davant l'Alcaldia, aplicant-se el règim jurídic del recurs regulat a l'article 14 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març.

D'altra banda, d'acord amb l'article 122 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, si l'acte recorregut no és exprés, el sol·licitant podrà interposar el recurs en qualsevol moment a partir de l'endemà del dia que, d'acord amb la seva normativa específica, es produeixin els efectes del silenci administratiu.

Segons l'article 128.4 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments



d'aplicació dels tributs (RD 1065/2007, de 27 de juliol), el termini màxim per notificar la resolució del procediment de rectificació d'autoliquidacions serà de sis mesos. Transcorregut aquest termini sense haver-se realitzat la notificació expressa de l'acord adoptat, la sol·licitud es pot entendre desestimada.

Doncs bé, l'escrit presentat amb número de registre 2022/..., ve plantejat com a recurs d'alçada contra la desestimació presumpta per silenci administratiu de la sol·licitud de rectificació i devolució d'ingressos indeguts amb número de registre 2019/..., l'objecte del qual és l'autoliquidació PV2015... realitzada i ingressada el 2015. Això planteja si cal entendre que aquesta instància de 2019 entrada en segon lloc havia quedat resolta ja al costat de la sol·licitud 2019/... mitjançant la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de 18/12/2020, perquè totes dues sol·licituds es refereixen a la mateixa autoliquidació de 2015, amb número de rebut PV2015...; o si, per contra, es troba efectivament pendent de resolució i, per tant, cal oposar-se a la seva desestimació per silenci administratiu. De l'anterior dependrà la tempestivitat del recurs d'alçada 2022/... i, en conseqüència, si correspon la seva admissió o inadmissió a tràmit.

Segon.- Absència de silenci administratiu respecte a la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació la desestimació de la qual es recorre.

1. La mercantil interessada argumenta en el seu escrit de recurs, en essència, que no ha recaigut resolució administrativa expressa respecte a la pretensió formulada en la seva instància 2019/..., que és la segona de les dues instàncies referides a l'autoliquidació PV2015..., i s'oposa, en conseqüència, a la seva desestimació presumpta per silenci administratiu.

Al·lega que en aquesta segona instància sol·licita la rectificació i devolució per haver-se consignat dades errònies en l'autoliquidació de referència, i que aquesta és una causa de demanar diferent de la que fonamenta la primera, formulada mitjançant la instància 2019/..., que sí que reconeix resolta mitjançant la resolució del gerent de 18/12/20. Al·lega que mentre que a la primera sol·licitud la pretensió era, fonamentalment, l'aplicació d'una fórmula de càlcul alternativa a l'aplicada a l'autoliquidació per considerar que aquesta última era inconstitucional, a la instància presentada el 2019 en segon lloc se sol·licitava la rectificació

de l'autoliquidació a causa d'un error en la declaració de les dades de transmissió o adquisició. En paraules de la interessada, “[...] *encara que hagi recaigut una primera resolució administrativa contra una primera sol·licitud de rectificació (...), l'obligat tributari té dret a instar una segona rectificació d'autoliquidació, òbviament sempre que faci referència a un motiu totalment distint del plantejat en la primera sol·licitud de rectificació*”. Invoca en aquest sentit la sentència 447/2021 de 4 de febrer de 2021, ponent Francisco José Navarro Sanchis (ECLI:CA:TS:2021:447), d'acord amb la qual *“Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.”*

Doncs bé, la qüestió que suscita el cas que ens ocupa no és si la interessada tenia dret a formular i obtenir resposta respecte a la segona sol·licitud de rectificació i devolució de l'autoliquidació perquè es basa en un motiu diferent del de la primera, cosa que efectivament podia fer i aquí no es discuteix. Del que es tracta, en realitat, és de determinar si la segona sol·licitud conté efectivament una causa per a fonamentar la petició distinta de la primera i si, ja que existeix una resolució del Gerent respecte a la procedència de rectificar i retornar l'ingressat en paga de l'autoliquidació de 2015 que va ser adoptada amb posterioritat a la presentació de totes dues sol·licituds el 2019, cal entendre que l'objecte d'aquesta resolució del gerent comprèn, a més de les pretensions que plantejava la primera, les que calgui deduir de la segona. Per això que cal atendre el contingut de les seves sol·licituds i al de la resolució del gerent.

