

Expediente: 224/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 26 de marzo de 2021, conociendo del recurso presentado por XX, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En la fecha 31 de enero de 2020, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

...

2.- En cuanto a la regularización del **impuesto sobre vehículos de tracción mecánica** alega:

1.- Incompetencia territorial del Ayuntamiento de Barcelona para la exacción del IVTM ya que el ayuntamiento competente para exigir el impuesto es el que figura en el permiso de circulación y no el del domicilio real o verdadero del titular del vehículo.

2.- Incompetencia del Ayuntamiento de Barcelona para modificar los datos del registro de vehículos y para declarar la ineficacia del alta en la matrícula del IAE.

3.- La expresión domicilio legal utilizada por la normativa de tráfico no limita las posibilidades de domiciliación del vehículo al domicilio social.

4.- Existencia de doble imposición tributaria y enriquecimiento injusto.

5.- Inexistencia de simulación ya que en caso de discordancia entre la realidad registral y la material impera la primera.

6.- Impugnación indirecta de la ordenanza fiscal pues no se han publicado los acuerdos de aprobación provisional de la ordenanza que regula el impuesto entre los años 2015 a 2018.

En cuanto a la imposición, en el correspondiente **procedimiento sancionador**, de cuatro infracciones tributarias de carácter leve por los ejercicios 2015 a 2018, previstas en el art. 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria alega:

7.- Incompetencia de la inspección municipal de Barcelona para imponer infracción tributaria.

8.- Inexistencia de simulación. Y tampoco existe una conducta culpable en el interesado pues aplicó una conducta diligente en relación con sus obligaciones tributarias y actuó al amparo de una interpretación razonable de la norma.

9.- Todo el procedimiento sancionador realizado por la inspección municipal se basa en presunciones, circunstancia que vulnera la presunción de inocencia.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

1.- El 4 de abril de 2018, recibido el 10 de abril por la interesada, se inician las actuaciones inspectoras mediante comunicación al representante de la sociedad XXX con objeto de comprobar el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018, requiriéndose una serie de documentación a aportar el 11 de junio de 2018 en las dependencias municipales del IMH.

La obligada compareció si bien la documentación aportada no era toda la que se le había requerido y durante el procedimiento inspector no se ha aportado de forma complementaria la referida documentación. En aquella comparecencia se le informó que podrían incurrir las circunstancias determinantes de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

2.- El 3 de julio de 2018 presentó unas alegaciones que hacían referencia a la incompetencia del Ayuntamiento de Barcelona para iniciar las actuaciones inspectoras respecto al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica respecto de los vehículos que constan registrados fuera del municipio de Barcelona, y que no concurren los presupuestos legales del art. 15 LGT.

3.- El 12 de julio de 2018 se constituye la Comisión consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, remitiéndose el 5 de octubre de 2018 el expediente a la Comisión.

Del informe elaborado por la inspección municipal se entiende que la sociedad ha declarado un local inexistente para fijar un domicilio en el municipio de Rajadell y así aplicar a su flota de vehículos la normativa del impuesto de vehículos de tracción mecánica desarrollada por aquel municipio que es más favorable que la de Barcelona para conseguir así un ahorro fiscal. Se solicita que se estudie si la conducta de la empresa incurre en un caso del artículo 15 de la Ley General Tributaria de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Por Decreto de Alcaldía núm. S1/D/2018-01752 de 12 de julio de 2018 se constituye la Comisión consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

La Comisión concluye mediante acuerdo adoptado el 6 de mayo de 2019 que: ***“(...) si bien del expediente se deriva que las actuaciones del contribuyente encaminadas a la obtención del permiso de circulación son artificiosas y con la única finalidad de conseguir el domicilio legal que se adecúe al ordenamiento que regula el tráfico pero con la exclusiva finalidad de obtener una efectiva minoración de la cuantía del IVTM, dicha conducta no puede ser constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma (...)”***.

