

Expediente 1416/21

El Consell Tributari, en sesión de 15 de diciembre de 2021, de conformidad con el artículo 47.1.b) de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, reguladora del régimen especial del municipio de Barcelona y el artículo 2.1.b) de su Reglamento Orgánico, emite informe a petición de la Concejal de Comercio, Mercados, Consumo, Régimen Interior y Hacienda sobre las siguientes cuestiones:

“PRIMERA.- A la vista de lo que se indica en la STC de 26.10.2021 en su fundamento jurídico sexto y teniendo en cuenta que el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9.11.2021, ha entrado en vigor el 10.11.2021, por tanto, antes de que se publique la sentencia en el BOE, ¿se puede considerar que entre el 26.10.2021 y el 10.11.2021 se ha producido un vacío normativo en lo que se refiere al sistema de cálculo de la base imponible del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?

SEGUNDA.- Teniendo en cuenta que la STC de 26.10.2021 únicamente anula los preceptos del TRLRHL que regulan el método de cálculo de la base imponible del impuesto y que el RD Ley 26/2021, que restablece el método de cálculo de la base imponible ha entrado en vigor el 10.11.2021, se plantean las siguientes cuestiones:

2.1.- ¿Se deben estimar todas las solicitudes y recursos pendientes de resolución en vía administrativa sin poder entrar a analizar si se ha producido o no el hecho imponible en el caso concreto, con la consecuencia inmediata e inherente de que se haya de realizar la devolución íntegra de las cuotas del impuesto pagadas en todos estos casos y sin que se pueda liquidar y exigir en ningún caso el impuesto?

2.2.- En relación con la cuestión anterior, ¿debe entenderse que los métodos de cálculo alternativos que prevé el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, no resultan aplicables a las obligaciones tributarias devengadas y no consolidadas dado que el RD Ley entró en vigor el 10.11.2021 y supondría incurrir en vulneración del principio de irretroactividad de una norma no favorable?

TERCERA.- En caso de que se considere que respecto a las situaciones anteriores (solicitudes y recursos no resueltos en vía administrativa a la fecha de la sentencia), no procede estimar la solicitud o recurso sin **que previamente se realice el análisis de si en el caso concreto se ha producido o no hecho imponible** a la vista de las pruebas aportadas, se plantean las siguientes cuestiones:

3.1.- En el supuesto de que después de este análisis se determine que se ha producido el hecho imponible del impuesto (situaciones con incremento de valor o aquellas en las que no se ha acreditado el decremento de valor), ¿la consecuencia sería que se desestime la pretensión principal relativa a la ausencia del hecho imponible pero sea exigible el impuesto y su revisión aplicando el nuevo método de cálculo y, por tanto, deba recalcularse el impuesto?

3.2.- En caso de respuesta afirmativa respecto a la cuestión anterior, sería de aplicación el principio de conversión y conservación de los actos administrativos (art. 103 CE, art. 50 y 51 Ley 39/2015, y STS 23.05.2000) en el sentido siguiente:

- a) Si el contribuyente hubiera pagado la plusvalía con el método de cálculo de la base imponible declarado inconstitucional, ¿debería recalcularse la cuota con el sistema de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021 y devolver la diferencia ingresada en exceso?
- b) En la misma situación anterior, si el contribuyente no pagó la plusvalía devengada con anterioridad a la sentencia, ¿sería exigible el impuesto aplicando el método de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021?

3.3.- En caso de respuesta afirmativa respecto a las cuestiones de los apartados a) y b), ¿sería posible recalcular el impuesto usando cualquiera de las siguientes opciones?:

- a) Solicitar al contribuyente que manifieste de forma expresa que método de cálculo quiere que se le aplique de los dos previstos en el RD Ley 26/2021;
- b) Practicar de oficio una liquidación aplicando el método de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021 que resulte más beneficioso para el contribuyente, compensando la cuota tributaria que resulte con el importe ingresado de acuerdo con el método de cálculo declarado inconstitucional, y devolver la diferencia.



CUARTA.- Sin perjuicio del principio de independencia y autonomía judicial en cuanto a la interpretación del ordenamiento jurídico, ¿las respuestas a las cuestiones anteriores podrían resultar de aplicación a los recursos que se encuentran pendientes de sentencia en vía judicial?

QUINTA.- El RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, prevé que en el caso de que el período de generación sea inferior a un año, deba prorratearse el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses cumplidos. Esta previsión se aplica tanto las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*.

Por el contrario, el artículo 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona, lo acota a las transmisiones *inter vivos* con un coeficiente anual distinto al del RD Ley 26/2021.

¿Sería aplicable el principio *lex posterior deroga priorit* en cuya virtud, la regulación legal aplicable en el municipio de Barcelona a estos supuestos debe ser la prevista en el RD Ley 26/2021, respecto a las obligaciones tributarias devengadas a partir de su entrada en vigor?

Por último y aparte de las cuestiones planteadas, sería deseable y esclarecedor poder disponer de cualquier observación o cometario de este Consell Tributari, sobre aquellos aspectos que se pueda considerar que tienen relación o conexión con las cuestiones propuestas y que no hayan sido formulados de forma explícita, dado la relevante importancia de este tema.”