2. Pel que fa a les peticions de cadascuna de les instàncies, en la primera d'elles, la instància ..., presentada el 30/04/2019, la interessada argumentava fonamentalment, d'una banda (a): *“Que el mètode de càlcul de la base imposable i de la quota de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU) aplicat a l'autoliquidació és erroni [èmfasi afegit] i ha d'aplicar-se l'establert a la sentència núm. 366/10, de 21 de setembre de 2010, del Jutjat contenciós administratiu núm. de Conca”* (al·legació segona), confirmat pel Tribunal Superior de Justícia de Castilla-la Mancha, en la seva sentència núm. 85/2012 de 17 d'abril de 2012, en què va desestimar el recurs d'apel·lació deduït per l'Ajuntament de

Conca contra la primera sentència. Entén que “(...) *la fórmula matemàtica que utilitza l'Ajuntament de Barcelona per al càlcul de la base imposable és incorrecta i no s'ajusta al que es disposa als articles 104 i 107 de la Llei d'hisendes locals ja que, en prendre com a valor inicial el valor cadastral del sòl en el moment de la transmissió, allò que s'està gravant és l'increment del valor del sòl en anys futurs i no en anys passats*” (al·legació tercera).

Al·lega també, d'altra banda (b), que “(...) *el càlcul de l'impost citat no és conforme al fet imposable recollit a la Llei d'hisendes locals al seu article 104 (...), per la qual cosa <<l'absència objectiva d'increment de valor donarà lloc a la no subjecció a l'impost >>, STSJ de Catalunya 805/2013, de 18 de juliol.*” (al·legació primera)”. Invoca en aquest sentit la doctrina del Tribunal Constitucional, que “(...) *en les seves sentències núm. 26/2017, de 16 de febrer de 2017, i núm. 37/2017, d'1 de març de 2017, va declarar inconstitucionals i nuls, els articles 4.1, 4.2.a) i 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de juliol, de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana del Territori Històric de Guipuzkoa, únicament en la mesura que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor, no generant-se per tant, l'element essencial del fet imposable que grava el tribut, tal com predica l'article 107 de la Llei d'hisendes locals*”. Això pot ser interpretat en el sentit que la transmissió de l'immoble de referència a la qual es refereix l'autoliquidació que ens ocupa no va posar de manifest increment de valor del sòl entre adquisició i transmissió, perquè en cas contrari mancaria de sentit l'al·lusió a la “inexistència” d'increments de valor, i també en el sentit que l'autoliquidació de referència contravé el principi de capacitat econòmica consagrat a l'article 31.1 de la Constitució perquè la fórmula de càlcul aplicada per a obtenir la base imposable quantifica un increment de valor superior al realment obtingut, i que l'aplicació de la fórmula de càlcul alternativa propugnada per la interessada sobre la base d'una interpretació distinta de l'article 107 del TRLHL s'ajustaria més a aquest. En conseqüència, entenia que s'havia produït un ingrés indegut de 267.563,99 euros, resultants de la diferència entre la quota ingressada i els 477.792,83 euros de quota que s'obtenen de l'aplicació de la citada fórmula.

3. Pel que fa a la sol·licitud 2019/..., presentada el 26/06/2019, és a dir, presentada cronològicament en segon lloc, cal començar constatant que la mercantil interessada es va limitar a consignar com a petició la “*Devolució de l'import d'una multa o d'un tribut pagat*”, indicant com a motiu “*Error en les dades de transmissió o adquisició*”, i identificant com a

finca objecte de la reclamació “...” i exercici “2015”. A diferència de la sol·licitud anterior, la interessada no va presentar cap escrit que concreti, desenvolupi o fonamenti la pretensió, sinó que va aportar com a únic document adjunt l'esmentada escriptura pública de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital atorgada el 16/12/1999 davant el Notari de Barcelona Sr. MAE amb número de protocol ...

