



Expedient 211/20

El Consell Tributari, en sessió de 18 de novembre de 2020, 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:

En relació a l'informe emès pel Consell Tributari en data 22 de juny de 2020, sobre la possibilitat de revisar beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea, es demana per aquesta Regidoria aclariments sobre les següents qüestions:

PRIMERA: En la conclusió de la resposta a la tercera qüestió plantejada (pàg. 11 de l'informe) s'afirma que és possible la revisió d'un període màxim de deu anys, de “**situacions jurídiques produïdes amb posterioritat a l'entrada en vigor de l'esmentat precepte**”.

Aquesta darrera frase, sense més matisacions o motivació planteja dubtes sobre la seva interpretació. Els articles 260 i ss. de la Llei general tributària van ser aprovats en 2015 i van entrar en vigor el 12 d'octubre del mateix any.

La frase esmentada vol dir que, per exemple, la Inspecció d'Hisenda municipal només podria revisar l'impost sobre activitats econòmiques i l'impost sobre béns immobles a partir de l'exercici 2016? O que l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana i l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres només es podria revisar per meritacions produïdes a partir del 12 d'octubre de 2015?

O s'ha d'interpretar de que només es poden revisar beneficis fiscals concedits a partir del 12 d'octubre de 2015?

SEGONA.- En relació als arrendaments a l'informe s'indica que:

En primer lloc, l'arrendament del patrimoni immobiliari tindrà la consideració d'explotació econòmica quan reuneixi els requisits que estableix l'article 3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, perquè una determinada entitat sigui considerada entitat sense fi lucratiu a l'efecte de l'esmentada Llei.

L'article 3 de la llei 49/2002, de 23 de desembre, a l'apartat 3 segon paràgraf disposa:

“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.”

Hem de suposar que s'ha omès la paraula “no” quan es diu que l'arrendament del patrimoni immobiliari tindrà la consideració d'explotació econòmica.

Per altra part, com figura a l'informe del Consell Tributari l'arrendament del patrimoni immobiliari no és una activitat exempta de l'impost sobre Societats d'acord amb el que s'estableix a l'article 15 de la llei 49/2002.

No obstant això, els tribunals, de conformitat amb la norma anterior, han considerat que l'arrendament del patrimoni immobiliari no constitueix explotació econòmica, per aquest motiu, en les sentències que han dictat, han declarat que els immobles arrendats de les entitats sense finalitats lucratives de la Llei 49/2002, estaven exempts de l'IBI.

Però com es diu a l'informe del Consell Tributari, el rellevant és que aquest conjunt de normes s'adeqüi plenament al que preveu l'ordenament comunitari respecte de la qualificació d'una activitat com a activitat econòmica. A tal efecte ha estat el TJUE el que ha fixat els requisits que han de reunir-se.

Aquests requisits han estat detallats suficientment a l'informe al que ens remeten, però alhora d'analitzar la qualificació d'una activitat de lloguer del patrimoni immobiliari realitzada per una entitat sense ànim de lucre, la situació que trobem és que les entitats sense ànim de lucre habitualment sol·liciten l'exempció de l'IBI d'immobles de la seva titularitat indicant que es



tracta d'immobles del seu patrimoni, però sense especificar el seu destí, llevat del supòsit on desenvolupen l'activitat pròpia establerta al seu objecte o finalitat estatutària.

En el procediment de tramitació de la sol·licitud, primer de tot es comprova l'ús cadastral dels immobles i en el cas de qui es tracti d'habitatges, es comprova si hi ha persones empadronades.

Quan es comprova que els usos no són residencials es comprova les dades de la Matrícula de l'IAE, per veure si està donada d'alta una activitat a nom de l'entitat, corresponent al seu objecte o finalitat estatutària, o a una activitat exempta de l'impost de societats.

Si figura d'altra persona jurídica, per qualsevol epígraf d'activitat econòmica, es presumeix que l'immoble està arrendat.

Dels resultats d'aquestes comprovacions ens sorgeixen els següents dubtes:

- ✓ Si l'entitat consta donada d'alta a la Matrícula de l'IAE a l'epígraf corresponent a l'arrendament d'habitatges, es pot presumir que als immobles s'està desenvolupant una activitat econòmica d'arrendament i formular una proposta desestimativa de l'exempció donant audiència l'entitat?
O bé aquesta presumpció només és predicable de l'immoble on es desenvolupa la gestió de l'activitat econòmica d'arrendament, és a dir, on hi ha almenys una persona empleada amb contracte laboral a jornada completa dedicada a l'ordenació de l'activitat d'arrendament?
- ✓ Si no consta l'entitat donada d'alta en l'activitat de lloguer i tampoc consta una altra activitat econòmica als immobles, només hi ha persones empadronades, és factible fer la mateixa presumpció anterior?
- ✓ Si als immobles, amb ús com a habitatges, locals o altres usos no residencials, no hi ha persones empadronades, ni consta a les bases de dades de l'IAE que hi hagi cap activitat econòmica donada d'alta, es podria entendre que la mera possessió de patrimoni immobiliari no és cap dels motius d'exempció que estableix la Llei 49/2002?