El Consell Tributari, en atención a la urgencia que presenta la resolución de las cuestiones planteadas, emite en primer lugar informe sobre las cuatro primeras cuestiones, dejando por un posterior informe la respuesta a la quinta cuestión.

INFORME

PRIMERA.- A la vista de lo que se indica en la STC de 26.10.2021 en su fundamento jurídico sexto y teniendo en cuenta que el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9.11.2021, ha entrado en vigor el 10.11.2021, por tanto, antes de que se publique la sentencia en el BOE, ¿se puede considerar que entre el 26.10.2021 y el 10.11.2021 se ha producido un vacío normativo en lo que se refiere al sistema de cálculo

de la base imponible del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?

La STC 182/2021, de 26 de octubre, en el FJ6, declara la “*inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL*”, ordenando su expulsión del ordenamiento y precisando que solo 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*”. La expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos mencionados provoca que hasta tanto no se dicte la norma legal a la que se refiere el propio TC no pueda concretarse el importe de la base imponible del IIVTNU elemento esencial en la cuantificación de la deuda que se deriva de la realización del hecho imponible correspondiente. En consecuencia, de acuerdo con el mandato del propio TC, cumplida por el legislador esta función procederá la aplicación de la nueva norma en los términos que esta última establezca. Ahora bien, es la expulsión de la antigua norma del ordenamiento jurídico la que produce como efecto la imposibilidad de cuantificación del elemento citado requiriéndose, desde ese momento, la intervención legal a los efectos de la regulación de la base imponible. Pues bien, el artículo 38.Uno de la Ley 2/1979, de 3 octubre, orgánica del TC, fija el momento en que debe entenderse producida la expulsión, siendo a partir del mismo cuando, en este caso concreto, se produciría la ausencia de norma legal sobre la cuantificación de la base imponible. En efecto, el citado artículo dispone 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>>”.

Es decir, hasta tanto no se realice el presupuesto previsto en la norma transcrita, el conjunto de normas que regula el régimen jurídico del impuesto de referencia es plenamente aplicable. En consecuencia si antes de la expulsión de las normas declaradas inconstitucionales y nulas se produce la intervención legislativa a la que alude la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, no cabe hablar de vacío normativo alguno porque con anterioridad a la expulsión existe ya una norma jurídica vigente, y cuando se produce esta expulsión también existe ya una norma en vigor precisamente por la intervención legal necesaria tal y como manifiesta expresamente el TC. En el caso particular al que se refiere la cuestión planteada, la citada norma legal se ha aprobado en fecha 8 de noviembre de 2021, mediante el RD Ley 26/2021 con entrada en vigor el día 10 del mismo mes y año. Por lo tanto, teniendo en cuenta que a esa fecha no se había producido la expulsión de la norma declarada inconstitucional y nula no cabe hablar de



ausencia de norma aplicable porque o bien se aplica la que estaba en vigor en el momento de la realización del hecho imponible, TRLRHL originario, o bien se aplica el citado RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. A la vista de esta última afirmación la cuestión se centra, pues, en determinar cuál es la norma aplicable respecto de la cuantificación de la base imponible en los supuestos de los hechos imponibles realizados después de dictarse la STC y con anterioridad a la entrada en vigor de esta última norma, es decir, entre el 26 de octubre de 2021 y el 10 noviembre del mismo año.

Pues bien, de acuerdo con las consideraciones anteriores, cabe señalar que: a) en el supuesto de que el sujeto haya cumplido con sus deberes tributarios mediante la correspondiente autoliquidación y haya ingresado la deuda, si se solicita la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, la Administración siguiendo el procedimiento correspondiente debe proceder a la aplicación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En su caso, devolverá el exceso de las cantidades ingresadas; b) Si se ha presentado solo una declaración tributaria, la Administración deberá proceder a la cuantificación de la deuda en los mismos términos señalados para el supuesto de la autoliquidación sin que haya lugar a la devolución de cantidad alguna; c) Si actúa como consecuencia del ejercicio de las potestades de comprobación e investigación atribuidas en el ordenamiento jurídico la Administración debe proceder a la aplicación RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Si se afirmase que el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, no puede aplicarse porque en el momento de la realización del hecho imponible no estaba en vigor y, además, se afirmase que no cabe aplicar la norma declarada inconstitucional, se produciría un resultado contrario al artículo 31.1 de la CE en el que se establece el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. El valor normativo de la CE exige tener en cuenta el principio de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico en el momento de su aplicación. Este principio que fue proclamado tempranamente por el TC -STC 4/1981, de 2 de febrero y 32/1981, de 30 de marzo de 1981- e incorporado explícitamente en el ordenamiento -artículo 5.1 de la LOPJ- significa que la interpretación de una norma debe responder, acomodar su contenido a los principios y preceptos de la Constitución. Las consecuencias del carácter preceptivo de este modo de interpretar todas las leyes de conformidad con la Constitución se traducen en que la norma constitucional se convierte en el contexto necesario de todas y cada una de las leyes y reglamentos del ordenamiento a efectos de su interpretación y aplicación (STC 79/1991, de 15 de abril de 1991) y que, además, debe

tenerse en cuenta no solo en la denominada interpretación declarativa sino también en la integrativa, es decir, aquella que colma insuficiencias de los textos legales (STC de 22 de diciembre de 1988 y 20/1990, de 15 de febrero de 1990). No cabe por tanto una interpretación que concluya con un resultado contrario directa o indirectamente con los valores constitucionales (STC 20/1990, de 15 de febrero de 1990). De tal forma que cabe afirmar que las normas constitucionales son dominantes frente a todas respecto de la concreción del sentido general del ordenamiento.

