



## **Expedient 1416/21**

El Consell Tributari, en sessió de 15 de desembre de 2021, de conformitat amb l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març, reguladora del règim especial del municipi de Barcelona i l'article 2.1.b) del seu Reglament orgànic, emet informe a petició de la Regidora de Comerç, Mercats, Consum, Règim Interior i Hisenda sobre les següents qüestions:

**“PRIMERA.-** A la vista del què s'indica a la STC de 26.10.2021 en el seu fonament jurídic sisè i tenint en compte que el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, publicat al BOE de 9.11.2021, ha entrat en vigor el 10.11.2021, per tant, abans de que es publiqui la sentència en el BOE, es pot considerar que entre el 26.10.2021 i el 10.11.2021 s'ha produït un buit normatiu pel que fa referència al sistema de càlcul de la base imposable de l'impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana?

**SEGONA.-** Tenint en compte que la STC de 26.10.2021 únicament anul·la els preceptes del TRLRHL que regulen el mètode de càlcul de la base imposable de l'impost i que el RD Llei 26/2021, que restableix el mètode de càlcul de la base imposable ha entrat en vigor el 10.11.2021, es plantegen les qüestions següents:

2.1.- S'han d'estimar totes les sol·licituds i recursos pendents de resolució en via administrativa sense poder entrar a analitzar si s'ha produït o no el fet imposable en el cas concret, amb la conseqüència immediata i inherent de que s'hagi de realitzar la devolució íntegra de les quotes de l'impost pagades en tots aquests casos i sense que es pugui liquidar i exigir en cap cas l'impost?

2.2.- En relació a la qüestió anterior, s'ha d'entendre que els mètodes de càlcul alternatius que preveu el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, no resulten aplicables a les obligacions tributàries meritades i no consolidades atès que el RD Llei va entrar en vigor el 10.11.2021 i suposaria incorre en vulneració del principi d'irretroactivitat d'una norma no favorable?

**TERCERA.-** En el cas que es consideri que respecte a les situacions anteriors (sol·licituds i recursos no resolts en via administrativa a la data de la sentència), no procedeix estimar la sol·licitud o recurs **sense que prèviament es realitzi l'anàlisi de si en el cas concret s'ha produït o no fet imposable** a la vista de les proves aportades, es plantegen les qüestions següents:

3.1.- En el supòsit que després d'aquesta anàlisi es determini que s'ha produït el fet imposable de l'impost (situacions amb increment de valor o aquelles en les que no s'ha acreditat el decrement de valor), la conseqüència seria que es desestimi a pretensió principal relativa a l'absència del fet imposable però sigui exigible l'impost i la seva revisió aplicant el nou mètode de càlcul i, per tat, s'hagi de recalculat l'impost?

3.2.- En cas de resposta afirmativa respecte a la qüestió anterior, seria aplicable el principi de conversió i conservació dels actes administratius (art. 103 CE, art. 50 i 51 Llei 39/2015, i STS 23.05.2000) en el sentit següent:

- a) Si el contribuent hagués pagat la plusvàlua amb el mètode de càlcul de la base imposable declarat inconstitucional, s'hauria de recalculat la quota amb el sistema de càlcul previst al RD Llei 26/2021 i retornar la diferència ingressada en excés?
- b) En la mateixa situació anterior, si el contribuent no va pagar la plusvàlua meritada amb anterioritat a la sentència, seria exigible l'impost aplicant el mètode de càlcul previst al RD Llei 26/2021?

3.3.- En cas de resposta afirmativa respecte a les qüestions dels apartats a) i b), seria possible recalculat l'impost fent ús de qualsevol de les següents opcions:

- a) Sol·licitar al contribuent que manifesti de forma expressa quin mètode de càlcul vol que se li apliqui dels dos previstos al RD Llei 26/2021;
- b) Practicar d'ofici una liquidació aplicant el mètode de càlcul previst al RD Llei 26/2021 que resulti més beneficiós pel contribuent, compensant la quota tributària que resulti amb l'import ingressat d'acord amb el mètode de càlcul declarat inconstitucional, i retornar la diferència.

**QUARTA.-** Sense perjudici del principi d'independència i autonomia judicial pel que fa a la interpretació de l'ordenament jurídic, les respostes a les qüestions anteriors podrien resultar d'aplicació als recursos que es troben pendents de sentència en via judicial?



**CINQUENA.-** El RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, preveu que en el cas de que el període de generació sigui inferior a un any, s'hagi de prorratejar el coeficient anual tenint en compte el nombre de mesos complerts. Aquesta previsió s'aplica ant a les transmissions *inter vivos* com *mortis causa*.

Pel contrari, l'article 51 de la Llei 1/2006, de 13 de març, pel qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona, ho acota a les transmissions *inter vivos* amb un coeficient anual diferent al del RD Llei 26/2021.

Seria aplicable el principi *lex posterior derogat priori* en virtut del qual, la regulació legal aplicable al municipi de Barcelona a aquests supòsits ha d'ésser la prevista al RD Llei 26/2021, respecte a les obligacions tributàries meritedes a partir de la seva entrada en vigor?

Per últim i a banda de les qüestions plantejades, seria desitjable i aclaridor poder disposar de qualsevol observació o cometari d'aquest Consell Tributari, sobre aquells aspectes que es pugui considerar que tenen relació o connexió amb les qüestions proposades i que no hagin estat formulats de forma explícita, atès la rellevant importància d'aquest tema".

El Consell Tributari, en atenció a la urgència que presenta la resolució de les qüestions plantejades, emet en primer lloc informe sobre les quatre primeres qüestions, deixant per un posterior informe la resposta a la cinquena qüestió.

## **INFORME**

**PRIMERA.-** A la vista del què s'indica a la STC de 26.10.2021 en el seu fonament jurídic sisè i tenint en compte que el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, publicat al BOE de 9.11.2021, ha entrat en vigor el 10.11.2021, per tant, abans de que es publiqui la sentència en el BOE, es pot considerar que entre el 26.10.2021 i el 10.11.2021 s'ha produït un buit normatiu pel que fa referència al sistema de càlcul de la base imposable de l'impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana?