INFORME

L'escrit de petició d'aclariment sobre el qual aquest Consell Tributari ha de pronunciar-se conté, segons criteri d'aquest últim, dues qüestions clarament diferenciades. A saber:

Primera.- D'una part, se sol·licita que s'aclareixin uns termes concrets utilitzats en el cos de l'Informe emès el dia 22 de juny de 2020 sobre la possibilitat de revisar beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea. Són els següents: “situacions jurídiques produïdes amb posterioritat a l'entrada en vigor de l'esmentat precepte”.

Doncs bé, respecte d'aquesta qüestió cal assenyalar que el seu aclariment ha de partir d'una remissió general al conjunt normatiu que regula l'eficàcia temporal de les normes. La LGT, article 10, i el Codi civil, article 2, estableixen que les normes jurídiques entren en vigor als vint dies de la seva publicació en el butlletí oficial corresponent, si no disposessin una altra cosa, aplicant-se des d'aquest moment als fets, situacions, actes o pressupostos realitzats amb posterioritat a la citada entrada en vigor sense que càpiga, amb caràcter general, l'aplicació retroactiva que, si escau, ha d'estar prevista expressament. És el principi de seguretat jurídica el que està en la base d'aquesta regulació. En conseqüència, els articles 260 i següents de la LGT només poden aplicar-se, respecte dels aspectes substantius de les recuperacions de les ajudes d'estat, Capítol I del Títol VII de la LGT (a aquesta qüestió es refereix la STS 1198/2020, de 23 de setembre, rec. núm. 1967/2019) a les situacions, fets o actes produïts amb posterioritat a la seva entrada en vigor. Així es reflecteix en el cos de l'informe que vincula aquesta exigència a l'assenyalat principi de seguretat jurídica que ha estat proclamat per la pròpia jurisprudència del TJUE, en concret respecte de les ajudes d'estat, en els termes assenyalats en l'informe.

Tractant-se del règim jurídic de la recuperació de les ajudes d'estat significa que aquest últim solo sigui aplicable respecte dels fets realitzats amb posterioritat a la seva entrada en vigor i sempre que constitueixin ajudes d'estat d'acord amb els establert en l'ordenament jurídic de la Unió Europea. No existeix norma que prevegi el seu efecte retroactiu per la qual cosa cal afirmar que els articles 260 -264 de la LGT, en la mesura en què regulen el règim substantiu de les ajudes d'estat, només són aplicables a les reportades amb posterioritat a la seva entrada en vigor.

Segona.- D'una altra part, s'assenyala en el citat escrit que, realitzades determinades actuacions de comprovació en el si d'un procediment de reconeixement i, si escau, concessió d'una exempció els sorgeixen dubtes bàsicament relacionats amb la possibilitat de presumir la certesa d'uns concrets fets. Doncs bé, el Consell Tributari entén que la lectura dels dubtes plantejats permet afirmar que han de situar-se en l'àmbit de la prova.

És aquesta una institució que recau sobre els fets plantejats en un procediment i sobre la certesa del qual ha d'haver-hi un pronunciament en la mesura en què siguin rellevants per a la decisió a adoptar en aquest. En conseqüència, la funció probatòria està absolutament vinculada a un procediment ja iniciat, a uns fets concrets i a uns subjectes específics i sobre la rellevància i la realitat dels quals només cal pronunciar-se a la vista de l'expedient particular relacionat amb el citat procediment. No caben doncs en aquesta matèria declaracions apriorístiques.

No obstant això, la prova és una institució regulada en la normativa tributària sobre la qual en conseqüència cal realitzar, de manera general, les següents consideracions:

A) La LGT aborda el seu règim jurídic remetent-se a la normativa comuna que sobre mitjans i valoració de la mateixa es conté en el Codi Civil i en la Llei d'Enjudiciament Civil, "*salvo que la Ley establezca otra cosa*" (article 106.1 LGT). De manera que aquesta última Llei respecta el criteri general de l'ordenament sobre la càrrega de la prova en virtut del qual qui al·lega un dret ha de provar-lo (article 105.1 LGT) i sense que el caràcter imperatiu de les normes procedimentals tributàries, ni la presumpció de legalitat i validesa dels actes tributaris afectin la referida regla general. En principi, doncs, no es pot atribuir taxativament la càrrega de la prova a cap de les parts en la relació jurídica tributària, sinó que la distribució ha de realitzar-se ateses les característiques de cada procediment concret, de tal forma que correspongui a la part postulant de la pretensió la càrrega de la prova dels fets constitutius de la mateixa i, a l'altra, la prova dels fets que consideri impositius, extintius o excloents d'aquella.

