



Expediente 211/20

El Consell Tributari, en sesión de 18 de noviembre de 2020, 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 Regidora de Comerç, Mercats, Consum, Règim Interior i Hisenda sobre las siguientes cuestiones:

En relación al informe emitido por el Consell Tributari en fecha 22 de junio de 2020, sobre la posibilidad de revisar beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea, se pide por esta Regiduría aclaraciones sobre las siguientes cuestiones:

PRIMERA: En la conclusión de la respuesta a la tercera cuestión planteada (pág. 11 del informe) se afirma que es posible la revisión de un periodo máximo de diez años, de **“situaciones jurídicas producidas con posterioridad a la entrada en vigor del mencionado precepto”**.

Esta última frase, sin más matizaciones o motivación plantea dudas sobre su interpretación. Los artículos 260 y ss. de la Ley General Tributaria fueron aprobados en 2015 y entraron en vigor el 12 de octubre del mismo año.

La frase mencionada quiere decir que, por ejemplo, ¿la Inspecció d'Hisenda municipal solo podría revisar el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre bienes inmuebles a partir del ejercicio 2016? O que ¿el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras solo se podrían revisar por devengos producidos a partir del 12 de octubre de 2015?

O ¿se tiene que interpretar que solo se pueden revisar beneficios fiscales concedidos a partir del 12 de octubre de 2015?

SEGUNDA.- En relación a los arrendamientos en el informe se indica que:

En primer lugar, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario tendrá la consideración de explotación económica cuando reúna los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para que una determinada entidad sea considerada entidad sin fin lucrativo a efectos de la mencionada Ley.

El artículo 3 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre, al apartado 3 segundo párrafo dispone:

“A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.”

Tenemos que suponer que se ha omitido la palabra “no” cuando se dice que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario tendrá la consideración de explotación económica.

Por otra parte, como figura en el informe del Consell Tributari el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no es una actividad exenta del impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la ley 49/2002.

Sin embargo, los tribunales, de conformidad con la norma anterior, han considerado que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no constituye explotación económica. Por este motivo, en las sentencias que han dictado, han declarado que los inmuebles arrendados de las entidades sin finalidades lucrativas de la Ley 49/2002, estaban exentos del IBI.

Pero como se dice en el informe del Consell Tributari, lo relevante es que este conjunto de normas se adecue plenamente a lo que prevé el ordenamiento comunitario respecto de la calificación de una actividad como actividad económica. A tal efecto ha sido el TJUE el que ha fijado los requisitos que tienen que reunirse.

Estos requisitos han sido detallados suficientemente en el informe al que nos remitimos, pero a la hora de analizar la calificación de una actividad de alquiler del patrimonio inmobiliario realizada por una entidad sin ánimo de lucro, la situación que encontramos es que las entidades sin ánimo de lucro habitualmente solicitan la exención del IBI de inmuebles de su titularidad indicando que se trata de inmuebles de su patrimonio, pero sin especificar su



destino, salvo el supuesto donde desarrollen la actividad propia establecida en su objeto o finalidad estatutaria.

En el procedimiento de tramitación de la solicitud, antes que nada se comprueba el uso catastral de los inmuebles y en el caso que se trate de viviendas, se comprueba si hay personas empadronadas.

Cuando se comprueba que los usos no son residenciales se comprueba los datos de la Matrícula del IAE, para ver si está dada de alta una actividad a nombre de la entidad, correspondiente a su objeto o finalidad estatutaria, o a una actividad exenta del impuesto sobre sociedades.

Si figura de alta otra persona jurídica, por cualquier epígrafe de actividad económica, se presume que el inmueble está arrendado.

De los resultados de estas comprobaciones nos surgen las siguientes dudas:

- ✓ Si la entidad consta dada de alta en la Matrícula del IAE en el epígrafe correspondiente al arrendamiento de viviendas, ¿se puede presumir que en los inmuebles se está desarrollando una actividad económica de arrendamiento y formular una propuesta desestimatoria de la exención dando audiencia a la entidad?
¿O bien esta presunción solo es predicable del inmueble donde se desarrolla la gestión de la actividad económica de arrendamiento, es decir, donde hay al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa dedicada a la ordenación de la actividad de arrendamiento?
- ✓ Si no consta la entidad dada de alta en la actividad de alquiler y tampoco consta otra actividad económica en los inmuebles, solo hay personas empadronadas, ¿es factible hacer la misma presunción anterior?
- ✓ Si en los inmuebles, con uso como viviendas, locales u otros usos no residenciales, no hay personas empadronadas, ni consta en las bases de datos del IAE que haya ninguna actividad económica dada de alta, ¿se podría entender que la mera posesión de patrimonio inmobiliario no es ninguno de los motivos de exención que establece la Ley 49/2002?