La STC 182/2021, de 26 d'octubre, al FJ6, declara la "*inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL*", ordenant la seva expulsió de

l'ordenament i precisant que només 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 artículo 31.1 CE*”. L'expulsió de l'ordenament jurídic dels preceptes esmentats provoca que fins que no es dicti la norma legal a què es refereix el propi TC no es pugui concretar l'import de la base imposable de l'IIVTNU element essencial en la quantificació del deute que es deriva de la realització del fet imposable corresponent. En conseqüència, d'acord amb el mandat del mateix TC, complerta pel legislador aquesta funció procedirà l'aplicació de la nova norma en els termes que aquesta darrera estableixi. Ara bé, és l'expulsió de l'antiga norma de l'ordenament jurídic la que produeix com a efecte la impossibilitat de quantificació de l'element esmentat i es requereix, des d'aquell moment, la intervenció legal als efectes de la regulació de la base imposable. Doncs bé, l'article 38.U de la Llei 2/1979, de 3 d'octubre, orgànica del TC, fixa el moment en què s'ha d'entendre produïda l'expulsió, sent a partir del mateix quan, en aquest cas concret, es produiria l'absència de norma legal sobre la quantificació de la base imposable. En efecte, l'article esmentat disposa que:

*“Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el <<Boletín Oficial del Estado>>”.*

És a dir, fins que no es realitzi el pressupost previst a la norma transcrita, el conjunt de normes que regula el règim jurídic de l'impost de referència és plenament aplicable. En conseqüència, si abans de l'expulsió de les normes declarades inconstitucionals i nul·les es produeix la intervenció legislativa a què al·ludeix la Sentència 182/2021, de 26 d'octubre, no es pot parlar de cap buit normatiu perquè amb anterioritat a l'expulsió ja existeix una norma jurídica vigent, i quan es produeix aquesta expulsió també hi ha ja una norma en vigor precisament per la intervenció legal necessària tal com manifesta expressament el TC. En el cas particular a què es refereix la qüestió plantejada, la norma legal esmentada s'ha aprovat en data 8 de novembre de 2021, mitjançant el RD Llei 26/2021 amb entrada en vigor el dia 10 del mateix mes i any. Per tant, tenint en compte que en aquella data no s'havia produït l'expulsió de la norma declarada inconstitucional i nul·la no es pot parlar d'absència de norma aplicable perquè o bé s'aplica la que estava en vigor en el moment de la realització del fet imposable, TRLRHL originari, o bé s'aplica l'esmentat RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. A la vista d'aquesta darrera afirmació la qüestió es centra, doncs, a determinar quina és la norma aplicable respecte de la quantificació de la base imposable en els supòsits dels fets imposables realitzats després de dictar-se la STC i amb anterioritat a l'entrada en vigor d'aquesta darrera norma, és a dir, entre el 26 d'octubre de 2021 i el 10 novembre del mateix any.



Doncs bé, d'acord amb les consideracions anteriors, es pot assenyalar que: a) en el supòsit que el subjecte hagi complert amb els seus deures tributaris mitjançant la corresponent autoliquidació i hagi ingressat el deute, si se sol·licita la rectificació de l'autoliquidació d'acord amb el article 120.3 de la LGT, l'Administració seguint el procediment corresponent ha de procedir a l'aplicació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En el seu cas, tornarà l'excés de les quantitats ingressades; b) Si s'ha presentat només una declaració tributària, l'Administració haurà de procedir a la quantificació del deute en els mateixos termes assenyalats per al supòsit de l'autoliquidació sense que hi hagi lloc a la devolució de cap quantitat; c) Si actua com a conseqüència de l'exercici de les potestats de comprovació i investigació atribuïdes a l'ordenament jurídic l'Administració ha de procedir a l'aplicació RD Llei 26/2021, de 8 de novembre.

Si s'afirmés que el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, no es pot aplicar perquè en el moment de la realització del fet imposable no estava en vigor i, a més, s'afirmés que no es pot aplicar la norma declarada inconstitucional, es produiria un resultat contrari a l'article 31.1 de la CE on s'estableix el deure de contribuir d'acord amb la capacitat econòmica. El valor normatiu de la CE exigeix tenir en compte el principi d'interpretació d'acord amb la Constitució de tot l'ordenament jurídic en el moment de la seva aplicació. Aquest principi que va ser proclamat des d'un primer moment pel TC -STC 4/1981, de 2 de febrer i 32/1981, de 30 de març de 1981- i incorporat explícitament a l'ordenament -article 5.1 de la LOPJ- significa que la interpretació d'una norma ha de respondre, acomodar el seu contingut als principis i preceptes de la Constitució. Les conseqüències del caràcter preceptiu d'aquesta manera d'interpretar totes les lleis de conformitat amb la Constitució es tradueixen en què la norma constitucional es converteix en el context necessari de totes i cadascuna de les lleis i els reglaments de l'ordenament a efectes de la seva interpretació i aplicació (STC 79/1991, de 15 d'abril de 1991) i que, a més, s'ha de tenir en compte no només en l'anomenada interpretació declarativa sinó també en la integrativa, és a dir, aquella que satisfà insuficiències dels textos legals (STC de 22 de desembre de 1988 i 20/1990, de 15 de febrer de 1990). No hi ha per tant una interpretació que conclogui amb un resultat contrari directament o indirectament amb els valors constitucionals (STC 20/1990, de 15 de febrer de 1990). De manera que es pot afirmar que les normes constitucionals són dominants davant de totes respecte a la concreció del sentit general de l'ordenament.