No obstant això el caràcter inquisitiu del procediment tributari, impulsat d'ofici, i fins i tot exigible a l'Administració com a autèntic poder-deure, fa que ni la prova ni la càrrega de la prova puguin tenir la mateixa significació que en un procés dispositiu davant un jutge. Si a això s'uneix el caràcter legal i indisponible de l'obligació tributària així com que l'Administració ha de servir amb objectivitat els interessos generals, la conclusió resultant és

que, al costat de l'específica càrrega de la prova dels fets que sustentin les seves pretensions que li pot correspondre en aplicació de la regla indicada, té una obligació genèrica d'aportar quantes proves siguin rellevants per al coneixement de la veritat. A l'Administració correspon la potestat exclusiva d'efectuar la valoració conjunta de la prova i per a això ha d'esbrinar els fets rellevants per a l'aplicació del tribut, inclosos, si escau, els que poguessin afavorir al particular encara no al·legats per aquest (STS de 2 de juliol de 2009, rec. 691/2003, i de 12 de juliol de 2012, rec.1356/2009, entre altres).

Aquesta finalitat és la que fonamenta l'establiment del deure de subministrar, comunicar o declarar dades, fins i tot a tercers, i la regulació de presumpcions que inverteixen la càrrega de la prova i que la dispensen de l'acreditació dels fets, tenint sempre en compte que totes aquestes situacions estan dirigides a la constatació exacta de la realitat d'aquests. Finalitat, així mateix, de la que no pot disposar tal com es deriva del conjunt de normes que regulen la seva actuació. Deu, així, guiar la seva activitat, en el si de qualsevol procediment tributari, tenint present que la seva fi última no és un altre que el d'aconseguir el compliment exacte del deure de contribuir, és a dir, el de procurar que l'obligat tributari satisfaci la quantia del tribut establerta en la llei.

L'Administració no té un interès particular a recaptar el màxim import de diners en concepte de tribut sinó que és fiduciària d'un interès general que no és un altre que el que cada subjecte contribueixi d'acord amb el que s'estableix en l'article 31 de la CE. Això significa que, en l'àmbit probatori, cal concretar objectivament la realitat dels fets als quals es vincula el citat deure de contribuir en tots els seus aspectes, és a dir, en relació amb tot el seu règim jurídic tant en els aspectes que identifiquen el citat deure com en els que ho quantifiquen. En conseqüència, és titular, en tots els procediments tributaris, d'una obligació probatòria de caràcter genèric que se superposa a les derivades de la càrrega de la prova i que li impedeix inhibir-se de la realització de les actuacions probatòries conduents al coneixement de la veritat, la qual cosa determina que en cap cas correspongui a l'obligat tributari en exclusiva el pes de l'activitat probatòria pel que ha de realitzar sempre totes les activitats tendents a esclarir els fets que facin efectiu el principi de capacitat econòmica.

B) En aquest sentit el TSJC ha assenyalat, en la sentència de 21 de desembre de 2006, rec. núm. 509/2003, FJ2º, i en igual sentit la de 30 de novembre de 2007, rec. núm. 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 també s'ha pronunciat de manera reiterada matisant les regles generals sobre la càrrega de la prova en aplicar els criteris de normalitat, raonabilitat, proporcionalitat i facilitat probatòria. Així, en la sentència d'11 de juny de 1998, pot llegir-se 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”*. Assenyala a més que la primera suposa que normalment a qui al·lega un fet li correspon la prova no a qui el nega; la segona significa que ha d'haver-hi una motivació raonada i amb absència d'arbitrarietat, de la tercera que no cal exigir esforços probatoris desmesurats i que ha d'existir una relació ponderada dels mitjans emprats amb el fi perseguit, i finalment la quarta que ha de tenir-se en compte la disponibilitat i facilitat probatòries (sentència de 9 d'abril de 2015, rec. 2446/2013; manté aquesta mateixa posició en la sentència de 19 de març de 2007, rec. cas. 6169/2001, i de 20 de juliol de 2016, rec. núm. 3338/2015, entre altres). En aquest sentit s'ha manifestat el TEAC en assenyalar 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 gener de 2009, RG 1759/2006, FJ10°.

C) Doncs bé, la LGT regula els mitjans de prova que, entre altres, poden ser utilitzats en els procediments tributaris. D'acord amb les consideracions anteriors cal afirmar que tots ells han de tenir-se en compte per l'Administració per a fixar la certesa, la realitat dels fets determinants en el cas concret, en el procediment concret i d'acord amb les circumstàncies també concretes del subjecte que com a part apareix en el procediment.

