



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

**Expedient:** 711/21

**Expedient de gestió:** 2018/...

**Expedient acumulat:** 2019/...

**Recurrents:** S, S.L.

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

**Objecte tributari:** ...

**Data de presentació del recurs:** 31/05/2019

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de maig de 2023, coneixent del recurs presentat per S, S.L. i després d'haver escoltat el director jurídic de l'*Institut Municipal d'Hisenda* (IMH) en sessió informativa celebrada amb caràcter previ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- És objecte del present recurs la desestimació presumpta de la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts formulada respecte de les liquidacions de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (d'ara endavant IIVTNU) núm. PV2017..., PV2017..., PV2017... i PV2017....

2.-S'al·lega que d'acord amb el valor d'adquisició de l'immoble de referència i el valor de transmissió, segons prova documental que aporta, no hi ha hagut increment de valor amb motiu de la transmissió realitzada objecte del present expedient, invocant a aquest efecte la sentència del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de maig.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'IMH se'n desprèn la següent relació de fets:

- L'escriptura de compravenda amb número de protocol ... autoritzada el 2 de febrer de 2006 per l'Il·lustre Notari VPL acredita que S, S.L. va adquirir les finques següents pels preus que s'indiquen:
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu d'adquisició: 474.880 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu d'adquisició: 12.000 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu d'adquisició: 18.000 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu d'adquisició: 18.000 euros.
  
- L'escriptura de compravenda amb número de protocol ... autoritzada l'11 de juliol de 2017 per la Il·lustre Notària Blanca Pardo García acredita que S, S.L. va vendre les finques següents pels preus que s'indiquen:
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu de venda: 382.000 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu de venda: 8.000 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu de venda: 28.000 euros.
  - ...; ref. Cadastral: .... Preu de venda: 28.000 euros.
  
- El 22 d'agost de 2017, dins del termini de 30 dies hàbils per autoliquidar l'impost, la societat interessada va presentar una instància en què sol·licitava que, atesos els problemes informàtics per obtenir l'imprès d'autoliquidació, l'Institut Municipal d'Hisenda practiqués les corresponents liquidacions de l'IIVTNU.
  
- En data 22/09/2017, en relació amb les referides transmissions, es van practicar les liquidacions de l'IIVTNU amb número de rebut ..., corresponent a l'immoble ubicat al ..., per import de 4.795,1 amb número de rebut ..., corresponent a l'immoble ubicat al ..., per import de 302,58 euros; amb número de rebut ..., corresponent a l'immoble ubicat al ..., per import de 302,58 euros i amb número de rebut ..., corresponent a l'immoble ubicat ..., per import de 134,41 euros, i resulta una quota tributària total de 5.534,70 euros.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

Aquestes liquidacions es van intentar notificar el 9/10/2017 a l'adreça expressament indicada per la persona interessada al seu escrit de 22/08/2017, és a dir, ..., amb resultat "direcció incorrecta". Per aquest motiu es va procedir amb la publicació al BOE de 25/10/2017 d'anunci de citació per comparèixer a l'efecte de ser notificada.

Les liquidacions van ser pagades el 16/10/2017, cosa que acredita la recepció de les mateixes.

- En data 31/07/2018, la persona interessada va presentar una sol·licitud de devolució de les quantitats ingressades en pagament de les liquidacions de plusvàlua anteriorment detallades. Es va al·legar un decrement de valor a la transmissió dels immobles.
- El 31 de maig del 2019 la interessada va presentar la instància 2019/... en què interposava un recurs d'alçada contra la desestimació presumpta de la sol·licitud de devolució formulada el 31/07/2018. Les al·legacions formulades insistien en la manca d'increment de valor en la transmissió de les finques de referència i en la sol·licitud de la devolució dels ingressos indegudament realitzats en pagament de les liquidacions de plusvàlua.

**4.-** L'Institut Municipal d'Hisenda proposa inadmetre el recurs.

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** L'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el Règim especial del municipi de Barcelona, disposa que contra els actes de l'Administració municipal d'aplicació i efectivitat dels tributs i la resta d'ingressos de dret públic que siguin de competència municipal, només podrà interposar-se recurs d'alçada davant l'alcalde en el termini d'un mes, aplicant-se el règim jurídic del recurs regulat a l'article 14 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual es aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (d'ara endavant, TRLRHL).

Pel que fa al present recurs d'alçada, presentat el 31 de maig de 2019, contra la desestimació presumpta de la sol·licitud de devolució formulada el 31 de juliol de 2018, els articles 122 i 124 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques preveuen que si l'acte recorregut no és exprés el sol·licitant podrà interposar el recurs, d'alçada o de reposició, 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.

En aquest sentit, de conformitat amb l'article 104.1 de la Llei general tributària, els articles 78 i 79.2 e) de l'Ordenança fiscal general estableixen que s'entenen desestimades als 6 mesos de la petició les sol·licituds de devolució d'ingressos indeguts.