En conseqüència, respecte de la qüestió plantejada, es pot assenyalar que la norma a aplicar per a la determinació dels deutes nascuts entre el 26 d'octubre i el 10 de novembre és el RD Llei 26/2021 de 8 de novembre, ja que només mitjançant aquesta última es fa palès el compliment dels principis constitucionals que són a la base del deure constitucional de contribuir al sosteniment de la despesa pública establerta a l'article 31 de la CE. El compliment del deure de contribuir, que de forma reiterada ha estat proclamat preferent pel mateix TC, requereix l'aplicació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, perquè el contrari significaria precisament la fallida del propi deure. Aquesta conclusió es deriva així mateix del propi RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, en l'Exposició de Motius del qual, I paràgraf cinquè, es declara que: *“Pues bien, este real decreto-ley tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la última de las sentencias referidas, así como integrar la doctrina contenida en las otras dos sentencias, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica”*. En definitiva es plasma la doctrina del TC declarada bàsicament en les Sentències 59/2017, d'11 de maig, 126/2019, de 31 d'octubre i 182/2021, de 26 d'octubre regulant els elements bàsics de l'IIVTNU per adaptar-los als principis constitucionals de l'article 31.1 CE en particular respecte de la base imposable sobre la que la pròpia Exposició de Motius del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre declara que *“con esta reforma se busca adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente permitiendo su contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con aquellos”* (I, paràgraf undècim), *añadiendo que “Modificar la determinación de la base imponible es imprescindible para adecuar la carga tributaria de este impuesto al principio constitucional de capacidad económica, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional”* (II, paràgraf divuitè).

No hi ha, doncs, cap dubte sobre la finalitat d'aquesta norma que es dicta per donar compliment exacte a les normes constitucionals que justifiquen l'existència del deure de contribuir i que exigeixen, així mateix, el seu compliment efectiu en cadascuna de les situacions previstes concretament a l'ordenament jurídic. Sense oblidar que en cap cas es produeix absència de norma aplicable precisament perquè per evitar-la i impedir situacions de buit normatiu que impedissin l'exigibilitat de l'impost es dicta el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, complint-se així a més d'altres preceptes constitucionals el previst a l'article 31.1 CE que constitueix el fonament de la contribució de tots d'acord amb la capacitat econòmica. En conseqüència, també del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, se'n dedueix l'aplicabilitat.



Per tant, l'aprovació de la STC 182/2021, de 26 d'octubre del 2021, no provoca buit normatiu. Del principi d'interpretació jurídica conforme a la Constitució que exigeix que la interpretació d'una norma respongui als principis i preceptes de la mateixa es dedueix que el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, és aplicable respecte “*del sistema de càlcul de la base imposable de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana*”.

**SEGONA.- Tenint en compte que la STC de 26.10.2021 únicament anul·la els preceptes del TRLRHL que regulen el mètode de càlcul de la base imposable de l'impost i que el RD Llei 26/2021, que restableix el mètode de càlcul de la base imposable ha entrat en vigor el 10.11.2021, es plantegen les qüestions següents:**

**2.1 S'han d'estimar totes les sol·licituds i recursos pendents de resolució en via administrativa sense poder entrar a analitzar si s'ha produït o no el fet imposable en el cas concret, amb la conseqüència immediata i inherent de que s'hagi de realitzar la devolució íntegra de les quotes de l'impost pagades en tots aquest casos i sense que es pugui liquidar i exigir en cap cas l'impost?**

El primer que cal aclarir és que de la qüestió plantejada es desprèn que s'està referint a l'aplicació del paràgraf B) del FJ6 de la STC 182/2021, de 26 d'octubre de 2021, en què es regula l'abast de la revisió de les situacions que la mateixa Sentència qualifica de consolidades. Doncs bé, la primera part d'aquesta qüestió se centra a determinar si, en els supòsits de referència, l'Administració pot entrar a analitzar si s'ha produït el fet imposable. Sobre això la STC 182/2021 de 16 d'octubre del mateix any declara la inconstitucionalitat del mecanisme de quantificació de la base imposable de l'impost en els termes regulats al TRLRHL, és a dir, declara la inconstitucionalitat i nul·litat de l'article 107.2.a) i 107.4 d'aquest últim. En conseqüència l'Administració pot analitzar si s'ha realitzat el fet imposable, sempre d'acord amb la interpretació donada per la STC 59/2017 d'11 de maig, i si escau procedir a la realització de la declaració corresponent. És a dir, si analitzats els fets realitzats es conclou que no hi cap la seva subsumpció en el fet imposable, d'acord com ja s'ha assenyalat amb la STC 59/2017, haurà de procedir a la declaració corresponent mitjançant resolució que ha de ser notificada a l'interessat amb la consegüent devolució de l'ingrés efectuat.

En cas que, un cop analitzats els fets en els termes ja assenyalats, es constati la realització del fet imposable, s'ha de procedir a la quantificació de la base imposable d'acord amb el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En efecte, el RD Llei 26/2021 de 8 de novembre de 2021 entra en vigor el dia 10 del mateix mes i any i, des d'aquesta perspectiva, ja no es pot parlar de situació que exigeix la intervenció legal perquè, a data de producció dels efectes de la Sentència ja s'ha produït i, en conseqüència, ja existeix norma legal que disposa com s'ha de determinar la base imposable de l'impost. Doncs bé, d'acord amb el FJ6 de la Sentència es pot afirmar que l'Administració està vinculada per la norma legal esmentada ja que no seria concebible que existint norma legal aplicable, respectant així la doctrina del TC, s'ometés la seva aplicació deixant de contribuir, així, determinats subjectes que poden haver realitzat els fets impossibles corresponents. Per tant, l'Administració ha de procedir constatant, en primer lloc, si s'ha realitzat el fet imposable de l'impost i, en segon lloc, en el seu cas, ha de procedir a la quantificació de la base imposable d'acord amb la regulació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre i, quan així es derivi de la norma de quantificació del deute, practicant la devolució de l'excés que s'hagués satisfet.