Tampoc a l'escrit del recurs d'alçada no es concreta en què consisteix específicament l'error en les dades d'adquisició o de transmissió. La interessada al·lega en aquest sentit que aquesta segona instància “(...) *es va presentar d'acord amb l'imprès establert prèviament per l'ens local, i va ser utilitzat per l'obligat tributari en virtut de l'article 66.6 de la llei 39/2015*”, que en regular les sol·licituds d'iniciació dels procediments iniciats a instàncies de part estableix que quan l'Administració en un procediment concret estableixi expressament models específics de presentació de sol·licituds, això seran d'ús obligatori pels interessats. Cal constatar, no obstant això, que la interessada no havia utilitzat aquest mateix model per a presentar la sol·licitud 2019/..., sinó que ho havia fet mitjançant el model d'instància genèrica, i que en tot cas hagués pogut adjuntar, com va fer amb la primera, un escrit concretant i fonamentant adequadament les seves pretensions. D'altra banda, el propi article 66.1 c) de la LPAC disposa que les sol·licituds que es formulin hauran de contenir els “*Fets, raons i petició en què es concreti, amb tota claredat, la sol·licitud.*”

A la vista d'aquests fets, una primera forma en què caldria interpretar aquesta segona sol·licitud és posant en relació l'escriptura de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital aportada de 16/12/1999, que és la data de l'adquisició de l'immoble de referència per la societat interessada, amb la data consignada com a moment d'adquisició a l'autoliquidació la rectificació de la qual se sol·licitava, que és l'1/9/1992, de manera que el suposat error al·legat seria la falta de correspondència entre l'una i l'altra. No obstant això, una pretensió així mancaria de sentit, perquè la transmissió de la propietat de la societat absorbida a la societat absorbent no és rellevant a l'efecte del còmput del nombre d'anys a tenir en compte en el càlcul de la base imposable de l'IIVTNU, perquè es tracta d'una mena de transmissió no subjecta a aquest impost. En efecte, l'article tercer de l'Ordenança Fiscal 1.3, reguladora de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, estableix en el seu redactat vigent en 2015:



“5. Les transmissions de terrenys de naturalesa urbana derivades d'operacions de fusió o escissió d'empreses, així com de les aportacions no dineràries de branques d'activitat, a les quals resulti aplicable el règim especial regulat en el capítol VIII del títol VII del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març que va aprovar el text refós de la Llei de l'impost de societats, a excepció de les previstes en l'article 94è quan no s'integrin en una branca d'activitat.”

I a l'atorgament setè de l'escriptura de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital de 16/12/1999, el Notari protocol·litza juntament amb la matriu, entre una altra documentació, el següent:

“Comunicado al Ministerio de Economía y Hacienda de las Compañías fusionadas, de que la fusión en base al Artículo 110 de la Ley 43/95, de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedades, optan por la aplicación del Régimen Fiscal Especial previsto en el Título VIII de dicha Ley, y de la Ley 29/91 de 16 de Diciembre.”

Segons preveu en el seu redactat vigent el 2015 l'apartat 8 de l'anteriorment esmentat article tercer de l'Ordenança fiscal 1.3, reguladora de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana:

“En la posterior transmissió dels terrenys esmentats, s'entendrà que el nombre d'anys al llarg dels quals s'ha posat de manifest l'increment de valor no s'ha interromput per causa de la transmissió derivada de les operacions no subjectes a aquest impost.”

En definitiva, l'escriptura aportada mitjançant la instància 2019/... no revela cap error en l'autoliquidació, on es declara la data d'adquisició correcta a l'efecte de l'IIVTNU, ni aporta cap dada rellevant a l'efecte de la quantificació de la base imposable, perquè el còmput dels anys que conformen el període de generació de l'impost ha de retrotreure's a l'anterior adquisició subjecta a l'impost, és a dir a l'1/9/1992, si bé amb l'esmentat límit de 20 anys establert a l'article 107.1 del TRLHL. I això havia de ser forçosament conegut per la mercantil interessada, perquè d'una altra forma no s'entén que en practicar l'autoliquidació consignés la data correcta. D'aquesta anàlisi es dedueix que la segona instància presentada

per l'interessat el 2019 resulta per si sola insubstancial respecte a qualsevol possible canvi en l'autoliquidació.