En consecuencia, respecto de la cuestión planteada, cabe señalar que la norma a aplicar para la determinación de las deudas nacidas entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre es el RD Ley 26/2021 de 8 de noviembre, pues solo mediante esta última se plasma el cumplimiento de los principios constitucionales que están en la base del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público establecido en el artículo 31 de la CE. El cumplimiento del deber de contribuir, que de forma reiterada ha sido proclamado preferente por el propio TC, requiere la aplicación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre pues lo contrario significaría precisamente la quiebra del propio deber. Esta conclusión se deriva asimismo del propio RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, en cuya Exposición de Motivos, I párrafo quinto, se 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 se plasma la doctrina del TC declarada básicamente en la Sentencias 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre regulando los elementos básicos del IIVTNU para adaptarlos a los principios constitucionales del artículo 31.1 CE en particular respecto de la base imponible sobre la que la propia Exposición de Motivos del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre 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, párrafo undécimo), 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, párrafo decimoctavo).

No cabe, pues, duda alguna sobre la finalidad de esta norma que se dicta para dar exacto cumplimiento a las normas constitucionales que justifican la existencia del deber de contribuir y que exigen, asimismo, su cumplimiento efectivo en cada una de las situaciones previstas concretamente en el ordenamiento jurídico. Sin olvidar que en ningún caso se produce

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

ausencia de norma aplicable precisamente porque para evitarla e impedir situaciones de vacío normativo que impidieran la exigibilidad del impuesto se dicta el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, cumpliéndose así además de otros preceptos constitucionales el previsto en el artículo 31.1 CE que constituye el fundamento de la contribución de todos de acuerdo con la capacidad económica. En consecuencia, también del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre se deduce su aplicabilidad.

Por tanto, la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no provoca vacío normativo. Del principio de interpretación jurídica conforme a la Constitución que exige que la interpretación de una norma responda a los principios y preceptos de la misma se deduce que el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre es aplicable respecto “del sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

SEGUNDA.- Teniendo en cuenta que la STC de 26.10.2021 únicamente anula los preceptos del TRLRHL que regulan el método de cálculo de la base imponible del impuesto y que el RD Ley 26/2021, que restablece el método de cálculo de la base imponible ha entrado en vigor el 10.11.2021, se plantean las siguientes cuestiones:

2.1.- ¿Se deben estimar todas las solicitudes y recursos pendientes de resolución en vía administrativa sin poder entrar a analizar si se ha producido o no el hecho imponible en el caso concreto, con la consecuencia inmediata e inherente de que se haya de realizar la devolución íntegra de las cuotas del impuesto pagadas en todos estos casos y sin que se pueda liquidar y exigir en ningún caso el impuesto?

Lo primero que hay que aclarar es que de la cuestión planteada se desprende que se está refiriendo a la aplicación del párrafo B) del FJ6 de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en el que se regula el alcance de la revisión de las situaciones que la propia Sentencia califica de consolidadas. Pues bien, la primera parte de esta cuestión se centra en determinar si, en los supuestos de referencia, la Administración puede entrar a analizar si se ha producido el hecho imponible. A este respecto la STC 182/2021 de 16 de octubre del mismo año declara la inconstitucionalidad del mecanismo de cuantificación de la base imponible del impuesto en los términos regulados en el TRLRHL, es decir, declara la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107.2.a) y 107.4 de este último. En consecuencia la Administración puede analizar si

se ha realizado el hecho imponible, siempre de acuerdo con la interpretación dada por la STC 59/2017 de 11 de mayo, y en su caso proceder a la realización de la declaración correspondiente. Es decir, si analizados los hechos realizados se concluye que no cabe su subsunción en el hecho imponible, de acuerdo como ya se ha señalado con la STC 59/2017, deberá proceder a la declaración correspondiente mediante resolución que debe ser notificada al interesado con la consecuente devolución del ingreso efectuado.

En el supuesto de que, una vez analizados los hechos en los términos ya señalados, se constate la realización del hecho imponible se debe proceder a la cuantificación de la base imponible de acuerdo con el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En efecto, el RD Ley 26/2021 de 8 de noviembre de 2021 entra en vigor el día 10 del mismo mes y año y, desde esta perspectiva, ya no cabe hablar de situación que exige la intervención legal porque, a fecha de producción de los efectos de la Sentencia, ya se ha producido y, en consecuencia, ya existe norma legal que dispone cómo debe determinarse la base imponible del impuesto. Pues bien, de acuerdo con el FJ6 de la Sentencia puede afirmarse que la Administración está vinculada por la citada norma legal pues no sería concebible que existiendo norma legal aplicable, respetándose así la doctrina del TC, se omitiera su aplicación dejando de contribuir, así, determinados sujetos que pueden haber realizado los hechos imposables correspondientes. Por lo tanto, la Administración debe proceder constatando, en primer lugar, si se ha realizado el hecho imponible del impuesto y, en segundo lugar, en su caso, debe proceder a la cuantificación de la base imponible de acuerdo con la regulación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre y, cuando así se derive de la norma de cuantificación de la deuda, practicando la devolución del exceso que se hubiera satisfecho.