INFORME

El escrito de petición de aclaración sobre el que este Consell Tributari tiene que pronunciarse contiene, según criterio de este último, dos cuestiones claramente diferenciadas. A saber:

Primera.- De una parte, se solicita que se aclaren unos términos concretos utilizados en el cuerpo del Informe emitido el día 22 de junio de 2020 sobre la posibilidad de revisar beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea. Son los siguientes: “situaciones jurídicas producidas con posterioridad a la entrada en vigor del mencionado precepto”.

Pues bien, respecto de esta cuestión hay que señalar que su aclaración tiene que partir de una remisión general al conjunto normativo que regula la eficacia temporal de las normas. La LGT, artículo 10, y el Código civil, artículo 2, establecen que las normas jurídicas entran en vigor a los veinte días de su publicación en el boletín oficial correspondiente, si no dispusieran otra cosa, aplicándose desde este momento a los hechos, situaciones, actos o presupuestos realizados con posterioridad a la citada entrada en vigor sin que quepa, a todos los efectos, la aplicación retroactiva que, si procede, tiene que estar prevista expresamente. Es el principio de seguridad jurídica el que está en la base de esta regulación. En consecuencia, los artículos 260 y siguientes de la LGT solo pueden aplicarse, respecto de los aspectos sustantivos de las recuperaciones de las ayudas de estado, Capítulo I del Título VII de la LGT (a esta cuestión se refiere la STS 1198/2020, de 23 de septiembre, rec. n.º 1967/2019) a las situaciones, hechos o actos producidos con posterioridad a su entrada en vigor. Así se refleja en el cuerpo del informe que vincula esta exigencia al señalado principio de seguridad jurídica que ha sido proclamado por la propia jurisprudencia del TJUE, en concreto respecto de las ayudas de estado, en los términos señalados en el informe.

Tratándose del régimen jurídico de la recuperación de las ayudas de estado significa que este último solo sea aplicable respecto de los hechos realizados con posterioridad a su entrada en vigor y siempre que constituyan ayudas de estado de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. No existe norma que prevea su efecto retroactivo por lo cual hay que afirmar que los artículos 260 -264 de la LGT, en la medida en que regulan el régimen sustantivo de las ayudas de estado, solo son aplicables a las reportadas con posterioridad a su entrada en vigor.



Segunda.- De otra parte, se señala en el citado escrito que, realizadas determinadas actuaciones de comprobación en el seno de un procedimiento de reconocimiento y, si procede, concesión de una exención, surgen dudas básicamente relacionadas con la posibilidad de presumir la certeza de unos hechos concretos. Pues bien, el Consell Tributari entiende que la lectura de las dudas planteadas permite afirmar que tienen que situarse en el ámbito de la prueba.

Es esta una institución que recae sobre los hechos planteados en un procedimiento y sobre la certeza del que tiene que haber un pronunciamiento en la medida en qué sean relevantes para la decisión a adoptar en este. En consecuencia, la función probatoria está absolutamente vinculada a un procedimiento ya iniciado, a unos hechos concretos y a unos sujetos específicos y sobre la relevancia y la realidad de los cuales solo hay que pronunciarse a la vista del expediente particular relacionado con el citado procedimiento. No caben pues en esta materia declaraciones apriorísticas.

Sin embargo, la prueba es una institución regulada en la normativa tributaria sobre la que en consecuencia hay que realizar, de manera general, las siguientes consideraciones:

A) La LGT aborda su régimen jurídico remitiéndose a la normativa común que sobre medios y valoración de la misma se contiene en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, “*salvo que la Ley establezca otra cosa*” (artículo 106.1 LGT). De forma que esta última Ley respeta el criterio general del ordenamiento sobre la carga de la prueba en virtud del que quién alega un derecho tiene que probarlo (artículo 105.1 LGT) y sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias, ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten la referida regla general. En principio, pues, no se puede atribuir taxativamente la carga de la prueba a ninguna de las partes en la relación jurídica tributaria, sino que la distribución tiene que realizarse atendidas las características de cada procedimiento concreto, de tal forma que corresponda a la parte postulante de la pretensión la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la misma y, a la otra, la prueba de los hechos que considere impeditivos, extintivos o excluyentes de aquella.