A la vista l'anterior, i tenint en compte, a més, que no havia recaigut resolució encara en el procediment de rectificació i devolució iniciat per la sol·licitud presentada anteriorment, en data 30/04/2019, que es trobava en tramitació, el raonable és interpretar aquesta segona instància, donada la seva falta de fonamentació i substància, no com una sol·licitud d'iniciació d'un nou procediment sinó com una reiteració o, com a màxim, una instància complementària de l'anteriorment presentada, mitjançant la qual es plantejaria, si potser, una al·legació addicional o s'aportaria documentació per a apuntalar la primera, l'al·legació principal de la qual és, al cap i a la fi, també un error en el càlcul de la base imposable.

Així va ser entesa, en efecte, per l'Administració tributària municipal, tal com reflecteix la classificació de la instància i l'escriptura aportada en el mateix expedient administratiu, on consta com a aportació de documentació. En aquest sentit, cal recordar que la interessada no havia aportat al costat de l'escrit de la sol·licitud original ni els títols d'adquisició ni el de transmissió per a acreditar l'absència d'increment de valor del sòl al·legada, amb el que difícilment l'Administració podia procedir a qualificar aquesta instància com una petició de rectificació de l'autoliquidació de 2015.

La interpretació més plausible és la d'entendre que la segona instància pretenia esmenar la primera, aportant prova documental orientada a acreditar l'absència o inferioritat de l'increment de valor del sòl adduïda en el seu escrit de sol·licitud original. I això encara que fos també inidònia a aquest efecte, pel mateix motiu que ho és quant a la possible existència d'error en la data d'adquisició: es tracta d'un acte no subjecte a l'IIVTNU i la inexistència de plusvàlua caldria determinar-la, en tot cas, per comparació entre el valor declarat en el títol de transmissió per compravenda de 12/06/2015 i el del títol d'adquisició a l'efecte d'aquest impost, que és l'anterior transmissió d'1/9/1992.

4. Pel que fa a la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 18/12/2020, en essència, es constata, a la llum de la doctrina del Tribunal Constitucional i de la seva interpretació per part del Tribunal Suprem establertes fins a la data respecte a la constitucionalitat de la regulació llavors vigent del fet i la base imposable de l'IIVTNU

(fonaments jurídics primer i segon), que no s'ha provat per part de la interessada -sobre qui recau la càrrega de la prova-, l'absència d'increment de valor (fonament jurídic tercer), i la impossibilitat d'aplicar la fórmula de càlcul alternativa propugnada per la interessada (fonament jurídic quart). Per consegüent, el gerent resol “*desestimar la sol·licitud presentada i, en conseqüència, confirmar l'autoliquidació de l'IIVTNU practicada*”.

En aquest punt, la qüestió que es planteja és si la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 18/12/2020 resol totes les al·legacions sobre la base de les quals la interessada fonamenta la seva pretensió de rectificació i devolució d'ingressos indeguts en relació amb l'autoliquidació de referència o si, per contra, deixa sense resoldre les que calgui deduir de la instància 2019/.... En altres paraules, procedeix analitzar si existeix incongruència negativa o omisiva en aquesta resolució respecte a la segona instància presentada per la interessada. Referent a això, el Tribunal Suprem entén que concorre aquest defecte, com diu en la seva sentència de 22 de gener de 2008, rec. 4028/2003 recordant la seva reiterada jurisprudència:

"(...)tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda – incongruencia omisiva o por defecto- como cuando resuelve ultra petita partium (más allá de las peticiones de las partes) sobre pretensiones no formuladas -incongruencia positiva o por exceso-; y, en fin, cuando se pronuncia extra petita partium (fuera de las peticiones de las partes) sobre cuestiones diferentes a las planteadas -incongruencia mixta o por desviación- (entre otras muchas, sentencias del Tribunal Supremo 18 de noviembre de 1998 y 4 de abril de 2002). No incurre en incongruencia la sentencia que otorga menos de lo pedido, razonando por qué no se concede el exceso. Según la jurisprudencia la congruencia exigida por los preceptos cuya vulneración se denuncia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. Basta con que ésta se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1991, 3 de julio de 1991, 27 de septiembre de 1991, 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000, entre otras muchas). El principio de congruencia no se vulnera por el hecho de que los Tribunales basen sus fallos en fundamentos jurídicos distintos de los aducidos por las partes (sentencias del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1991, 18 de octubre de

1991 y 25 de junio de 1996). Pero la falta de consideración, expresa o tácita, en la sentencia, de alguno de los motivos de nulidad -de suficiente entidad y sustantividad- esgrimidos por la parte recurrente puede ser también determinante en este orden jurisdiccional de la incongruencia de la sentencia (v. gr., sentencia de 8 de abril de 1996)."