En definitiva, la Administración debe analizar si se ha producido el hecho imponible. En caso de inexistencia de este último debe proceder a su declaración y, en consecuencia, a la devolución del importe que, en su caso, se hubiera satisfecho. Si se ha realizado el hecho imponible debe proceder a la cuantificación de la deuda de acuerdo con la regulación del RD Ley 21/2021, de 8 de noviembre y, cuando así se derive de la norma de cuantificación, practicar la devolución del exceso satisfecho.

2.2.- En relación con la cuestión anterior, ¿debe entenderse que los métodos de cálculo alternativos que prevé el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, no resultan aplicables a las obligaciones tributarias devengadas y no consolidadas dado que el RD Ley entró en vigor el 10.11.2021 y supondría incurrir en vulneración del principio de irretroactividad de una norma no favorable?



El artículo 9.3 de la CE dispone 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”*. Se establece expresamente el principio de irretroactividad de normas no favorables vinculándolo a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos. Pues bien el propio TC se ha pronunciado de forma reiterada sobre esta cuestión –entre otras las Sentencias 197/1992, de 19 de noviembre, FJ4, 273/2000, de 15 de noviembre, FJ5, 89/2009, de 20 de abril, FJ3, 150/1990, de 4 de octubre, FJ8,- declarando expresamente en la Sentencia 173/1996, de 31 de 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”* y afirmando en la Sentencia 126/1987, de 16 de julio, 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”*, reiterando esta doctrina en la Sentencia 273/2000, de 15 de noviembre, FJ5, en la que se 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 consecuencia no cabe aplicación del principio de irretroactividad de las normas no favorables, artículo 9.3 de la CE., en la medida en que las normas que establecen y regulan los métodos de cálculo de las obligaciones tributarias no son restrictivas de derechos individuales ni tampoco sancionadoras, tal y como ha declarado el TC.

En conclusión, no se incurriría en vulneración del principio de irretroactividad de norma no favorable. El artículo 9.3 de la CE vincula este último principio a las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos. Las normas que establecen y regulan los tributos son consecuencia del deber de contribuir previsto expresamente en el artículo 31.1 de la Constitución y en ningún caso tienen naturaleza sancionadora ni restrictiva de derechos tal y como ha declarado el TC.

TERCERA.- En caso de que se considere que respecto a las situaciones anteriores (solicitudes y recursos no resueltos en vía administrativa a la fecha de la sentencia), no procede estimar la solicitud o recurso sin que previamente se realice el análisis de si en el caso concreto se ha producido o no hecho imponible a la vista de las pruebas aportadas, se plantean las siguientes cuestiones:

3.1.- En el supuesto de que después de este análisis se determine que se ha producido el hecho imponible del impuesto (situaciones con incremento de valor o aquellas en las que no se ha acreditado el decremento de valor), ¿la consecuencia sería que se desestime la pretensión principal relativa a la ausencia del hecho imponible pero sea exigible el impuesto y su revisión aplicando el nuevo método de cálculo y, por tanto, deba recalcularse el impuesto?

En efecto, del análisis realizado con anterioridad, se deriva que:

a) Solicitudes de rectificación de la autoliquidación. Si no se ha producido el hecho imponible la Administración debe reconocerlo dictando la resolución correspondiente y devolviendo en su caso las cuantías satisfechas. En caso contrario, debe dictar resolución parcialmente estimatoria declarando realizado el hecho imponible y regularizando la situación del obligado de acuerdo con el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En su caso debe liquidarse la deuda correspondiente de acuerdo con esta última norma. Seguidamente notificará esta resolución al interesado.

En consecuencia, si se ha realizado el hecho imponible debe dictarse resolución parcialmente estimatoria declarando la misma y regularizando la situación del obligado de acuerdo con las reglas del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre.

b) Recursos pendientes de resolución. En este supuesto el órgano revisor procederá a estimar el recurso si no se ha realizado el hecho imponible mediante la resolución correspondiente. En caso contrario, es decir, si se hubiera realizado el hecho imponible, analizado el caso



concreto, puede estimar parcialmente el recurso, ordenar a la Administración la práctica de una nueva liquidación de acuerdo con las normas reguladoras de la base imponible establecidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, y la devolución en su caso del exceso ingresado.

El órgano revisor debe proceder en todo caso a la comprobación de la efectiva realización del hecho imponible según lo previsto en el régimen jurídico previsto en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En caso de concluir que no ha existido tal realización procede la estimación del recurso y, en su caso, el reconocimiento de la devolución del ingreso efectuado. En caso contrario, en función del caso concreto, puede estimar parcialmente el recurso y, en consecuencia, proceder a la práctica de la nueva liquidación de acuerdo con las reglas contenidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre.