El 6 de mayo de 2019 se emitió informe notificado a la empresa por la que se concluía que no se incurre en el supuesto del art. 15 de la LGT en relación con la domiciliación de la flota de vehículos de su titularidad en el municipio de Rajadell.

5.- El 31 de octubre de 2019 se firma el acta de disconformidad por la que la inspección municipal constata que la declaración tributaria presentada por la interesada ante la Jefatura de Tráfico en la que se declara la existencia de un local en el municipio de Rajadell es ficticia y simulada, con el único propósito de vincular aquella dirección a los vehículos que son de su titularidad y poder sujetar a aquellos vehículos al tributo con menos imposición que si tributaran en Barcelona.

6.- El 2 de enero de 2020 se notifica al interesado la resolución del Director de inspección junto con las liquidaciones correspondientes que son objeto del presente recurso, y se notifica además la incoación del correspondiente procedimiento sancionador por posible comisión de infracción tributaria.

7.- El 31 de enero de 2020 se interpone el presente recurso que impugna la anterior resolución y liquidaciones tributarias. Además se presenta aval bancario como garantía suficiente para suspender la deuda tributaria exigida.

8.- Junto con la resolución del Director de Inspección se notificó también la incoación del expediente sancionador y la propuesta de imposición de sanción, sin que conste presentación de alegaciones.

9.- Mediante resolución de 26 de junio de 2020 se impone las sanciones tributarias correspondientes a las infracciones tributarias previstas en el art. 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por la conducta consistente en el hecho de haber dejado de ingresar totalmente la cuota del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica devengado por cada uno de los ejercicios objeto de comprobación, 2015 a 2018, ascendiendo la cantidad total a nnn €.

10.- Esta resolución y las liquidaciones que de ella se derivan se notifican al interesado el 16 de julio de 2020.

11.- El 5 de agosto de 2020 se interpone recurso contra la anterior resolución y las liquidaciones de las infracciones tributarias.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Admisión a trámite del recurso. Acumulación de los recursos presentados. Suspensión de la deuda garantizada mediante aval bancario

Con carácter previo debe decirse que para la resolución de los recursos presentados por el interesado se ha procedido a la acumulación de los mismos, de conformidad con lo previsto por el artículo 212.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en última instancia por el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas dada la identidad sustancial e íntima conexión existente entre estos.

Además, los recursos deben admitirse, pues han sido presentados en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación de la citada resolución, según prescribe el artículo 46.1 de la Ley 1/2006 de 13 de marzo, por el que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la ley reguladora de las Haciendas Locales, en relación con la Ley 39/2015 de 1 de octubre por la que se aprueba la Ley de Procedimiento Administrativo Común.

La deuda exigida en concepto de impuesto sobre vehículos de tracción mecánica se encuentra suspendida en periodo voluntario al haberse aportado garantía suficiente mediante el correspondiente aval bancario.

Por otro lado, la deuda exigida en concepto de sanción tributaria ha quedado suspendida de acuerdo con los arts. 212.3 y 224.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo.- Normativa Tributaria

El artículo 92.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establece que:

“El impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”.

El artículo 94 añade que:

“Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 28/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación”.

Así, ser titular de un vehículo y aparecer como tal en el permiso de circulación constituyen los elementos tributarios que permiten exigir el cumplimiento derivado del nacimiento de la obligación tributaria correspondiente. No se ha especificado ninguno de esos elementos en la normativa tributaria por lo que es el bloque normativo que regule la titularidad de los vehículos y la asignación a un sujeto y vehículo del permiso de circulación el que en definitiva concreta el hecho imponible y el obligado tributario a título del contribuyente.

Por tanto, la normativa tributaria, al establecer que el obligado tributario es el sujeto que aparezca en el permiso de circulación del vehículo, deja que sea la normativa que establece estos permisos la que defina y regule su régimen jurídico.

En concreto, el artículo 97 del TRLRHL dice que:

“La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo”.