En definitiva, l'Administració ha d'analitzar si s'ha produït el fet imposable. En cas d'inexistència d'aquest últim, ha de procedir a la seva declaració i, en conseqüència, a la devolució de l'import que, en el seu cas, s'hagi satisfet. Si s'ha realitzat el fet imposable ha de procedir a quantificar el deute d'acord amb la regulació del RD Llei 21/2021, de 8 de novembre i, quan així es derivi de la norma de quantificació, practicar la devolució de l'excés satisfet.

**2.2 En relació a la qüestió anterior, s'ha d'entendre que els mètodes de càlcul alternatius que preveu el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, no resulten aplicables a les obligacions tributàries meritades i no consolidades atès que el RD Llei va entrar en vigor el 10.11.2021 i suposaria incorre en vulneració del principi d'irretroactivitat d'una norma no favorable?**

L'article 9.3 de la CE disposa que: *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad”*. S'estableix expressament el principi d'irretroactivitat de normes no favorables vinculant-lo a les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de drets. Doncs bé el mateix TC s'ha pronunciat de forma reiterada sobre aquesta qüestió –entre altres les Sentències 197/1992, de 19 de novembre, FJ4, 273/2000, de 15 de novembre, FJ5, 89/2009, de 20 d'abril, FJ3, 150/1990,





de 4 d'octubre, FJ8, declarant expressament a la Sentència 173/1996, de 31 d'octubre, FJ4, que “Las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecido en el art. 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos” i afirmant en la Sentència 126/1987, de 16 de juliol, FJ9, que “no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a los ciudadanos por el art. 31.1 de la norma constitucional”, reiterant aquesta doctrina en la Sentència 273/2000, de 15 de novembre, FJ5, en la qual es concreta que “las normas que imponen cargas fiscales con base en lo dispuesto en el art. 31.1 del propio Título I de la Constitución no son por definición disposiciones “restrictivas de derechos individuales” en el sentido del referido art. 9.3 C.E. En efecto como ya afirmábamos en la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ6, en el mencionado art. 31.1 C.E. se consagra un auténtico mandato jurídico, del que se deriva un deber constitucional de los ciudadanos de contribuir, a través de impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos, un deber que, por otro lado, enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (art. 33.2 C.E.). Todo ello, como es lógico, dejando de lado el supuesto, aquí no concurrente, de las normas sancionadoras tributarias, que encuentran su propio reflejo en el mismo art. 9.3 C.E.”

En conseqüència, no es pot aplicar el principi d'irretroactivitat de les normes no favorables, article 9.3 de la CE, en la mesura que les normes que estableixen i regulen els mètodes de càlcul de les obligacions tributàries no són restrictives de drets individuals ni tampoc sancionadores, tal com ha declarat el TC.

En conclusió, no s'incorreria en vulneració del principi d'irretroactivitat de norma no favorable. L'article 9.3 de la CE vincula aquest darrer principi a les normes sancionadores no favorables o restrictives de drets. Les normes que estableixen i regulen els tributs són conseqüència del deure de contribuir previst expressament a l'article 31.1 de la Constitució i en cap cas tenen naturalesa sancionadora ni restrictiva de drets tal com ha declarat el TC.

**TERCERA.- En el cas que es consideri que respecte a les situacions anteriors (sol·licituds i recursos no resolts en via administrativa a la data de la sentència), no procedeix estimar la sol·licitud o recurs sense que prèviament es realitzi l'anàlisi de si en**

**el cas concret s'ha produït o no el fet imposable a la vista de les proves aportades, es plantegen les qüestions següents:**

**3.1.- En el supòsit que després d'aquesta anàlisi es determini que s'ha produït el fet imposable de l'impost (situacions amb increment de valor o aquelles en les què no s'ha acreditat el decrement de valor), la conseqüència seria que es desestimi la pretensió principal relativa a l'absència del fet imposable però sigui exigible l'impost i la seva revisió aplicant el nou mètode de càlcul i, per tant, s'hagi de recalculat l'impost?**

En efecte, de l'anàlisi realitzat amb anterioritat, es deriva que:

a) Sol·licituds de rectificació de l'autoliquidació. Si no s'ha produït el fet imposable, l'Administració l'ha de reconèixer dictant la resolució corresponent i retornant, en el seu cas, les quanties satisfetes. En cas contrari, ha de dictar resolució parcialment estimatòria declarant realitzat el fet imposable i regularitzant la situació de l'obligat d'acord amb el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En el seu cas s'ha de liquidar el deute corresponent d'acord amb aquesta última norma. Tot seguit notificarà aquesta resolució a l'interessat.

En conseqüència, si s'ha realitzat el fet imposable, s'ha de dictar una resolució parcialment estimatòria declarant la mateixa i regularitzant la situació de l'obligat d'acord amb les regles del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre.

b) Recursos pendents de resolució. En aquest supòsit l'òrgan revisor procedirà a estimar el recurs si no s'ha realitzat el fet imposable mitjançant la resolució corresponent. En cas contrari, és a dir, si s'hagués realitzat el fet imposable, analitzat el cas concret, pot estimar parcialment el recurs, ordenar a l'Administració la pràctica d'una nova liquidació d'acord amb les normes reguladores de la base imposable establertes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, i la devolució en el seu cas de l'excés ingressat.

L'òrgan revisor ha de procedir en tot cas a la comprovació de la realització efectiva del fet imposable segons el que preveu el règim jurídic previst al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En cas de concloure que aquesta realització no ha existit, procedeix l'estimació del recurs i, en el seu cas, el reconeixement de la devolució de l'ingrés efectuat. En cas contrari, en funció del cas concret, pot estimar parcialment el recurs i, en conseqüència, procedir a la pràctica de la nova liquidació d'acord amb les regles contingudes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre.