Convé també portar a col·lació la doctrina del Tribunal Constitucional, que de forma reiterada ve entenent, com resumeix per totes la STC 104/2022, de 12 de setembre (FJ 3) (EDJ 2022/697695), que:

"...la incongruencia omisiva o ex silentio, que se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales."

En el cas que ens ocupa, la resolució del Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 18/12/2020 comença reconeixent, com a primer punt de la relació de fets, que l'adquisició per part de la mercantil interessada de l'immoble transmès s'havia produït mitjançant l'escriptura de fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital de 16/12/1999, document que va ser aportat per la interessada en la segona de les instàncies presentades, i no en la primera d'aquestes. La identificació expressa d'aquest acte i la seva inclusió entre els antecedents que la fonamenten denoten que l'escriptura va ser tinguda en compte en la decisió per haver-se aportat en la instància 2019/..., malgrat que no aportava dades rellevants ni per a determinar l'existència mateixa de l'increment de valor, ni per a aplicar les fórmules de càlcul.

És evident, per tant, que la resolució del gerent sí que pren en consideració aquesta segona instància i, per tant, en desestimar la sol·licitud de rectificació i confirmar l'autoliquidació efectuada el 2015, resol també de manera tàcita respecte a la causa de demanar de la segona instància. En concret, sobre la procedència de rectificar-la en els possibles errors que en ella poguessin deduir-se arran d'escriptura de fusió per absorció aportada. Atès que les al·legacions que cal col·legir d'aquesta segona instància manquen, com s'ha vist, de substància, tant per si soles com posades en relació amb les prèviament adduïdes en la sol·licitud 2019/..., les pretensions formulades en la sol·licitud 2019/... són susceptibles de desestimació tàcita, sense que sigui necessari contestar-les de manera explícita i detallada. Per consegüent, la resolució sí que dona amb això compliment al deure de l'Administració tributària de resoldre expressament totes les qüestions que es plantegin en els procediments d'aplicació dels tributs previst a l'article 103.1 de la LGT, sense que calgui apreciar incongruència omisiva.

Cal subratllar també que la instància 2019/... no planteja tampoc, com s'ha avançat, les seves pretensions de manera expressa, específica i inequívoca, ni la fonamenta jurídicament. Existeix, doncs, una adequada correlació entre l'esforç motivacional desplegat per l'administració en la resolució per a justificar la seva decisió i el desplegat per la interessada.

5. En definitiva, la resolució del gerent de 18/12/2020 resol el procediment de rectificació de l'autoliquidació de referència tenint en compte tant la instància 2019/... com la 2019/..., ja que del seu contingut es desprèn inequívocament que s'ha pres en consideració la fusió per absorció, dissolució de societat i augment de capital de 16/12/1999, i per tant les seves eventuais implicacions respecte a l'existència de possibles errors en l'autoliquidació de referència, sigui en la data d'adquisició o en la realització del fet imposable. D'això se'n deriva que el recurs d'alçada presentat per la interessada el 14/02/2022 va ser formulat fora del termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la data de notificació de la resolució del gerent de 18/12/2020, per la qual cosa ha de ser qualificat d'extemporani.

6. Finalment, cal esmentar que el seu recurs la recurrent cita la STS 447/2021, de 4 de febrer (ECLI:ES:TS:2021:447) a favor del seu dret. Es tracta d'un pronunciament que fa referència a la coneguda com a doctrina del “doble tir” a favor del contribuent, és a dir, a la possibilitat d'instar una segona rectificació sobre la mateixa autoliquidació. No obstant això, en aquesta

Sentència el TS exigeix que la *causa petendi* de la segona sol·licitud de rectificació no coincideixi, això és, que es fundi en motius, causes, fets o circumstàncies distintes de les que van ser motivadores de la primera sol·licitud, i que a més han de ser sobrevingudes, que “*no van poder ser conegudes i, per això, esgrimides en aquest moment*”, ja que com indica el TS:

“En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente.”