Del anterior precepto se deduce que son los municipios, los sujetos titulares tanto de las competencias aplicativas como de las normativas, en cuanto al establecimiento del tipo de gravamen del Impuesto, utilizando para su concreción particular el criterio del domicilio que figure en el permiso de circulación del vehículo; pero el transcrito precepto no se limita a atribuir la gestión al municipio, sino que también determina que el ordenamiento de dicho municipio el que debe aplicarse a la realización el hecho imponible.

El permiso de circulación se convierte de esta manera en un elemento esencial, en primer lugar para concretar el sujeto obligado al pago del impuesto; en segundo lugar, para hacer lo propio respecto del que debe aplicarlo, y, en tercer lugar, para especificar el conjunto normativo aplicable.

Así pues, el municipio al que corresponda el domicilio que figure en el permiso de circulación será el competente para imponer el tributo y se aplicará la normativa que el mismo haya desarrollado a través de su ordenanza fiscal.

De todo lo expuesto, no hay duda que la norma tributaria (TRLRHL) se remite a la contenida en el Reglamento de Vehículos para concretar quien es el sujeto pasivo y para establecer cuál es el municipio de la imposición.

Esta remisión normativa hace que entremos ahora a analizar la normativa reguladora de los permisos de circulación de vehículos.

Tercero.- Normativa en materia de tráfico

La normativa reguladora de los permisos de circulación de vehículos está constituida por el RDLeg. 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, y por el RD 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (RGV). Este reglamento regula las autorizaciones tanto para conducir como para la circulación de los vehículos.

Esta última autorización, permiso de circulación, es la necesaria para que el vehículo pueda circular y la que se tiene en cuenta por el TRLRHL para concretar los elementos que lo

identifican, especialmente para determinar quién es el contribuyente del IVTM en relación con el citado vehículo.

El **artículo 28.1 del RGV** en relación al domicilio que debe figurar en los permisos de circulación dispone que:

“La matriculación y expedición del permiso de circulación de los automóviles y de los vehículos especiales autopropulsados, cualquiera que sea su masa, así como los remolques, semirremolques y máquinas remolcadas especiales cuya masa máxima autorizada exceda de 750 kilogramos, se solicitará por el propietario, el arrendatario con opción de compra o el arrendatario a largo plazo de la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tenga su domicilio legal en el que vaya a residenciar el vehículo especial agrícola. (...)”.

En relación con la interpretación del precepto anterior la **Dirección General de Tráfico** en su **Instrucción 01/V-40, de 7 de febrero de 2001**, emitió el siguiente criterio:

“La Dirección General de Tráfico interpreta de manera flexible y amplía la definición que da el artículo 41 del Código Civil sobre domicilio legal de las personas jurídicas, según el cual éste será el del lugar fijado por su Ley de creación o de sus estatutos y, en su defecto, el del lugar en que se halle establecida su representación legal o donde se ejerzan las principales funciones de su instituto, en el sentido de que debe entenderse como domicilio legal de las personas jurídicas tanto el social de la entidad como el del lugar de cualquiera de sus delegaciones, sucursales o agencias, aunque no figuren en escritura pública, siendo suficiente para la acreditación de domicilio a efectos de matriculación de un vehículo la presentación de cualquier documento probatorio de su existencia, como puede ser la licencia fiscal.”

Posteriormente, mediante instrucción de la DGT número 11V-94 de 20 de diciembre de 2011, en relación con el artículo 97 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se dice que:

“(...) Ante la supresión de la impresión del domicilio en el permiso de circulación, la referencia a éste habrá de entenderse hecha al dato origen de la impresión, esto es, al ‘domicilio fiscal del vehículo’ que consta en el Registro de Vehículos (...)”.

A tenor de estas instrucciones de la DGT se infiere una nueva conexión, ya que el domicilio legal se debe entender no solo el domicilio social o el fiscal sino también el de cualquier agencia o sucursal, siempre que sea un domicilio legalmente vinculado al titular del vehículo.