**3.2 En cas de resposta afirmativa respecte a la qüestió anterior, seria aplicable el principi de conversió i de conservació dels actes administratius (art. 103 CE, arts. 50 i 51 Llei 39/2015 i STS 23.05.2000) en el sentit següent:**

**a) Si el contribuent hagués pagat la plusvàlua amb el mètode de càlcul de la base imposable declarat inconstitucional, s'hauria de recalculer la quota amb el sistema de càlcul previst al RD Llei 26/2021 i retornar la diferència ingressada en excés?**

Substancialment, es tracta de substituir el càlcul de la quota de la liquidació considerada invàlida, per un altre càlcul efectuat d'acord amb les regles establertes pel RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En aquest sentit, la invalidesa seria parcial, per la qual cosa s'haurien de conservar els elements de l'acte i els tràmits no afectats per aquesta invalidesa, segons el principi de conservació dels actes administratius al·ludit a la consulta (art. 51 LPACAP).

En efecte, la consulta fa referència a les figures de la conversió d'actes invàlids (art. 50 Llei 39/2015 PACAP) i de la conservació d'actes i tràmits no afectats per la invalidesa (art. 51). Certament, aquestes tècniques responen al principi constitucional d'eficàcia de l'administració (art. 103) i al principi legal de racionalització i agilitat dels procediments administratius i de les activitats materials de gestió (art. 3.1 Llei 40/2015 de RJSP), així com, lògicament, al propi principi més ampli de conservació dels actes administratius (art. 51 Llei 39/2015 PACAP), o principi "favor acti", en els termes de la STS 23 de maig de 2000, ponent Maurandi Guillén. Es tracta d'institucions que persegueixen modular i limitar els efectes de la invalidesa d'un acte perquè aquesta no produeixi resultats injustos o contraris a l'ordenament i permeti desplegar-ne l'eficàcia a altres actes que sí que serien vàlids.

La conversió, en un sentit estricte, va unida al principi de tipicitat dels actes administratius i significa que el mateix acte invàlid, sense variar-ne el contingut material, produeix els efectes jurídics propis d'un altre acte diferent, quan contingui els elements constitutius d'aquest altre; per la qual cosa, constatada la invalidesa, no caldria dictar un nou acte administratiu, o com a màxim, una mera declaració que s'ha produït aquesta conversió dels seus efectes. En el cas consultat, per contra, en existir una operació de recalculer la quota d'acord amb el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, es modificarà, en aquest estricte punt, el contingut de la liquidació reputada invàlida, la qual cosa exigirà dictar un nou acte, que no obstant produirà els mateixos efectes jurídics que el primer, això és, determinar l'import del deute tributari.

Des d'aquesta perspectiva, seria forçat entendre en puritat que tècnicament s'hauria produït una conversió de l'acte en un sentit estricte. Però és cert que l'operació a realitzar s'aproxima molt a allò que s'ha consultat. Així, en aplicació dels mateixos principis esmentats d'eficàcia de l'Administració i de racionalització i agilitat dels procediments administratius i de les activitats materials de gestió, i en definitiva, en aplicació dels principis “favor acti” i d'economia processal, s'hauria de procedir de la següent manera:

a) En el cas de les sol·licituds de rectificació d'una autoliquidació, tenint en compte que aquesta última no té la consideració legal d'acte administratiu sinó d'una actuació de l'obligat que, en compliment d'un deure establert a l'ordenament jurídic, procedeix a declarar els fets que considera fets imposables, a quantificar l'import del deute corresponent i al seu ingrés, l'Administració d'acord amb el procediment previst als articles 126-129 del RD 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual aprova el Reglament general de les actuacions i dels procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes d'aplicació dels tributs, procedirà a estimar parcialment la sol·licitud i a calcular l'import del deute d'acord amb les regles establertes a la RD Llei 26/2021, de 8 de novembre; i, en conseqüència, ordenant la devolució de l'excés pagat si hi hagués diferència. En cas que l'obligat hagués presentat una declaració tributària manifestant la seva no subjecció per falta de realització del fet imposable, l'Administració constatada la realització d'aquest darrer d'acord amb la STC 59/2017, d'11 de maig, qualificarà aquesta situació i, en el seu cas, a liquidar l'import del deute tributari segons les regles establertes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. En ambdós supòsits, les resolucions acordades es notificaran a l'obligat respectiu.

b) En el cas de tractar-se de recursos administratius pendents de resolució, en principi i sense perjudici de l'anàlisi de cada cas concret, s'obre la possibilitat d'estimar parcialment el recurs, ordenar la realització de la nova liquidació que sigui procedent per aplicació de les regles establertes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, declarar que les quantitats satisfetes tenen la consideració de pagaments a compte de la nova liquidació i ordenar la devolució del pagat en excés en la mesura que de la nova liquidació resulti un saldo favorable per al contribuent. Aquesta manera de procedir resulta avalada per la STS 28 gener de 2002, RJ\2002\918, ponent Rodríguez Zapata.

En ambdós supòsits, l'adopció de la nova liquidació es pot fer en els termes que resulten dels apartats següents d'aquest informe.

En definitiva, l'Administració pot a) en el supòsit de sol·licituds de rectificació d'autoliquidacions i de declaracions de no subjecció, d'acord amb l'anàlisi de cada cas,



estimar parcialment la pretensió de l'obligat quantificant el deute corresponent d'acord amb les regles establertes al RD Llei 26 /2021, de 8 de novembre, i, respecte de les primeres, amb devolució de l'excés satisfet si n'hi hagués; b) en el supòsit de recursos administratius pendents de resolució, sense perjudici de l'anàlisi de cada cas concret, s'obre la possibilitat d'estimar parcialment el recurs i procedir a una nova liquidació d'acord amb allò que assenyala el cos d'aquest informe.