Sin embargo el carácter inquisitivo del procedimiento tributario, impulsado de oficio, e incluso exigible a la Administración como auténtico poder-deber, hace que ni la prueba ni la carga de la prueba puedan tener la misma significación que en un proceso dispositivo ante un juez. Si a esto se une el carácter legal e indisponible de la obligación tributaria así como que

la Administración tiene que servir con objetividad los intereses generales, la conclusión resultante es que, junto a la específica carga de la prueba de los hechos que sustenten sus pretensiones que le puede corresponder en aplicación de la regla indicada, tiene una obligación genérica de aportar cuántas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad. A la Administración corresponde la potestad exclusiva de efectuar la valoración conjunta de la prueba y para lo que tiene que averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, si procede, los que pudieran favorecer al particular todavía no alegados por este (STS de 2 de julio de 2009, rec. 691/2003, y de 12 de julio de 2012, rec.1356/2009, entre otros).

Esta finalidad es la que fundamenta el establecimiento del deber de suministrar, comunicar o declarar datos, incluso a terceros, y la regulación de presunciones que invierten la carga de la prueba y que la dispensan de la acreditación de los hechos, teniendo siempre en cuenta que todas estas situaciones están dirigidas a la constatación exacta de la realidad de estos. Finalidad, así mismo, de la que no puede disponer tal como se deriva del conjunto de normas que regulan su actuación. Debe, así, guiar su actividad, en el seno de cualquier procedimiento tributario, teniendo presente que su fin último no es otro que el de conseguir el cumplimiento exacto del deber de contribuir, es decir, el de procurar que el obligado tributario satisfaga la cuantía del tributo establecida en la ley.

La Administración no tiene un interés particular a recaudar el máximo importe de dinero en concepto de tributo sino que es fiduciaria de un interés general que no es otro que el que cada sujeto contribuya de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la CE. Esto significa que, en el ámbito probatorio, hay que concretar objetivamente la realidad de los hechos a los que se vincula el citado deber de contribuir en todos sus aspectos, es decir, en relación con todo su régimen jurídico tanto en los aspectos que identifican el citado deber como en los que lo cuantifican. En consecuencia, es titular, en todos los procedimientos tributarios, de una obligación probatoria de carácter genérico que se superpone a las derivadas de la carga de la prueba y que le impide inhibirse de la realización de las actuaciones probatorias conducentes al conocimiento de la verdad, lo cual determina que en ningún caso corresponda al obligado tributario en exclusiva el peso de la actividad probatoria por lo que tiene que realizar siempre todas las actividades tendentes a esclarecer los hechos que hagan efectivo el principio de capacidad económica.

B) En este sentido el TSJC ha señalado, en la sentencia de 21 de diciembre de 2006, rec. n.º 509/2003, FJ2º, y en igual sentido la de 30 de noviembre de 2007, rec. n.º 105/2003, que *“La doctrina más actual sostiene que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimiento.... Ha de ser la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria... se desplaza hacia quien aspira...”*.

El TS también se ha pronunciado de manera reiterada matizando las reglas generales sobre la carga de la prueba al aplicar los criterios de normalidad, razonabilidad, proporcionalidad y facilidad probatoria. Así, en la sentencia de 11 de junio de 1998, puede leerse que *“En casos como el presente... la regla general de que los hechos constitutivos del derecho que se pretende obtener corresponde acreditarlos al accionante... y los impositivos y extintivos al demandado... sufre una obligada alteración o modulación... consistente en que la carga de la prueba debe asumirla, entonces, aquel a quien, precisamente por las circunstancias concurrentes, le sea “más fácil” (principio de la mayor facilidad) demostrar los presupuestos de lo pretendido”*. Señala además que la primera supone que normalmente a quién alega un hecho le corresponde la prueba no a quien lo niega; la segunda significa que tiene que haber una motivación razonada y con ausencia de arbitrariedad, de la tercera que no hay que exigir esfuerzos probatorios desmesurados y que tiene que existir una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, y finalmente la cuarta que tiene que tenerse en cuenta la disponibilidad y facilidad probatorias (sentencia de 9 de abril de 2015, rec. n.º 2446/2013; mantiene esta misma posición en la sentencia de 19 de marzo de 2007, rec. cas. 6169/2001, y de 20 de julio de 2016, rec. n.º 3338/2015, entre otros). En este sentido se ha manifestado el TEAC al señalar que *“de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a la parte más próxima a las fuentes de la prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos”*, res. de 27 de enero de 2009, RG 1759/2006, FJ10º.

C) Pues bien, la LGT regula los medios de prueba que, entre otros, pueden ser utilizados en los procedimientos tributarios. De acuerdo con las consideraciones anteriores hay que afirmar que todos ellos tienen que tenerse en cuenta por la Administración para fijar la certeza, la

realidad de los hechos determinantes en el caso concreto, en el procedimiento concreto y de acuerdo con las circunstancias también concretas del sujeto que como parte aparece en el procedimiento.