És a dir, no és admissible una pretesa nova sol·licitud de rectificació d'autoliquidació quan la pretensió ja ha estat resolta amb anterioritat i es fonamenta en la mateixa causa, o bé en una causa aparentment diferent que, en realitat, constitueix una reformulació del mateix motiu revisor. No es pot invocar reiteradament la revisió d'una mateixa autoliquidació per motius que, de fet o de dret, ja podien haver estat al·legats a la primera sol·licitud, especialment quan tots incideixen en un mateix element essencial, com és el període liquidable.

En el present cas, la primera petició es fonamentava en una discrepància relativa a la fórmula de càlcul emprada; la segona, malgrat presentar-se com una qüestió vinculada a la data d'adquisició, en realitat persegueix reobrir el mateix debat sobre el període de liquidació. Aquest nou argument no constitueix una causa jurídica autònoma ni rellevant, sinó una via indirecta per a insistir en una pretensió ja valorada, i, a més, que resulta inoperant des del punt de vista tributari, en tant que es fonamenta en un acte jurídic -la fusió mercantil- no subjecte a l'impost i, per tant, irrellevant per a modificar el període liquidable.

Per tant, aquesta pretensió de la interessada en cap cas desvirtua la conclusió a la qual s'arribava en el número anterior d'aquest mateix fonament jurídic: que el recurs d'alçada



presentat per la interessada el 14/02/2022 es va formular fora del termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la data de notificació de la resolució del gerent de 18/12/2020 i ha de ser qualificat d'extemporani.

Tercer.- Inatacabilitat de l'acte administratiu ferm

El recurs ha estat interposat, doncs, quan la resolució recorreguda ja havia adquirit fermesa, és a dir, quan aquesta ja era un acte ferm i consentit.

L'acte administratiu ferm es configura com aquell que ja no pot ser impugnat per les vies ordinàries del recurs administratiu o contenciós administratiu, en haver-se extingit els terminis legals per exercir el dret de contradicció.

Pel que fa a això, cal portar a col·lació la sentència núm. 560/2018 dictada pel TSJ de Catalunya en data 13 de juny de 2018 (JUR\2018\302694) que, en un cas similar al que ens ocupa, al seu fonament de dret setè, indica:

"(...) En este caso y en consonancia con los artículos 101 y 102 LGT y 14 TRLHL, la liquidación era susceptible de recurso de reposición, ante la Gerencia en el plazo de un mes a partir del día siguiente al de la recepción de la misma, como expresamente se le advertía.

De ahí que cuando se presenta el escrito cuestionando la liquidación, transcurrido con exceso el plazo de un mes, la Administración resolviera inadmitirlo por extemporáneo. La jurisprudencia ha precisado que el artículo 24.1 de la Constitución no deja los plazos legales al arbitrio de las partes, ni somete a la libre disposición de éstas su prórroga, ni, más en general, el tiempo en que han de ser cumplidos. Y que la observancia de los plazos no puede nunca significar un menoscabo del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, sino todo lo contrario, esto es, su reforzamiento, por cuanto sirve al superior principio de seguridad jurídica - art. 9º.3 de la Constitución -, como tiene también declarado el Tribunal Constitucional -vgr. S.T.C. 32/1989, de 13 de febrero."

Pel que fa a les conseqüències jurídiques inherents a la fermesa d'un acte administratiu, el Tribunal Suprem, en sentència de 19 de maig de 2011 (recurs de cassació 2411/2008), va establir:

"(...) la firmeza del acto administrativo, implica su inatacabilidad, la imposibilidad de ser sometido a revisión. La jurisprudencia, ha venido a equiparar la firmeza del acto administrativo, con la cosa juzgada de las sentencias judiciales, de tal forma que la firmeza del acto administrativo, es una especie de cosa juzgada administrativa. Y por supuesto, la firmeza de un acto administrativo, se puede producir cuando queden ya agotadas las posibilidades de impugnación jurisdiccional, si los Tribunales han confirmado aquel acto administrativo, y ya no cabe ulterior recurso contra él. Pero aparte de ello, también procede la firmeza del acto administrativo, cuando el mismo no es objeto de impugnación o cuando se impugna fuera de plazo establecido para ello.