**b) En la mateixa situació anterior, si el contribuent no va pagar la plusvàlua meritada amb anterioritat a la sentència seria exigible l'impost aplicant el mètode de càlcul previst la RD Llei 26/2021?**

El FJ6 de la STC 182/2021, fixa l'abast i els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.1, paràgraf segon, 107.2.a) i 107.4 del TRLRHL. Així, a la lletra A) declara que l'Administració no pot exercir les funcions aplicatives i revisores de l'IIVTNU, és a dir, no és exigible, fins que no es produeixi la intervenció legal per adequar-lo a l'article 31.1 de la CE que és el precepte constitucional al que es basa fonamentalment la declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat dels preceptes esmentats. Només quan es dugui a terme la intervenció del legislador es poden exercir totes les potestats aplicatives i revisores atribuïdes a l'Administració en l'ordenament jurídic. 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, és a dir, *“las obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia 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, d'acord amb aquesta declaració del TC, l'Administració pot exercir totes les funcions de liquidació, comprovació i investigació i recaptació de l'IIVTNU sempre que les situacions no siguin “situacions consolidades”. Per tant, pot exigir al contribuent les quanties

no pagades mitjançant l'aplicació de les regles establertes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre.

Tot això tenint en compte les regles sobre la prescripció previstes a la Llei general tributària, és a dir, l'Administració pot exercir les funcions esmentades en els supòsits en què no s'hagi produït la prescripció de les obligacions corresponents en els termes regulats a la LGT.

En conseqüència, l'Administració podrà exigir els deutes no satisfets i no prescrits quantificats-los d'acord amb el règim jurídic previst al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, tal com s'ha assenyalat en les qüestions primera i segona d'aquest informe. Es compleix així amb la doctrina del TC declarada a les Sentències 59/2017, 126/2019 i 182/2021, dictades específicament respecte de l'IIVTNU, que està a la base de l'aprovació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, a què s'està fent referència, que expressen la posició mantinguda pel TC reiteradament sobre el deure de contribuir i les regles que el presideixen, específicament els principis d'igualtat i capacitat econòmica. D'això últim és clar exponent la STC 10/2005, de 20 de gener, en què de manera inequívoca considera que no hi caben exoneracions del tribut llevat que estiguin emparades a la pròpia Constitució *“por cuanto la CE impone a todos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica”* i afegint que *“En consecuencia si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados-en principio- a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación...”*

En conseqüència, l'Administració pot exigir l'impost meritat amb anterioritat a la STC 182/2021, de 26 d'octubre, i no pagat, i ho ha de quantificar d'acord amb el règim jurídic establert al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, sempre que no es pugui qualificar de “situació consolidada” i l'obligació tributària no hagués prescrit d'acord amb les regles previstes a la LGT.

**3.3 En cas de resposta afirmativa respecte de les qüestions dels apartats a) i b), seria possible recalcular l'impost fent ús de qualsevol de les següents opcions:**



**a) Sol·licitar al contribuent que manifesti de forma expressa quin mètode de càlcul vol que se li apliqui dels dos previstos al RD Llei 26/2021:**

L'article 107 a la seva vigent redacció disposa que:

*“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a los largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando....*

...

*5.Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”.*

En aquest article es defineix en què es concreta la base imposable i se'n regula la determinació. Respecte d'aquesta última preveu dues possibilitats: a) la que s'aplica amb caràcter general, número u de l'article transcrit, i b) la que es “prendrà” a “instància del subjecte passiu”, número cinc del mateix article. Dels termes del mateix precepte se'n deriva que, respecte de les preguntes plantejades, el que és fonamental és que l'obligat tributari es pugui manifestar sobre quina d'elles s'ha d'aplicar en el seu cas concret. Per tant, l'Administració ha de procurar que l'obligat es pronunciï, sigui a l'inici del procediment de liquidació, sigui com a conseqüència de la notificació d'una proposta de liquidació. El principal requisit és que el subjecte passiu hagi manifestat la seva voluntat –“a instància del sujeto pasivo”, diu l'art.107.5 TRLRHL-, per la qual cosa expressada aquesta no hi ha cap problema en què es prengui exclusivament com a base la triada per l'obligat tributari.

Per tant, en els supòsits en què sigui procedent el recàlcul de l'impost, l'Administració ha de permetre que l'obligat tributari pugui exercir l'opció sobre el mètode de quantificació de la base imposable a què fa referència l'article 107.5 del TRLHL. En el seu cas, es podrà prendre com a base imposable la que sigui procedent.

**b) Practicar d'ofici una liquidació aplicant el mètode de càlcul previst al RD Llei que resulti més beneficiós pel contribuent, compensant la quota tributària que resulti amb l'import ingressat d'acord amb el mètode de càlcul declarat inconstitucional, i retornar la diferència.**

El sistema que proposa l'Administració és raonable, té sentit des del punt de vista del principi d'economia processal i, probablement, conduiria al mateix resultat. L'Administració, però, no pot desconèixer el dret d'opció que assisteix l'obligat tributari en el nou marc legal. Per tant, l'Administració no podria practicar d'ofici una liquidació "més beneficiosa" sense donar abans al contribuent l'oportunitat d'exercir aquesta opció.

En conseqüència, l'Administració a l'acte d'inici del procediment conduent a la nova liquidació, hauria d'informar de la quantificació de la base imposable mitjançant l'aplicació de les regles establertes a l'article 107 del TRLRHL segons el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, bàsicament números u i cinc, comunicant a l'obligat el dret d'opció que li assisteix i indicant-li que, en absència de l'exercici d'aquesta opció, es practicarà la liquidació del deute que correspongui d'acord amb la norma abans esmentada.

L'Administració no podria practicar d'ofici una liquidació sense oferir el dret d'opció a l'obligat tributari. En aquest cas, a l'inici de procediment, hauria d'informar sobre les quanties de la base imposable, amb l'aplicació de les regles del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, a l'efecte de possibilitar l'exercici del dret d'opció (article 107.5).

**QUARTA.- Sense perjudici del principi d'independència i autonomia judicial pel que fa a la interpretació de l'ordenament jurídic, les respostes a les qüestions anteriors podrien resultar d'aplicació als recursos que es troben pendents de sentència en via judicial?**

Els recursos que es troben pendents de sentència en via judicial poden incloure's entre les situacions que d'acord amb la STC s'han de qualificar de no consolidades, i per tant susceptibles de ser revisades amb fonament en dita Sentència.