En particular, hay que señalar que:

1.º -No existe en el ordenamiento jurídico un sistema de prueba tasada, sino que rige el principio de libre valoración de esta. No hay, pues, prioridad en la aplicación de los medios de prueba sino que tiene que ser utilizado cualquiera de ellos siempre que con esta utilización se fije la realidad de los hechos, teniendo en cuenta que a todos los efectos ninguno es fuente de certeza sino de probabilidad (así lo declara el TEAC, cuando se refiere específicamente a las presunciones, en la resolución de 7 de noviembre de 2006, RG 2156/2006, FJ2º).

2.º -El Tribunal Supremo se ha pronunciado, reiteradamente, sobre la ausencia de priorización respecto del uso de los medios de prueba señalando la necesidad de utilización de todos los que sean necesarios para declarar la realidad de los hechos incluso con la existencia de presunciones legales. Así, en la sentencia n.º 5409 de 21 de julio de 1999, rec. n.º 7009/1994 FJ3 que reitera anteriores pronunciamientos, señala que *“más si se tiene en cuenta que la prueba de presunciones (regulada únicamente por el CC, silenciada por la LEC y distinta de los “indicios” a que se refiere la LECrim) tiene carácter supletorio en el orden de las pruebas, por lo cual no existe necesidad de acudir a ella cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba (TS, 1º, SS de 4 y 21 de octubre de 1982, 12 de junio y 3 de octubre de 1986)...”* La Audiencia Nacional también se ha pronunciado sobre este tema en la sentencia de 8 de julio de 2004, rec. 260/2002, FJ7º, en la que se señala que las presunciones legales *“son medios de prueba que la Administración tributaria no está imperiosamente obligada a utilizar sino que solo tiene que hacerlo cuando el resultado probado proteja los intereses legítimos de la Hacienda Pública, y nunca de manera que estas actuaciones puedan desembocar al final del todo en una cosa similar a las acciones de “mera jactancia” (STS de 19 de gener de 1996)”*.

3.º -La LGT regula en los artículos 106-108 los medios de prueba que de manera específica pueden utilizarse en los procedimientos tributarios. A todos los efectos hay que afirmar que se corresponden con los previstos en el Código civil y, más concretamente, en la LEC. A efectos del objeto de estas consideraciones interesa destacar que la LGT regula en el artículo 108, bajo el título de *“Presunciones en materia tributaria”*, la naturaleza iuris tantum de las

presunciones legales, requiriendo norma expés para que sean consideradas iuris et de iure. Con carácter general, pues, admiten prueba en contra. Respecto de las presunciones de hecho se recoge la previsión contenida en los artículos 385.2 y 386 de la LEC al exigir que entre el hecho presunto y el demostrado tiene que haber un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 108.2 LGT). Se regula así mismo la posibilidad de que se pueda considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure en cualquier registro fiscal o en otros de carácter público. Es una presunción en la medida en que se admite prueba en contra. Finalmente se establece la presunción de certeza de los datos contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y otros documentos presentados por los obligados tributarios así como de los suministrados, por declaración o requerimiento, de terceros. También se admite la prueba en contra.

Medios de prueba cuya utilización tiene que basarse en las reglas que la fundamentan tal como han sido descritas y sin olvidar que son indisponibles en los términos fijados en el ordenamiento jurídico y de acuerdo con la interpretación que de ellas se ha realizado por la jurisprudencia.

4.º -Por todo el expuesto hay que señalar en primer lugar que tienen que utilizarse, en su caso, todos los medios que permitan fijar la verdad, la realidad de los hechos a acreditar en un procedimiento concreto de aplicación de los tributos y de acuerdo con todas las circunstancias relevantes que se constaten tanto respecto de los hechos como de los sujetos y sin perjuicio, está claro, de los deberes que legalmente correspondan a estos últimos; en segundo lugar que, como ha indicado la jurisprudencia, no existe en el ordenamiento jurídico ninguna norma que establezca la prioridad de un medio de prueba respecto del resto de los admitidos en derecho; en tercer lugar que unos hechos están probados cuando de manera explícita así se derive del uso bien de uno de los medios de prueba bien de todos los que sean necesarios para fijar la citada certeza.

D) A manera de conclusión puede pues afirmarse que la Administración tiene que realizar la actividad probatoria con la única finalidad que le corresponde que no es otra que la fijación de la certeza de los hechos controvertidos para lo que tiene que utilizar todos los medios de prueba previstos en el ordenamiento jurídico en los términos en que en él se establecen. Así se ha manifestado expresamente y de forma reiterada el Tribunal Supremo que partiendo de la regla general de la carga de la prueba establecida en el artículo 105 de la LGT señala que “*En*

definitiva, y como quiera que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento para las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las circunstancias tributarias que se deriven” (sentencia de 7 de julio de 2011, rec. 97/2008).