Este es pues el criterio seguido desde entonces por la DGT: Se permite pues que conste en el permiso de circulación tanto el domicilio fiscal como el legal de la sociedad pero también el de cualquiera de sus delegaciones, sucursales o agencias, mediante la simple aportación de un alta que así lo declare en el IAE, sin que la Dirección General de Tráfico realice ninguna comprobación de veracidad del domicilio declarado a efectos de la matriculación de un vehículo. Así, se realiza una presunción de veracidad con la presentación de aquella declaración de alta censal.

Esta normativa sobre tráfico ha sido utilizada, como ocurre en el presente supuesto, como instrumento para reducir, de forma artificiosa, la aplicación de una norma fiscal de tributación del IVTM.

Sin embargo, como se indica en el Informe emitido el 6 de mayo de 2019 por la Comisión Consultiva para la Declaración del Conflicto:

“Interesa señalar que la remisión al TRLRHL a la normativa de tráfico antes expuesta carece de limitaciones, es decir, tiene naturaleza presuntiva, no sólo desde el punto de vista formal, sino también desde un punto de vista sistemático, así como desde la perspectiva de la capacidad económica gravada”

Cuarto.- Concepto de domicilio

La voluntad del legislador es la de vincular como domicilio de una persona jurídica, sociedad mercantil, al domicilio legal de la persona propietaria del vehículo, siendo éste el domicilio desde donde se centraliza de forma real y efectiva su negocio como el domicilio social o, si no es formalmente el domicilio legal o social de la entidad, cuanto menos que sean las sucursales o agencias desde donde se ejerce, de forma real y no ficticia, la actividad.

Una instrucción de la Dirección General de Tráfico abre la posibilidad a que el propietario de una gran flota de vehículos pueda vincular los mismos a diferentes municipios atendiendo a criterios organizativos empresariales. Así, una empresa que ejerce su actividad mediante un volumen significativo de vehículos podría disponer de su sede social en una ciudad en concreto, y a la vez disponer de una red de sucursales, agencias y delegaciones en todo el territorio nacional para dar servicio a sus clientes, y haber tomado la decisión de vincular los

vehículos de su propiedad a la delegación, sucursal o agencia en concreto desde donde se utilizan.

Este criterio empresarial sería plenamente válido siempre que aquel domicilio designado como sucursal, agencia o delegación sea real, es decir, desde donde efectivamente se ejerce la actividad económica de la persona jurídica.

Como se indica en el Informe de la Comisión Consultiva antes citada:

“Es posible concluir que la individualización de dicho domicilio por remisión al domicilio que consta en el permiso de circulación del vehículo gravado que realiza el TRLRHL, no sólo desde el punto de vista formal, sino también desde el punto de vista sistemático y material, carece de carácter presuntivo y responde al mismo tipo de colaboración entre normas tributarias y normas de tráfico que se establece cuando de trata de delimitar el hecho imponible y el sujeto pasivo del impuesto. Esto es, una remisión normativa.

De otro lado, importa señalar que esta conclusión, a la que conduce una interpretación sistemática de la normativa reguladora del IVTM, y que es, asimismo, coherente con la lógica de la gestión compartida, en el sentido indicado, del impuesto, tampoco resulta contraria al resto del ordenamiento.

El hecho de que, por aplicación de las normas de tráfico, el domicilio que pueda figurar en el permiso de circulación, con efectos tributarios, no sea sólo el domicilio fiscal del titular del vehículo sino una pluralidad de domicilios, entendiéndose por tales aquellas direcciones legalmente vinculadas al titular del vehículo que se consideran aptas para cumplir la finalidad de la norma, a saber, la gestión del tráfico y, por derivación, la aplicación del IVTM, cuya naturaleza de tributo de gestión compartida entre los entes locales y la DGT ya ha sido puesta de manifiesto, no atenta en puridad contra el carácter único del domicilio social en el ordenamiento jurídico, que permanece inalterado, igual que el domicilio fiscal de los obligados tributarios, ni entraña problema alguno desde el punto de vista de la capacidad económica gravada en el impuesto, aunque ello no suponga ignorar, como se ha dicho, que la opción del legislador podría muy bien haber sido diferente, como lo fue en el pasado, siempre y cuando se hubiera dispuesto expresamente.”