Aquesta revisió pot ser realitzada per la pròpia Administració o per l'òrgan jurisdiccional.

A) Per l'Administració:

Les situacions que poden produir-se són les següents:





a) Supòsit que s'hagi interposat el recurs contenciós administratiu contra un acte presumpte. En aquest cas l'Administració podrà dictar una resolució expressa, amb estimació parcial del recurs, i aplicació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, tot això d'acord amb els tres primers apartats d'aquest Informe.

b) Supòsit que s'hagi interposat el recurs contra una resolució expressa. En aquest cas, procedeix la revocació parcial, quant a la quantificació de la base, d'aquesta resolució expressa, d'acord amb el que estableix l'art. 219 de la Llei general tributària, en la mesura que es produiria una il·legalitat sobrevinguda com a conseqüència de la STC 182/2021, de 26 d'octubre de 2021, i dictar la resolució per a l'aplicació de les regles establertes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, d'acord amb el que indica aquest Informe.

Els efectes d'aquestes actuacions sobre el procediment contenciós administratiu es regulen expressament a l'article 36 de la LJCA que disposa que:

*“1. Si antes de la sentencia se dictare o se tuviere conocimiento de la existencia de algún acto, disposición o actuación que guarde con el que sea objeto del recurso en tramitación la relación en el art. 34, el demandante podrá solicitar, dentro del plazo que señala el art. 46, la ampliación del recurso a aquel acto administrativo, disposición o actuación.*

*2. De esta petición, que producirá la suspensión del curso del procedimiento, el Secretario judicial dará traslado a las partes para que presenten alegaciones en el plazo común de cinco días.*

*3. Si el órgano judicial accediere a la ampliación, continuara la suspensión de la tramitación del proceso en tanto no se alcance respecto de aquélla el mismo estado que tuviere el procedimiento inicial.*

*4. Será asimismo aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo cuando en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra actos presuntos la Administración dictare durante su tramitación resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida. En tal caso podrá el recurrente desistir del recurso interpuesto con fundamento en la aceptación de la resolución expresa que se hubiere dictado o solicitar la ampliación a la resolución expresa. Una vez producido el desistimiento del recurso inicialmente interpuesto, el plazo para recurrir la resolución*

*expresa, que será de dos meses, se contará desde el día siguiente a la notificación de la misma”.*

En conseqüència, es pot afirmar que fins que no es produeixi el pronunciament judicial l'Administració pot, segons els casos, resoldre expressament o exercir la seva potestat de revocació, amb els efectes en el procediment jurisdiccional regulats al transcrit article 36 LJCA.

#### B) Per l'òrgan jurisdiccional

L'operació jurídica d'interpretació de l'ordenament i de determinació de quina és la norma aplicable a un supòsit de fet és la mateixa amb independència de quin sigui el poder de l'Estat que la realitza. En aquest sentit, serien d'aplicació a l'òrgan jurisdiccional les mateixes consideracions substantives ja efectuades en relació a l'Administració. En concret, que no s'ha produït de cap manera un buit normatiu que impedeixi l'exigibilitat de l'impost, el qual és exigible en aplicació del RD Llei 27/2021, de 8 de novembre. De manera que, segons criteri d'aquest Consell Tributari, l'òrgan jurisdiccional no podria estimar el recurs contenciós administratiu amb l'únic fonament d'haver-se dictat la Sentència del Tribunal Constitucional.

Com ja s'ha dit més amunt, si s'invoca la falta de realització del fet imposable, l'òrgan jurisdiccional hauria d'entrar a analitzar aquest extrem en primer lloc, és a dir, si el recurrent ha acreditat la inexistència d'increment. En el cas que s'hagués produït increment, caldria entrar en la legalitat de la determinació de la base imposable i de la quota. En virtut del principi de conservació dels actes administratius abans citat, l'òrgan jurisdiccional podria estimar el recurs i anular la liquidació, però limitant els efectes de la seva invalidesa, això es, ordenant a l'Administració que efectués una nova liquidació d'acord amb la normativa aplicable i ordenant la devolució de l'excés satisfet en el cas que resultés una diferència en favor del recurrent, i recalculant-se igualment els interessos corresponents.

D'aquesta manera es podria evitar que la anul·lació de l'acte produís uns efectes materialment injustos o contraris a la llei o als principis generals, en aquest cas de naturalesa constitucional, com el deure de contribuir al sosteniment de la despesa pública d'acord amb la capacitat econòmica. Com ja s'ha dit, aquesta possibilitat és acceptada tant per la doctrina científica com per la jurisprudència del Tribunal Suprem (vid. especialment, pel que fa a les liquidacions per deutes administratius, la STS 28 gener de 2002, RJ\2002\918, ponent Rodríguez Zapata).



De la seva part, la LJCA preveu mecanismes perquè l'òrgan judicial introdueixi la possibilitat que les parts debatín sobre altres motius diferents dels al·legats per les parts durant el procés. En efecte, en el cas concret sobre el qual recau aquest Informe, en els assumptes pendents de resolució judicial, els actes i les resolucions recorreguts han estat dictats d'acord amb la legislació anul·lada. En alguns casos, més recents, el recurrent haurà pogut al·legar la STC 182/2021, del 26 d'octubre; en altres, ja més avançats, és possible que per haver-se realitzat la demanda i la contestació, i fins i tot la prova i la vista o conclusions, abans de la dita STC, cap de les parts hi hagi fet al·lusió. Es tracta aleshores d'analitzar els mitjans processals existents per donar cabuda al procés al debat que suposa l'existència de la repetida STC i el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, que conté la nova regulació; i si aquests actes processals es poden produir a iniciativa de l'òrgan judicial.