La firmeza del acto, puede producirse, cuando ultimada la vía administrativa, la parte interesada presenta su recurso jurisdiccional, fuera de plazo legalmente establecido para ello. Es una firmeza por extemporaneidad del recurso, y tanto es así, que la jurisdicción contencioso -administrativa, en tales supuestos, no ha de entrar a analizar el fondo del asunto, sino que de acuerdo con lo establecido en el art. 69.c) de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ha de declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo (...).

Y la firmeza, genera la inatacabilidad, de tal manera que el recurso que en vía gubernativa se interponga fuera de plazo, cuando el acto ha ganado firmeza, deberá ser desestimado por el órgano administrativo que conoce del recurso, alegando su extemporaneidad, o la firmeza del acto, y sin entrar en el fondo del asunto. Y si ésta es la resolución correcta el órgano que resuelve el recurso en vía administrativa, tal posición, por ser correcta, debe ser mantenida por la jurisdicción Contencioso-Administrativa, en función de su carácter revisor."

La doctrina assegurada per nombroses sentències del Tribunal Suprem sobre la fermesa de la liquidació o actes amb transcendència tributària i la seva immodificabilitat es concreta en

què quan el contribuent ha consentit formalment un acte administratiu de caràcter tributari o una liquidació tributària, per no haver utilitzat en el seu moment el dret a la seva impugnació, resulta improcedent, enfront de la indubtable fermesa del referit acte, pretendre, després, la devolució de l'abonat en paga de tal exacció amb fonament que es tracta d'un ingrés indegut.

Aquesta revisió dels actes dictats en via de gestió tributària seria possible quan haguessin incorregut, per ells mateixos i per les seves circumstàncies, i no per la nul·litat de la disposició general sota l'empara de la qual es van dictar, en algun dels casos que determinen la nul·litat de ple dret regulada a la LGT.

Quart.- Situació consolidada a l'efecte de la Sentència del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 d'octubre.

La mercantil interessada al·lega finalment que la sentència del Tribunal Constitucional número 182/2021, de 26 d'octubre (BOE de 25/11/2021), va declarar la inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.1, segon paràgraf, 107.2.a) i 107.4 del TRLHL per vulnerar el principi de capacitat econòmica en matèria tributària (article 31.1 CE) en establir un únic mètode, objectiu i imperatiu, de quantificació de tota la base imposable del tribut, que és l'aplicat per al seu càlcul en l'autoliquidació de referència. Conclou el TC en aquesta sentència que aquest principi constitucional:

“(...) implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017, FJ 3, al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. (...) Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora

cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medio o potenciales. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)”.

No obstant això, la pròpia STC 182/2021 especifica en el seu fonament jurídic sisè l'abast i els efectes de la seva declaració de nul·litat.

En primer lloc, conclou:

“que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y por tanto, su exigibilidad” hasta el momento en el que “el legislador (...), en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados”.

I, en segon lloc, que:

“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido

impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.

En el present cas, com s'ha constatat en el fonament jurídic 2n, el recurs ha estat presentat en data 14 de febrer de 2022, per tant, fora del termini d'un mes comptat des de la notificació de la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 18/12/2020 mitjançant la qual es desestima de manera expressa la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació de l'IIVTNU amb número de rebut PV2015..., que va tenir lloc l'1 de febrer de 2021. De manera que a 26 d'octubre de 2021, data d'adopció i efectes de la STC 182/2021, la resolució del gerent havia esdevingut ja un acte ferm i consentit.

Ens trobem doncs davant d'una situació consolidada a efectes d'aquesta sentència, i per tant no susceptible de ser revisada sobre la base d'aquesta sentència, de conformitat amb allò que estableix el seu fonament jurídic sisè.

Per això, i coincidint amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

INADMETRE per extemporani el recurs d'alçada interposat.