Es decir, de acuerdo con el Informe transcrito, las normas de tráfico no limitan el domicilio al estrictamente legal, sino a cualquier local vinculado a su titular, siempre que sea real y no ficticio.

Quinto.- Actuación del recurrente

En el presente caso, el obligado tributario con domicilio social y fiscal en Barcelona, es titular de una flota de ... vehículos que según el permiso de circulación de cada uno de ellos constan domiciliados en el municipio de Rajadell, y así constan así registrados en la Jefatura provincial de Tráfico.

Para ello, la sociedad mercantil realizó un alta censal en el Impuesto sobre Actividades Económicas mediante una declaración tributaria por la que se daba de alta de la actividad correspondiente al epígrafe 654.1 de comercio al por menor de vehículos terrestres en el municipio de Rajadell con un local sito en

Una vez consta en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el alta censal de esta actividad, el interesado solicita un certificado que acredita tal situación. Es la documentación que aporta a la Jefatura Provincial de Tráfico para acreditar el domicilio legal de los ... vehículos de los que es titular y así obtener sus correspondientes permisos de circulación con aquel domicilio.

Como se ha ido relatando hasta aquí, el hecho que conste este domicilio en los permisos de circulación de estos vehículos comporta, a efectos tributarios del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, que la normativa tributaria aplicable sea la de Rajadell a través de la correspondiente ordenanza fiscal que regule el tributo, y además será también el único municipio competente para realizar todas las actuaciones de gestión tributaria, liquidación, recaudación y revisión.

Sexto.- Libre elección del titular del vehículo: ahorro fiscal

La decisión de determinar el local sito en Rajadell como domicilio legal de los ... vehículos obedece, según lo alegado por quien recurre, a un criterio de economía de opción y libertad de establecimiento consagrado en nuestro ordenamiento jurídico y que es plenamente lícito el escoger a cada empresa el sitio desde donde realizar sus actividades.

La sentencia a la que el propio recurrente hace referencia en el presente recurso así lo dice también. En concreto, la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza

de 14 de octubre de 2010, recurso 457/2009, cuya motivación y conclusión también comparte esta administración dice así:

“(...) QUINTO.- (...) no hay en principio nada que impida al ciudadano el buscar el trato fiscal más favorable (...) siempre que haya un punto de conexión mínimo de los que cada norma tributaria permite. (...) Se puede, por ejemplo, poner sucursales donde más pueda interesar, si las mismas permiten algún tipo de trato fiscal mejor, si bien es claro que la sucursal debe existir físicamente, es decir no puede ser ficticia (...)”

Es más, el Tribunal Supremo mantiene un criterio claro sobre este tema. La sentencia del 24 de febrero de 2016 (recurso de casación 948/2014) dice así:

“(...) Y en cuanto a la economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 -rec. 392/2011 -) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)], cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 / 05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima”.

Así pues es cierto que el obligado tributario puede elegir a tenor de criterios económicos un domicilio donde vincular su flota de vehículos siempre que este domicilio realmente corresponda con un centro, sucursal, agencia desde donde se realice una actividad económica, es decir, siempre que el domicilio señalado en el permiso de circulación de los vehículos tenga un vínculo, una conexión real con la actividad llevada a cabo por el titular de los vehículos. Cabe recordar que, como se ha dicho, la norma tributaria reguladora del IVTM, el TRLRHL, remite respecto al domicilio a la normativa de tráfico y que, en esta normativa, el domicilio elegido por el titular del vehículo ha de ser real, no ficticio, siendo el alta de licencia un mero elemento de prueba de la real existencia del mismo. Esto es, un mero elemento de prueba de la real existencia de una agencia o sucursal, de un lugar, en definitiva, en el que efectivamente se lleve a cabo una actividad. No siendo por consiguiente válida la elección de un domicilio sin actividad real con licencia fiscal.