3.2.- En caso de respuesta afirmativa respecto a la cuestión anterior, sería de aplicación el principio de conversión y conservación de los actos administrativos (art. 103 CE, art. 50 y 51 Ley 39/2015, y STS 23.05.2000) en el sentido siguiente:

a) Si el contribuyente hubiera pagado la plusvalía con el método de cálculo de la base imponible declarado inconstitucional, ¿debería recalcularse la cuota con el sistema de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021 y devolver la diferencia ingresada en exceso?

Sustancialmente, se trata de sustituir el cálculo de la cuota de la liquidación considerada inválida, por otro cálculo efectuado de acuerdo con las reglas establecidas por el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En este sentido, la invalidez sería parcial, por lo que deberían conservarse los elementos del acto y los trámites no afectados por esta invalidez, según el principio de conservación de los actos administrativos aludido en la consulta (art. 51 LPACAP).

En efecto, la consulta alude a las figuras de la conversión de actos inválidos (art. 50 Ley 39/2015 PACAP) y de la conservación de actos y trámites no afectados por la invalidez (art. 51). Ciertamente, estas técnicas responden al principio constitucional de eficacia de la administración (art. 103) y al principio legal de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión (art. 3.1 Ley 40/2015 de RJSP), así como, lógicamente, al propio principio más amplio de conservación de

los actos administrativos (art. 51 Ley 39/2015 PACAP), o principio “favor acti”, en los términos de la STS 23 de mayo de 2000, ponente Maurandi Guillén. Se trata de instituciones que persiguen modular y limitar los efectos de la invalidez de un acto para que la misma no produzca resultados injustos o contrarios al ordenamiento y permita desplegar su eficacia a otros actos que sí serían válidos.

La conversión, en un sentido estricto, va unida al principio de tipicidad de los actos administrativos y significa que el mismo acto inválido, sin variar su contenido material, produce los efectos jurídicos propios de otro acto distinto, cuando contenga los elementos constitutivos de ese otro; por lo que, constatada la invalidez, no sería necesario dictar un nuevo acto administrativo, o a lo sumo, una mera declaración de que se ha producido dicha conversión de sus efectos. En el caso consultado, por el contrario, al existir una operación de recalcular la cuota de acuerdo con el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, se modificará, en este estricto punto, el contenido de la liquidación reputada inválida, lo que exigirá dictar un nuevo acto, que no obstante producirá los mismos efectos jurídicos que el primero, esto es, determinar el importe de la deuda tributaria. Desde esta perspectiva, en puridad sería forzado entender que técnicamente se habría producido una conversión del acto en un sentido estricto. Pero es cierto que la operación a realizar se aproxima mucho a lo consultado. Así, en aplicación de los mismos principios citados de eficacia de la Administración y de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión, y en definitiva, en aplicación de los principios “favor acti” y de economía procesal, se debería proceder de la siguiente manera:

a) En el caso de las solicitudes de rectificación de una autoliquidación, teniendo en cuenta que esta última no tiene la consideración legal de acto administrativo sino de una actuación del obligado que, en cumplimiento de un deber establecido en el ordenamiento jurídico, procede a declarar los hechos que considera hechos imponibles, a cuantificar el importe de la deuda correspondiente y a su ingreso, la Administración de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 126-129 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de aplicación de los tributos, procederá a estimar parcialmente la solicitud y a calcular el importe de la deuda de acuerdo con las reglas establecidas en RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre; y, en consecuencia, ordenando la devolución del exceso pagado si hubiera diferencia. En el supuesto de que el obligado hubiera presentado una declaración tributaria manifestando su no sujeción por falta de realización del hecho imponible, la Administración constatada la realización de este último de acuerdo con la STC 59/2017, de 11 de mayo, procederá a calificar esta situación y, en su caso, a liquidar el



importe de la deuda tributaria según las reglas establecidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En ambos supuestos, las resoluciones acordadas se notificarán al obligado respectivo.

b) En el caso de tratarse de recursos administrativos pendientes de resolución, en principio y sin perjuicio del análisis de cada caso concreto, se abre la posibilidad de estimar parcialmente el recurso, ordenar la realización de la nueva liquidación que proceda por aplicación de las reglas establecidas en RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, declarar que las cantidades satisfechas tiene la consideración de pagos a cuenta de la nueva liquidación y ordenar la devolución de lo pagado en exceso en la medida que de la nueva liquidación resulte un saldo favorable para el contribuyente. Este modo de proceder resulta avalado por la STS 28 enero de 2002, RJ\2002\918, ponente Rodríguez Zapata.

En ambos supuestos, la adopción de la nueva liquidación podrá realizarse en los términos que resultan de los apartados siguientes de este informe.

En definitiva, la Administración puede a) en el supuesto de solicitudes de rectificación autoliquidaciones y de declaraciones de no sujeción, de acuerdo con el análisis de cada caso, estimar parcialmente la pretensión del obligado cuantificando la deuda correspondiente de acuerdo con las reglas establecidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, y, respecto de las primeras, con devolución del exceso satisfecho si lo hubiera; b) en el supuesto de recursos administrativos pendientes de resolución, sin perjuicio del análisis de cada caso concreto, se abre la posibilidad de estimar parcialmente el recurso y proceder a una nueva liquidación de acuerdo con lo señalado en el cuerpo de este informe.

b) En la misma situación anterior, si el contribuyente no pagó la plusvalía devengada con anterioridad a la sentencia, ¿sería exigible el impuesto aplicando el método de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021?

