



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

Expediente: 119/24

Expediente de gestión: 2021...

Número de registro: 2021/...

Número de registro acumulado: 2022/...

Recurrente: MGT

Tributo: Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-sanción tributaria

Fecha de presentación del recurso: 11/11/2021

El Consell Tributari, reunido en sesión de 13 de noviembre de 2024, conociendo del recurso presentado por MGT, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Agrupación de deuda (actualmente recibo) ET2021...	SANCIÓN TRIBUTARIA	...	2.266,38	04/10/2021
Liquidación IT2021...	SANCIÓN TRIBUTARIA	...	2.266,38	04/10/2021

2.- La persona interesada en su recurso de 11 de noviembre de 2021 alega, en primer lugar, que la transmisión del inmueble no estaba sujeta al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) por haberse efectuado por un valor inferior al de adquisición, de acuerdo con lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 y a su vez, por considerar que la cuota del impuesto era superior a la ganancia obtenida con la transmisión, con lo cuál se producía una situación de confiscatoriedad, no permitida por la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 de 31 de octubre de 2019. En segundo lugar, alega que se debe aplicar a la sanción impuesta la sentencia del Tribunal

Constitucional 182/2021 de 26 de octubre de 2021 que declara inconstitucional y nulos los artículos 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, que afectan al sistema de cálculo para determinar la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

En el recurso de 4 de enero de 2022 interpuesto contra la providencia de apremio el interesado alega que es improcedente porque la sanción, desde la fecha de interposición de su primer recurso, tenía que permanecer suspendida y también porque no ha recibido la notificación de la propuesta de sanción, motivo por el cuál no ha podido presentar las correspondientes alegaciones.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

- Los días 19 y 20 de agosto de 2021 se intenta notificar la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con la transmisión onerosa del inmueble sito en ... realizada el 20 de marzo de 2018, al haberse comprobado que la persona interesada no había autoliquidado el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) correspondiente a la anterior transmisión. Junto con esta liquidación también se intenta notificar la incoación del procedimiento sancionador, con la propuesta de sanción tributaria correspondiente, concediendo un plazo para presentar alegaciones.

Tal como indican los justificantes de notificación estos intentos fueron infructuosos con resultado "Ausente", motivo por el que se publicó en el BOE de 1 de septiembre de 2021 el anuncio de citación para comparecer ante el IMH a efectos de ser notificado personalmente, y una vez transcurrido el plazo de 15 días naturales contados desde el día siguiente a la publicación, la notificación se entendió producida a partir del día siguiente al transcurso del citado plazo. Pero el anuncio en el BOE de citación para comparecer solo consta acreditado respecto de la liquidación del IIVTNU no así respecto a la incoación del procedimiento sancionador.

Consta ingresada dentro del plazo voluntario de pago, en concreto el 21 de septiembre de 2021, la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

- Posteriormente, el día 27 de octubre de 2021 se notifica la resolución sancionadora y la liquidación de la sanción tributaria impuesta por la comisión de la infracción prevista en el art. 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.
- El 1 de noviembre de 2021 se interpone el presente recurso de alzada, con número de registro 2021/..., que tiene por objeto la liquidación de la sanción tributaria impuesta.
- Transcurrido el plazo del período voluntario de pago, se notifica el 27 de diciembre de 2021 la providencia de apremio de la sanción que también es objeto de recurso presentado el 4 de enero de 2022, con número de registro 2022/...

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la estimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que el órgano administrativo que tramite un procedimiento, podrá acumularlo a otros con los que comparta identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el propio órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

En el presente caso, se acumulan atendiendo a su conexión los recursos presentados contra las liquidaciones en período voluntario de la sanción tributaria impuesta, así como la providencia de apremio.

De acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real decreto legislativo 2/ 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, contra los actos de la administración municipal de aplicación de los tributos, se podrá interponer el recurso de alzada con efectos de reposición dentro del plazo establecido.

En el presente caso, los recursos de alzada objetos de la presente resolución se han interpuesto dentro del plazo establecido y corresponde su admisión.