En particular, cal assenyalar que:

1r -No existeix en l'ordenament jurídic un sistema de prova taxada, sinó que regeix el principi de lliure valoració d'aquesta. No hi ha, doncs, prioritat en l'aplicació dels mitjans de prova sinó que ha de ser utilitzat qualsevol d'ells sempre que amb aquesta utilització es fixi la realitat dels fets, tenint en compte que amb caràcter general cap és font de certesa sinó de probabilitat (així ho declara el TEAC, quan es refereix específicament a les presumpcions, en la resolució de 7 de novembre de 2006, RG 2156/2006, FJ2°).

2n -El Tribunal Suprem s'ha pronunciat, reiteradament, sobre l'absència de prioritació respecte de l'ús dels mitjans de prova assenyalant la necessitat d'utilització de tots els que siguin necessaris per a declarar la realitat dels fets fins i tot amb l'existència de presumpcions legals. Així, en la sentència núm. 5409 de 21 de juliol de 1999, rec. núm. 7009/1994 FJ3 que reitera anteriors pronunciaments, assenyala 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)...”* L'Audiència Nacional també s'ha pronunciat sobre aquest tema en la sentència de 8 de juliol de 2004, rec. 260/2002, FJ7°, en la qual s'assenyala que les presumpcions legals *“són mitjans de prova que l'Administració tributària no està imperiosament obligada a utilitzar sinó que només ha de fer-ho quan el resultat provat protegeixi els interessos legítims de la Hisenda Pública, i mai de manera que aquestes actuacions puguin desembocar al final del tot en una cosa similar a les accions de “mera jactancia” (STS de 19 de gener de 1996)”*.

3r -La LGT regula en els articles 106-108 els mitjans de prova que de manera específica poden utilitzar-se en els procediments tributaris. Amb caràcter general cal afirmar que es corresponen amb els previstos en el Codi civil i, més concretament, en la LEC. A l'efecte de l'objecte d'aquestes consideracions interessa destacar que la LGT regula en l'article 108, sota el títol de *“Presunciones en materia tributaria”*, la naturalesa iuris tantum de les presumpcions legals, requerint norma expressa perquè siguin considerades iuris et de iure. Amb caràcter general, doncs, admeten prova en contra. Respecte de les presumpcions de fet es recull la previsió continguda en els articles 385.2 i 386 de la LEC en exigir que entre el fet presumpte i el demostrat ha d'haver-hi un enllaç precís i directe segons les regles del criteri humà (article 108.2 LGT). Es regula així mateix la possibilitat que es pugui considerar com a titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció a qui figuri en



qualsevol registre fiscal o en uns altres de caràcter públic. És una presumpció en la mesura en què s'admet prova en contra. Finalment s'estableix la presumpció de certesa de les dades contingudes en les declaracions, autoliquidacions, comunicacions i altres documents presentats pels obligats tributaris així com dels subministrats, per declaració o requeriment, de tercers. També s'admet la prova en contra.

Mitjans de prova la utilització de la qual ha de basar-se en les regles que la fonamenten tal com han estat descrites i sense oblidar que són indisponibles en els termes fixats en l'ordenament jurídic i d'acord amb la interpretació que d'elles s'ha realitzat per la jurisprudència.

4t -Per tot l'exposat cal assenyalar en primer lloc que han d'utilitzar-se, en el seu cas, tots els mitjans que permetin fixar la veritat, la realitat dels fets a acreditar en un procediment concret d'aplicació dels tributs i d'acord amb totes les circumstàncies rellevants que es constatin tant respecte dels fets com dels subjectes i sense perjudici, és clar, dels deures que legalment corresponguin a aquests últims; en segon lloc que, com ha indicat la jurisprudència, no existeix en l'ordenament jurídic cap norma que estableixi la prioritat d'un mitjà de prova respecte de la resta dels admesos en dret; en tercer lloc que uns fets estan provats quan de manera explícita així es derivi de l'ús bé d'un dels mitjans de prova bé de tots els que siguin necessaris per a fixar la citada certesa.

D) A manera de conclusió pot doncs afirmar-se que l'Administració ha de realitzar l'activitat probatòria amb l'única finalitat que li correspon que no és una altra que la fixació de la certesa dels fets controvertits per al que ha d'utilitzar tots els mitjans de prova prevists en l'ordenament jurídic en els termes en què en ell s'estableixen. Així s'ha manifestat expressament i de forma reiterada el Tribunal Suprem que partint de la regla general de la càrrega de la prova establerta en l'article 105 de la LGT assenyala 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”* (sentència de 7 de juliol de 2011, rec. 97/2008).