El FJ6 de la STC 182/2021, fija el alcance y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL. Así en la letra A) declara que la Administración no puede ejercer las funciones aplicativas y revisoras del IIVTNU, es decir no es exigible, hasta tanto no se produzca la intervención legal para adecuarlo al artículo 31.1 de la CE que es el precepto constitucional en

el que se basa fundamentalmente la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos citados. Solo cuando se lleve a cabo la intervención del legislador podrán ejercerse todas las potestades aplicativas y revisoras atribuidas a la Administración en el ordenamiento jurídico. Además, en la letra B), se regulan los efectos de esta declaración disponiéndose expresamente que no podrán revisarse al amparo de la sentencia, las situaciones consolidadas, es decir, *“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”*, asimilando a estas últimas situaciones, a estos exclusivos efectos, de un lado, a las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas a 26 de octubre de 2021, fecha en que se dictó la sentencia y, de otro, a las autoliquidaciones cuya rectificación no se hubiera efectuado de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, a la misma fecha. En definitiva, pueden revisarse las situaciones que, a contrario, no pueden ser calificadas de situaciones consolidadas, y no pueden revisarse las que tengan tal consideración.

Pues bien, de acuerdo con esta declaración del TC, la Administración puede ejercer todas sus funciones de liquidación, comprobación e investigación y recaudación del IIVTNU siempre que las situaciones no sean “situaciones consolidadas”. Por lo tanto puede exigir al contribuyente las cuantías no pagadas mediante la aplicación de las reglas establecidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Todo ello teniendo en cuenta las reglas sobre la prescripción previstas en la Ley general tributaria, es decir, la Administración puede ejercer las funciones mencionadas en los supuestos en que no se haya producido la prescripción de las obligaciones correspondientes en los términos regulados en la LGT.

En consecuencia, la Administración podrá exigir las deudas no satisfechas y no prescritas cuantificándolas de acuerdo con el régimen jurídico previsto en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, tal y como se ha señalado en las cuestiones primera y segunda de este informe. Se cumple así con la doctrina del TC declarada en las Sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021, dictadas específicamente respecto del IIVTNU, que está en la base de la aprobación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, al que se está haciendo referencia, que expresan la posición mantenida por el TC reiteradamente sobre el deber de contribuir y las reglas que lo presiden, específicamente los principios de igualdad y capacidad económica. De esto último es claro exponente la STC 10/2005, de 20 de enero, en la que de manera inequívoca considera que no caben exoneraciones del tributo salvo que estén amparadas en la propia Constitución “por cuanto la CE impone a todos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en



función de su capacidad económica” y añadiendo 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 consecuencia, la Administración puede exigir el impuesto devengado con anterioridad a la STC 182/2021, de 26 de octubre, y no pagado, debiendo cuantificarlo de acuerdo con el régimen jurídico establecido en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, siempre que no pueda calificarse de “situación consolidada” y la obligación tributaria no hubiera prescrito de acuerdo con las reglas previstas en la LGT.

3.3.- En caso de respuesta afirmativa respecto a las cuestiones de los apartados a) y b), ¿sería posible recalcular el impuesto usando cualquiera de las siguientes opciones?:

a) Solicitar al contribuyente que manifieste de forma expresa que método de caculo quiere que se le aplique de los dos previstos en el RD Ley 26/2021

El artículo 107 en su vigente redacción dispone 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 este artículo se define en qué se concreta la base imponible y se regula su determinación. Respecto de esta última prevé dos posibilidades: a) la que se aplica con carácter general, número uno del artículo transcrito, y b) la que se “tomará” a “*instancia del sujeto pasivo*”, número cinco del mismo artículo. De los términos del propio precepto se deriva que, respecto de las preguntas planteadas, lo fundamental es que el obligado tributario pueda manifestarse sobre cuál de ellas debe aplicarse en su caso concreto. Por lo tanto la Administración debe procurar que el obligado se pronuncie, sea al inicio del procedimiento de liquidación, sea como consecuencia de la notificación de una propuesta de liquidación. El principal requisito es que el sujeto pasivo haya manifestado su voluntad - “*a instancia del sujeto pasivo*”, dice el art.107.5 TRLRHL-, por lo que expresada ésta no hay problema en que se tome exclusivamente como base la elegida por el obligado tributario.

Por tanto, en los supuestos en que proceda el recálculo del impuesto, la Administración debe permitir que el obligado tributario pueda ejercer la opción sobre el método de cuantificación de la base imponible a que se refiere el artículo 107.5 del TRLHL. En su caso, se podrá tomar como base imponible la que proceda.

b) Practicar de oficio una liquidación aplicando el método de cálculo previsto en el RD Ley 26/2021 que resulte más beneficioso para el contribuyente, compensando la cuota tributaria que resulte con el importe ingresado de acuerdo con el método de cálculo declarado inconstitucional, y devolver la diferencia.