En haver transcorregut el 31 de maig de 2019 sobradament el termini de 6 mesos des de la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, formulada el 31 de juliol de 2018, sense que l'administració dicti resolució, és procedent l'admissió del recurs d'alçada, d'acord, així mateix, amb el criteri determinat per la recent sentència del Tribunal Suprem, de data 7 de març de 2023, Roj: STS 799/2023 - ECLI:CA:TS:2023:799, que en el seu fonament de dret 3a considera que:

*“En definitiva, es de plena aplicació al caso el principio general del Derecho de que no se puede invocar el dolo propio, la propia torpeza, para lograr una ventaja (nemo auditur propriam turpitudinem allegans) que es lo que cabalmente pretende el Ayuntamiento con la pretensión de inadmisibilidad del recurso, es decir, obtener un beneficio del error del interesado en la formulación del recurso, el cual a su vez trae causa del propio y previo incumplimiento de la Administración de su obligación de resolver e informar de los recursos procedentes (...).”*

I finalment fixa la jurisprudència següent:

*“1) No procede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo, por falta de agotamiento de la vía administrativa previa, conforme a lo declarado en los artículos 69.c), en relación con el 25.1 LJCA, en aquellos casos en que el acto impugnado fuera una desestimación presunta, por silencio administrativo, ya que, por su propia naturaleza, se*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

*trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos.”*

**Segon.-** L'article 110.4 del TRHRHL habilita els ajuntaments perquè puguin establir el sistema d'autoliquidació, que portarà en si mateix l'ingrés, per part del subjecte passiu, de la quota tributària resultant dins dels terminis previstos a l'apartat 2n d'aquest article; afegint 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 aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”.*

D'acord amb la norma anterior, l'Ordenança fiscal número 1.3 reguladora de l'IIVTNU estableix a l'article 11.1 que el subjecte passiu ha de practicar l'autoliquidació de l'impost i, si bé la societat interessada estava obligada a autoliquidar l'impost corresponent a les transmissions dels immobles referenciats als fets, consta acreditat que, en el termini per formular les autoliquidacions i davant la impossibilitat d'obtenir els impresos per a l'autoliquidació pel fet que el sistema informàtic municipal ho impedia, va presentar una instància en què declarava les transmissions i sol·licitava que l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona procedís a practicar les liquidacions corresponents.

Doncs bé, en aquest cas a la vista de les circumstàncies anteriors, s'ha d'afirmar que el subjecte passiu va complir amb les seves obligacions tributàries i, per tant, el tractament que ha de tenir és el corresponent al que procediria en cas d'haver autoliquidat el impost. Així, doncs, la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, presentada el 31 de juliol de 2018, ha

de ser considerada com una sol·licitud de rectificació d'autoliquidació presentada de conformitat amb els articles 120 de la Llei general tributària i 126 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el 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.

**Tercer.**- L'article 104.1 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, text refós de la Llei d'hisendes locals – d'ara endavant TRLRHL – estableix que:

*“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.*

De l'anterior precepte legal se'n desprèn que per a la realització del fet imposable han de concórrer dues circumstàncies. La primera, la transmissió de la propietat del terreny per qualsevol títol o la constitució o transmissió de qualsevol dret real limitatiu del domini, i la segona, l'existència d'increment de valor experimentat sobre el terreny objecte de transmissió.

En aquest cas, allò que es qüestiona és un dels dos requisits per a la realització del fet imposable, com és l'existència d'increment de valor del terreny transmès.

Per determinar aquest increment de valor, l'article 107.1 TRLRHL disposa que:

*“La base imponible de este impuesto, está constituida por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. // A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”.*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

L'apartat 2n d'aquest article 107 TRLRHL regula les regles per determinar el valor del terreny en el moment de meritació de l'impost, que:

*“a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo, será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...)”.*

D'altra banda, l'article 107.4 concreta el mode de càlcul de la base imposable:

*“4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:*

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.*
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.*
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.*
- d) Período de hasta 20 años: 3.*

*Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:*

*1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.*

*2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.*

*3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.*

*Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado”.*

**Quart.-** El Tribunal Constitucional mitjançant sentència núm. 182/2021 de 26 d'octubre (BOE de 25.11.2021) va declarar la inconstitucionalitat i la nul·litat dels arts. 107.1, segon paràgraf, 107.2.a) i 107.4 TRLHL, per vulnerar el principi de capacitat econòmica en la matèria tributària (Article 31.1 CE) en establir un únic mètode, objectiu i imperatiu, de quantificació de tota la base imposable del tribut, deixant un buit normatiu sobre la determinació de la base imposable d'aquest impost que impedeix la liquidació, la comprovació, la recaptació i la revisió d'aquest tribut local i per tant la seva exigibilitat des de la data de dictat de la sentència, instant el legislador a aprovar les modificacions o adaptacions pertinents per adequar l'impost a les exigències de l'art. 31.3 de la Constitució espanyola.