Segundo.- Consta en el presente expediente que la liquidación del IIVTNU no fue impugnada, por lo que esta devino firme y consentida. Surge como cuestión si, una vez firme la liquidación del impuesto, es posible impugnar la sanción tributaria de la que deriva.

Al respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de septiembre de 2020-ECLI:ES:TS:2020:3059-, establece el criterio siguiente:

"que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente (...), queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción."

Por tanto, el Tribunal Supremo atribuye al contribuyente plena libertad para cuestionar, con motivo de su recurso contra la sanción, los argumentos en los que se basó la regularización tributaria. Además, limitar los motivos a alegar vulneraría el derecho de tutela efectiva amparado bajo el artículo 24 de la Constitución, así lo afirma el Alto Tribunal señalando:

"la sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador."

En conclusión, la sanción es fruto de una potestad cualitativamente diferente a la de la liquidación de la que trae causa, por lo tanto, el sancionado debe poder *"esgrimir los*



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción". El derecho a la defensa impide limitar los motivos que pueden alegarse contra un acuerdo sancionador.

Tercero.- El Tribunal Constitucional mediante sentencia núm. 182/2021 de 26 de octubre de 2021 (BOE de 25.11.2021) declaró la inconstitucionalidad y nulidad absoluta de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, por vulnerar el principio de capacidad económica en la tributaria (artículo 31.1 CE) al establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo.

La propia STC 182/2021 especifica en su fundamento sexto el alcance y límites de su declaración de nulidad, y concluye que esta declaración de nulidad:

"(...) 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".

En aplicación de los efectos de la declaración de nulidad realizada por la STC 182/2021 se imposibilita a la administración tributaria la exigibilidad de este impuesto en relación a la transmisión efectuada, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes a fecha del devengo del presente caso han sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia.

En el presente caso, la notificación de la resolución sancionadora y de la liquidación de la sanción tributaria se realizó el 27 de octubre de 2021, esto es, una vez que los preceptos aplicables al sistema de determinación de la base imponible del IVNTU habían sido declarados inconstitucionales mediante la STC 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021.

A pesar de que la sentencia 182/21 del Tribunal Constitucional no se refiere explícitamente a las sanciones tributarias, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia 2664 de 11 de julio de 2024 ha determinado, al respecto, lo siguiente:

“Partiendo de la notoria doctrina jurisprudencial a que alude la parte apelante, a propósito de la posibilidad de hacer valer contra la sanción tributaria vicios invalidantes de la liquidación de que parte, aun cuando ésta hubiera devenido firme e inatacable por consentida, habrá de hacerse notar que las liquidaciones aquí practicadas lo fueron en aplicación de un régimen legal declarado inconstitucional y nulo, lo que, en palabras del propio Tribunal Constitucional, en la misma sentencia y fundamento citados, “impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.”. Que, por mandato de la propia sentencia constitucional, las mismas no fueren susceptibles de ser revisadas en virtud de aquélla, en su caso, no significa que el vicio en que incurrieran no sea susceptible de ser invocado contra las sanciones de ellas derivadas. Más si cabe cuando los propios términos de la sentencia constitucional, en su aludido FJº 6º b), al dibujar situaciones no susceptibles de revisión en virtud del pronunciamiento de inconstitucionalidad, no hace referencia alguna a sanciones en su caso impuestas, que es el supuesto que nos ocupa, lo que enlaza directamente con la previsión del art. 40.Uno LOTC, pues a resultas de la nulidad de la norma aplicada ha de entenderse viciada la liquidación y, con ella, la sanción de la misma directamente derivada.

El recurso, en suma, merece plena estimación, habiendo las sanciones tributarias litigiosas de tenerse por nulas en virtud de lo previsto en el arts. 38 y 39 LOTC.”

En consecuencia, a la vista de lo establecido en las sentencias citadas, corresponde anular la sanción tributaria impuesta.

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d’Hisenda,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso presentado, y en consecuencia ANULAR la liquidación de la sanción tributaria y la correspondiente providencia de apremio.