Séptimo.- Verificación de los hechos realizada por la inspección municipal y conclusión a la que se llega

Como se ha explicado anteriormente, el domicilio que consta en el permiso de circulación de los ... vehículos es uno de los locales con licencia fiscal del recurrente y al constar en los correspondientes permisos de circulación conlleva que sea la normativa tributaria de aquel municipio la aplicable al impuesto de vehículos sobre tracción mecánica.

Los principales hechos que resultan del expediente de las actuaciones que la inspección municipal de Barcelona llevó a cabo, así como de la información recabada ante diferentes organismos, como son el Registro mercantil, la AEAT, La Dirección General de Tráfico y la Tesorería General de la Seguridad Social, son los siguientes:

1.- De los datos que constan en el Registro Mercantil de Barcelona, se sabe que la sociedad XXX tiene su domicilio social en la calle ... de Barcelona. El domicilio fiscal declarado coincide con el domicilio social.

Su objeto social es la compra y venta de toda clase de vehículos derivados del ramo del automóvil y, en general, la comercialización referente a la automoción, así como la venta de sus accesorios y recambios, la reparación de dichos vehículos y el alquiler y arrendamiento de toda clase de vehículos automóviles, con o sin conductor.

2.- De los datos consultados en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, AEAT, a efectos del impuesto sobre Actividades Económicas, se sabe que la sociedad consta dada de alta de los siguientes epígrafes para desarrollar su actividad en los municipios de Barcelona:

- **Epígrafe 654.1** de comercio al por menor de vehículos terrestres en los locales sitos en:

...

- **Epígrafe 615.1** de comercio al por mayor de vehículos y sus accesorios, y **epígrafe 691.2** de reparación de automóviles en:

...

En el municipio de **Rajadell** desde agosto 2005 de la actividad clasificada bajo el epígrafe de 654.1 en el local sito en ... con una superficie de 20 m2.

Así el recurrente ejerce tres actividades en Catalunya, en dos municipios, Barcelona y Rajadell, mediante varios locales con una total superficie de 8.749 ms2. en Barcelona y

20ms2. en Rajadell. De dichas 3 actividades, dos se sitúan exclusivamente en Barcelona (comercio al por mayor de vehículos y sus accesorios, Epígrafe 615.1, y reparación de automóviles, Epígrafe 691.2) en dos locales con una superficie de 8.749 ms2., mientras que una actividad (comercio al por menor de vehículos, Epígrafe 654.1) se ejerce en Rajadell con una superficie de 20 ms2.

3.- Del informe solicitado a la Dirección General de Tráfico se sabe que constan ... vehículos cuya titularidad corresponde a la sociedad mercantil asignados en el Registro de vehículos de la Jefatura Provincial de Tráfico al domicilio legal en el municipio de Rajadell en el C. ... durante los ejercicios 2015 a 2018.

4.- De la información solicitada a la Tesorería General de la Seguridad Social se sabe que no consta que la sociedad mercantil estuviera domiciliada en el municipio de Rajadell, es decir, no constaba la existencia de ningún centro de trabajo ni de personal adscrito por la empresa en aquel municipio.

5.- De las actuaciones realizadas por la **inspección municipal** consta que:

a.- Como resultado de una verificación presencial por personal adscrito a la inspección y del que también se posee documento fotográfico, se constata que en el municipio de Rajadell y en concreto en la dirección del local sito en C. ... no se observa ninguna oficina o local con el nombre de la mercantil interesada, ni de cualquier otra. No se constata la existencia de ningún local, taller, oficina o establecimiento en el que figurase algún tipo de cartel, rótulo, placa o indicativo de la presencia de dicha sociedad en la mencionada dirección.

b.- Del rastreo efectuado en Internet, no consta ninguna búsqueda positiva ni referencia ni vínculo en cuanto a que en el local de C. ... de Rajadell exista alguna agencia, sucursal o establecimiento de la sociedad mercantil.

c.- La sociedad mercantil en el transcurso del procedimiento inspector realizado y habiendo sido requerido a tales efectos, no ha aportado ni justificado el título de ocupación del local sito en C. ... ni la relación del personal adscrito oficialmente a dicho centro de trabajo ya sea por cuenta propia o por cuenta ajena mediante el correspondiente contrato mercantil.