El sistema que propone la Administración es razonable, tiene sentido desde el punto de vista del principio de economía procesal y, probablemente, conduciría al mismo resultado. La Administración, no obstante, no puede desconocer el derecho de opción que asiste al obligado tributario en el nuevo marco legal. Por consiguiente, la Administración no podría practicar de oficio una liquidación “más beneficiosa” sin antes dar al contribuyente la oportunidad de ejercer la citada opción.

En consecuencia, la Administración en el acto de inicio del procedimiento conducente a la nueva liquidación, debería informar de la cuantificación de la base imponible mediante la aplicación de las reglas establecidas en el artículo 107 del TRLRHL según el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, básicamente números uno y cinco, comunicándole al obligado el derecho de opción que le asiste e indicándole que, en ausencia del ejercicio de dicha opción, se practicará la liquidación de la deuda que corresponda con arreglo a la norma antes citada.



La Administración no podría practicar de oficio una liquidación sin ofrecer el derecho de opción al obligado tributario. En este caso, al inicio de procedimiento, debería de informar sobre las cuantías de la base imponible, con la aplicación de la reglas del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, a los efectos de posibilitar el ejercicio del derecho de opción (artículo 107.5).

CUARTA.- Sin perjuicio del principio de independencia y autonomía judicial en cuanto a la interpretación del ordenamiento jurídico, ¿las respuestas a las cuestiones anteriores podrían resultar de aplicación a los recursos que se encuentran pendientes de sentencia en vía judicial?

Los recursos que se encuentran pendientes de sentencia en vía judicial pueden incluirse entre las situaciones que de acuerdo con la STC se deben de calificar de no consolidadas, y por tanto susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha Sentencia.

Esta revisión puede ser realizada por la propia Administración o por el órgano jurisdiccional.

A) Por la Administración:

Las situaciones que pueden producirse son las siguientes:

a) Supuesto que se haya interpuesto el recurso contencioso-administrativo contra un acto presunto. En este caso la Administración podrá dictar una resolución expresa, con estimación parcial del recurso, y aplicación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, todo ello de acuerdo con los tres primeros apartados de este Informe.

b) Supuesto que se haya interpuesto el recurso contra una resolución expresa. En este caso procede la revocación parcial, en cuanto a la cuantificación de la base, de dicha resolución expresa, de acuerdo a lo establecido en el art. 219 de la Ley General Tributaria, en la medida en que se produciría una ilegalidad sobrevenida como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, y dictar la resolución para la aplicación de las reglas establecidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, de acuerdo con lo indicado en este Informe.

Los efectos de estas actuaciones sobre el procedimiento contencioso-administrativo se regulan expresamente en el artículo 36 de la LJCA que dispone 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 consecuencia, cabe afirmar que hasta tanto se produzca el pronunciamiento judicial la Administración puede, según los casos, resolver expresamente o ejercer su potestad de revocación, con los efectos en el procedimiento jurisdiccional regulados en el transcrito artículo 36 LJCA.

B) Por el órgano jurisdiccional

La operación jurídica de interpretación del ordenamiento y de determinación de cuál es la norma aplicable a un supuesto de hecho es la misma con independencia de cuál sea el poder del Estado que la realiza. En este sentido, serían de aplicación en el órgano jurisdiccional las mismas consideraciones sustantivas ya efectuadas en relación con la Administración. En concreto, que no se ha producido en modo alguno un vacío normativo que impida la exigibilidad del impuesto, el cual es exigible en aplicación del RD Ley 26/2021, de 8 de



noviembre. De modo que, según criterio de este Consell Tributari, el órgano jurisdiccional no podría estimar el recurso contencioso administrativo con el único fundamento de haberse dictado la Sentencia del Tribunal Constitucional.

Como ya se ha dicho anteriormente, si se invoca la falta de realización del hecho imponible, el órgano jurisdiccional debería analizar este extremo en primer lugar, es decir, si el recurrente ha acreditado la inexistencia de incremento. En caso de que se hubiera producido incremento, habría que entrar en la legalidad de la determinación de la base imponible y de la cuota. En virtud del principio de conservación de los actos administrativos antes citado, el órgano jurisdiccional podría estimar el recurso y anular la liquidación, pero limitando los efectos de su invalidez, esto es, ordenando a la Administración que efectuase una nueva liquidación de acuerdo con la normativa aplicable y ordenando la devolución del exceso satisfecho en caso de que resultara una diferencia en favor del recurrente, recalculándose igualmente los intereses correspondientes.

De esta forma se podría evitar que la anulación del acto produjera unos efectos materialmente injustos o contrarios a la ley o a los principios generales, en este caso de naturaleza constitucional, como el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica. Como ya se ha dicho, esta posibilidad es aceptada tanto por la doctrina científica como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (vid. especialmente, en lo que se refiere a las liquidaciones por deudas administrativas, la STS 28 enero de 2002, RJ\2002\918 , ponente Rodríguez Zapata).