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 els termes següents:

*“6, Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad:*

*Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL, cabe realizar las siguientes precisiones:*

- a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que 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*





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

*exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados (...)*”.

- b) *Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante 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*”.

El Consell Tributari s'ha pronunciat sobre això entre d'altres en els informes 403 i 404 de 2022, en el fonament segon del qual indiquen que:

*“En aquest cas, es tracta de l'aplicació de la lletra b) incís primer, en què es concreten els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat de les normes legals reguladores de l'impost a què fa referència la lletra a) de l'esmentat fonament jurídic. En efecte, s'hi estableixen les denominades situacions consolidades, és a dir, aquelles la revisió de les quals no es pot fer a l'empara d'aquesta sentència. Així, es disposa que ho són totes les que suposen una situació, vinculada a “obligacions tributàries meritades”, sobre la qual hauria recaigut una sentència judicial ferma o una resolució administrativa ferma el dia en què es dicta la sentència o, com declara el Tribunal, a la “data de dictar-se la mateixa”. Aquesta és la regla que determina l'aplicació dels seus efectes i, en virtut d'això, són situacions susceptibles de revisió totes les que a la data esmentada no siguin fermes, és a dir, sobre les que no hi hagués pronunciament judicial o administratiu que hagués “decidit definitivament” sobre aquestes, en els termes esmentats. Aquesta regla és la que ha de presidir qualsevol anàlisi sobre l'aplicació de la transcrita lletra b) de la sentència 182/2021, de 26 d'octubre del mateix any, ja que el pronunciament realitzat pel TC a les lletres (i) i (ii) no constitueix sinó una equiparació, en la mateixa sentència i a aquests efectes exclusius, de situacions particulars que afecten bé concretes actuacions dels obligats, autoliquidacions, bé actuacions particulars de l'Administració, liquidacions.*

*El Consell Tributari s'ha pronunciat al respecte a l'informe 1416/21, de 15 de desembre de 2021, que en la seva qüestió tercera assenyala que “A més, a la lletra B), es regulen els efectes d'aquesta declaració disposant-se expressament que no es podran revisar a l'empara de la sentència, les situacions consolidades, es a dir, “las obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme”, assimilant a aquestes darreres situacions, a aquests exclusius efectes, d'una banda, a les liquidacions provisionals o definitives que no haguessin estat impugnades a 26 d'octubre de 2021, data en què es va dictar la sentència i, d'una altra, a les autoliquidacions la rectificació de les quals no s'hagués efectuat d'acord amb l'article 120.3 de la LGT, a la mateixa data. En definitiva, es poden revisar les situacions que, al contrari, no poden ser qualificades de situacions consolidades, i no es poden revisar les que tinguin aquesta consideració”.*

Doncs bé, el cas concret sobre el qual s'ha de pronunciar el Consell Tributari deriva de l'expedient del recurs d'alçada interposat el 31 de maig de 2019 contra la desestimació presumpta de la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, formulada el 31 de juliol de 2018, que ha de ser considerada com una rectificació de les autoliquidacions, com consta al fonament segon anterior. El 26-10-2021, dia en què es va dictar la sentència del Tribunal Constitucional, no hi havia constància de resolució administrativa de la sol·licitud de rectificació de les autoliquidacions, ni del subsegüent recurs d'alçada formulat en termini, per tant, cap dels dos actes havien adquirit fermesa ni se'ls podia atribuir la qualificació de situació consolidada prevista a la lletra b) de l'incís primer. En efecte, d'acord amb l'ordenament jurídic, l'interessat va sol·licitar la rectificació de les autoliquidacions sobre la base de la manca de realització del fet imposable de l'impost per a la qual cosa va aportar la documentació que en considerava acreditativa. Transcorregut el termini de 6 mesos des de la sol·licitud sense que es dictés resolució expressa es va obrir la via de la impugnació d'acord amb l'ordenament jurídic, és a dir, la interposició del recurs administratiu. En aquest cas concret, l'interessat exerceix aquest últim dret amb aquest recurs en els termes legalment establerts, pel que a la data en què es va dictar la sentència invocada no es podia atribuir a l'acte recorregut la condició de resolució administrativa ferma que és exigida per el TC al FJ Sisè.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
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)

En conclusió, l'acte objecte del present expedient és susceptible de revisió amb fonament a la mateixa sentència del Tribunal Constitucional 182/2021, en no considerar-se situació consolidada, d'acord amb la declaració del mateix TC a l'esmentat FJ6 de la darrera sentència.

Per això,

**ES PROPOSA**

RETORNAR l'expedient a l'Institut Municipal d'Hisenda als efectes oportuns.