L'òrgan judicial pot introduir el debat esmentat sobre altres motius dels al·legats per les parts durant el procés, i que poden afectar la decisió, d'acord amb el que preveuen dos preceptes de la LJCA: l'article 33.2 i 3 i l'article 65.2. Són preceptes que fan referència a moments processals diferents encara que de contingut anàleg. Així el primer disposa que:

*“Artículo 33.*

*2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquellas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno.*

*3. Esto mismo se observará si, impugnados directamente determinados preceptos de una disposición general, el Tribunal entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos.”*

Per la seva banda l'article 65. 2 disposa que:

*“Artículo 65.2*

*Cuando el Juez o Tribunal juzgue oportuno que en el acto de la vista o en las conclusiones se traten motivos relevantes para el fallo y distintos de los alegados, lo pondrá en conocimiento de las partes mediante providencia, dándoles plazo de diez días para ser oídas sobre ello. Contra esta providencia no cabe recurso alguno.”*

La possibilitat que sigui alguna de les parts la que sol·liciti que el jutge dicti la provisió que permeti tractar altres motius rellevants per a la decisió, no està prevista expressament a la Llei, per la qual cosa l'òrgan judicial la pot admetre de fet indicant a les parts el que preveuen els transcrits preceptes de la Llei jurisdiccional o no admetre la sol·licitud.

Semblaria, en principi, per tant, que si no ho decideix l'òrgan judicial, no seria possible tractar a l'acte de la vista o a l'escrit de conclusions altres motius diferents dels al·legats, en disposar a l'article 65.1 que *“en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones no podrán plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda o contestación”*. Aquest precepte tancaria la possibilitat que les parts introduïssin altres qüestions diferents de les suscidades als escrits inicials del plet. No obstant això, no és clar que aquestes “qüestions” que no es podrien introduir es refereixin a nous motius o arguments jurídics i no a qüestions de fet. Avala aquesta interpretació, per exemple, la STS de 10 de maig de 2012 (RJ 2012/6623) en admetre que fins i tot a l'escrit de conclusions, en el procediment de primera instància, podria haver-se plantejat una qüestió nova, que en ser nova i de caràcter jurídic, no de fet, de sol·licitud de cosa diferent, es podria equiparar amb el significat de motius rellevants per a la decisió. Entenem, en conclusió, que a l'acte de la vista o a l'escrit de conclusions podrien plantejar-se altres motius o arguments jurídics que els al·legats als escrits inicials de demanda i contestació.

En definitiva, l'aprovació de la STC 182/2021, de 26 d'octubre de 2021, no provoca buit normatiu i el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre és aplicable a les qüestions pendents de sentència judicial, tant per part de l'òrgan jurisdiccional cridat a resoldre com per part de la mateixa Administració, d'acord amb els requisits i els procediments assenyalats anteriorment.

## CONCLUSIONS

**PRIMERA.-** L'aprovació de la STC 182/2021, de 26 d'octubre del 2021, no ha provocat cap buit normatiu respecte del sistema de càlcul de la base imposable de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana ja que el RD Llei 26/2021, de 8 de novembre del 2021, és de plena aplicació en els termes assenyalats en el cos d'aquest informe.



**SEGONA.-** En relació amb les sol·licituds i els recursos pendents de resolució, l'Administració ha d'analitzar si s'ha produït el fet imposable. En cas d'inexistència d'aquest últim, ha de procedir a la seva declaració i a la devolució de l'import que, en el seu cas, s'hagi satisfet. Si s'ha realitzat el fet imposable ha de procedir a la quantificació del deute d'acord amb la regulació del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, i practicar la devolució, en el seu cas, de l'excés satisfet.

L'aplicació dels mètodes de càlcul alternatius previstos al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, a les obligacions tributàries meritades i no consolidades, en cap cas no incorreria en vulneració del principi d'irretroactivitat de les normes sancionadores no favorables o restrictives de drets perquè els esmentats mètodes de càlcul no tenen tal naturalesa.

**TERCERA.-** En el supòsit que s'hagi produït el fet imposable, per al cas de sol·licituds de rectificació d'autoliquidacions, s'haurà de dictar resolució parcialment estimatòria, declarant la realització del fet imposable i regularitzant la situació de l'obligat d'acord amb les regles del RD Llei 26/2021, de 8 de novembre. Per al cas de recursos pendents de resolució, s'obre la possibilitat d'estimar parcialment el recurs i, en conseqüència, ordenar la pràctica d'una nova liquidació d'acord amb les regles contingudes al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, i la devolució, en el seu cas de l'excés ingressat.

En cas que l'obligat tributari no hagi pagat la plusvàlua meritada amb anterioritat a la STC 182/2021, de 26 d'octubre, l'Administració podrà exigir l'impost, i l'ha de quantificar d'acord amb el règim jurídic establert al RD Llei 26/2021, de 8 de novembre, sempre que no es pugui qualificar de "situació consolidada" d'acord amb la STC esmentada i l'obligació tributària no hagués prescrit d'acord amb les regles previstes a la Llei general tributària.

Tot això, sense perjudici de les específiques circumstàncies que es puguin produir en cada cas concret.

En els supòsits en què sigui procedent el recàlcul de l'impost, l'Administració ha de permetre que l'obligat tributari pugui exercir l'opció sobre el mètode de quantificació de la base imposable a què fa referència l'article 107.5 del TRLHL, de manera que l'Administració no podria practicar d'ofici una liquidació sense oferir abans el dret d'opció esmentat.

**QUARTA.-** Com ja s'ha dit, l'aprovació de la STC 182/2021, del 26 d'octubre del 2021, no ha provocat cap buit normatiu i, en conseqüència, el RD Llei 26/2021, del 8 de novembre, és també de plena aplicació a les qüestions pendents de sentència judicial, tant per part de l'òrgan jurisdiccional cridat a resoldre com per part de la mateixa Administració, d'acord amb els requisits i els procediments assenyalats al cos d'aquest informe.