Por su parte, la LJCA prevé mecanismos para que el órgano judicial introduzca la posibilidad de que las partes debatan sobre otros motivos diferentes de los alegados por las partes durante el proceso. En efecto, en el caso concreto sobre el que recae este informe, en los asuntos pendientes de resolución judicial, los actos y resoluciones recurridos han sido dictados de acuerdo con la legislación anulada. En algunos casos, más recientes, el recurrente habrá podido alegar la STC 182/2021, de 26 de octubre; en otros, ya más avanzados, es posible que por haberse realizado la demanda y la contestación, e incluso la prueba y la vista o conclusiones, antes de dicha STC, ninguna de las partes haya hecho alusión a ella. Se trata entonces de analizar los medios procesales existentes para dar cabida en el proceso al debate que supone la existencia de la repetida STC y el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que

contiene la nueva regulación; y si estos actos procesales pueden producirse a iniciativa del órgano judicial.

El órgano judicial puede introducir el referido debate sobre otros motivos de los alegados por las partes durante el proceso, y que pueden afectar al fallo, de acuerdo con lo previsto en dos preceptos de la LJCA: el artículo 33.2 y 3 y el artículo 65.2. Son preceptos que se refieren a momentos procesales distintos aunque de contenido análogo. Así el primero de ellos dispone 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.”

Por su parte el artículo 65. 2 dispone 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 posibilidad de que sea alguna de las partes la que solicite que el juez dicte la providencia que permita tratar otros motivos relevantes para el fallo, no está prevista expresamente en la Ley, por lo que el órgano judicial la puede admitir de hecho indicando a las partes lo previsto en los transcritos preceptos de la Ley jurisdiccional o inadmitir la solicitud.

Parecería, en principio, por tanto, que si no lo decide el órgano judicial, no sería posible tratar en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones otros motivos distintos a los alegados, al



disponer en el artículo 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”*. Este precepto cerraría la posibilidad de que las partes introdujeran otras cuestiones distintas a las suscitadas en los escritos iniciales del pleito. Sin embargo, no está claro que estas “cuestiones” que no se podrían introducir se refieran a nuevos motivos o argumentos jurídicos y no a cuestiones de hecho. Avala esta interpretación, por ejemplo, la STS de 10 de mayo de 2012 (RJ 2012/6623) al admitir que incluso en el escrito de conclusiones, en el procedimiento de primera instancia, podría haberse planteado una cuestión nueva, que al ser nueva y de carácter jurídico, no de hecho, de solicitud de cosa distinta, podría equipararse con el significado de motivos relevantes para el fallo. Entendemos, en conclusión, que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones podrían plantearse otros motivos o argumentos jurídicos que los alegados en los escritos iniciales de demanda y contestación.

En definitiva, la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no provoca vacío normativo y el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre es de aplicación a las cuestiones pendientes de sentencia judicial, tanto por parte del órgano jurisdiccional llamado a resolver como por parte de la propia Administración, de acuerdo con los requisitos y los procedimientos señalados anteriormente.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no ha provocado ningún vacío normativo respecto del sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, ya que el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre de 2021, es de plena aplicación en los términos señalados en el cuerpo de este informe

SEGUNDA.- En relación con las solicitudes y recursos pendientes de resolución, la Administración debe analizar si se ha producido el hecho imponible. En caso de inexistencia de este último debe proceder a su declaración y a la devolución del importe que, en su caso, se hubiera satisfecho. Si se ha realizado el hecho imponible debe proceder a la cuantificación de la deuda de acuerdo con la regulación del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, y practicar la devolución, en su caso, del exceso satisfecho.

La aplicación de los métodos de cálculo alternativos previstos en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, a las obligaciones tributarias devengadas y no consolidadas, no incurriría en ningún caso en vulneración del principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos porque dichos métodos de cálculo no tienen tal naturaleza.

TERCERA.- En el supuesto de que se haya producido el hecho imponible, para el caso de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones deberá dictarse resolución parcialmente estimatoria, declarando la realización del hecho imponible y regularizando la situación del obligado de acuerdo con las reglas del RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, Para el caso de recursos pendientes de resolución, se abre la posibilidad de estimar parcialmente el recurso y, en consecuencia, ordenar la práctica de una nueva liquidación de acuerdo con las reglas contenidas en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, y la devolución, en su caso, del exceso ingresado.

En el caso que el obligado tributario no hubiera pagado la plusvalía devengada con anterioridad a la STC 182/2021, de 26 de octubre, la Administración podrá exigir el impuesto, y lo debe cuantificar de acuerdo con el régimen jurídico establecido en el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, siempre que no pueda calificarse de “situación consolidada” de acuerdo con la STC citada y la obligación tributaria no hubiera prescrito de acuerdo con las reglas previstas en la Ley General Tributaria.

Todo ello sin perjuicio de las específicas circunstancias que se puedan producir en cada caso concreto.

En los supuestos en que proceda el recálculo del impuesto, la Administración debe permitir que el obligado tributario pueda ejercer la opción sobre el método de cuantificación de la base imponible a que refiere el artículo 107.5 del TRLHL, de manera que la Administración no podría practicar de oficio una liquidación sin ofrecer antes el derecho de opción citado.

CUARTA.- Como ya se ha dicho, la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no ha provocado ningún vacío normativo y, en consecuencia, el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre, es también de plena aplicación a las cuestiones pendientes de sentencia judicial, tanto por parte del órgano jurisdiccional llamado a resolver como por parte de la propia Administración, de acuerdo con los requisitos y los procedimientos señalados en el cuerpo de este informe.