A tenor de todas estas averiguaciones realizadas por la inspección municipal la misma concluye que el domicilio de actividad declarado por la mercantil interesada en el municipio de Rajadell (Barcelona) es un domicilio del todo ficticio, simulado, irreal o inexistente.

De los anteriores hechos, resulta la evidencia material que la actividad económica declarada por la mercantil interesada en el municipio de Rajadell (Barcelona) es inexistente, sin que el interesado haya aportado ninguna documentación que desvirtuara tales hechos. Tampoco ha acreditado estar dado de alta de licencia fiscal de alguna actividad en los municipios que alega que acogen buena parte de su flota, como Sant Cugat del Vallès o Sant Just Desvern.

Respecto a dichos hechos probados, el recurrente, en su Fundamento de Derecho Quinto, alega lo siguiente:

“En segundo término, la situación que pretende acreditar la actuación inspectora desarrollada en Rajadell, el 25 de octubre de 2017, sólo sería predicable en esa fecha, pero no antes, por lo que sólo podría incidir, como mucho, la exacción del tributo del próximo período impositivo que necesariamente sería el primer día del año siguiente (es decir, 2018)”.

Podría dar la impresión que el recurrente pretende reducir a un solo año, el 2018, el pago del tributo al Ayuntamiento de Barcelona, a la vista de la imposibilidad de refutar las pruebas directas acumuladas por la inspección municipal sobre la inactividad de la empresa en el municipio de Rajadell. En este punto, como después veremos, se puede considerar que la prueba directa de la inactividad en el local de Rajadell en 2017, constituye una clara prueba indiciaria de como era en los años anteriores. Si no podía acoger más de ... vehículos en 2017, difícilmente los podía acoger en años anteriores, en los que tampoco figuraba empleado o trabajador alguno.

Así, la inspección entiende que la declaración de alta en el IAE tuvo como única finalidad establecer un punto de conexión respecto al IVTM y dar cobertura a la inscripción en el Registro de Tráfico de aquel domicilio para hacer sujeta al IVTM a la regulación del municipio de Rajadell, cuyo tipo impositivo es menor que el regulado en Barcelona, y así obtener un ahorro fiscal, una ventaja económica significativa pues se trata de una flota de vehículos de envergadura. Pero, aunque así no fuera y el alta en la licencia fiscal del IAE hubiera tenido otra finalidad, lo que sí es evidente es que el local de Rajadell no es una sucursal real, y que, por tanto, la licencia del IAE en Rajadell no debió ser presentada para domiciliar los vehículos, y que, así se hizo, fue con la exclusiva finalidad de obtener un ahorro fiscal en la tributación de dichos vehículos. Esto es, con la finalidad objetiva de deslocalizar territorialmente los mismos a un territorio de baja tributación, desplazándolos del territorio en el que la empresa desarrolla la práctica totalidad de su actividad empresarial en Catalunya.

De las actuaciones inspectoras ha quedado suficientemente acreditado que la declaración de la existencia de aquel local en la Jefatura de Tráfico es un acto simulado con la única finalidad de evitar una mayor imposición en el impuesto que nos ocupa, no pudiendo apreciarse en el presente caso una opción económica legítima basada en criterios de economía de opción, sino todo lo contrario: ha sido una maniobra artificial para quedar sujeto a un territorio donde el impuesto de vehículos de tracción mecánica está regulado aplicando un tipo impositivo muy bajo, y esto resulta relevante cuando se trata de una flota de ... vehículos.

La inspección municipal que se ha desplazado físicamente en aquella dirección se ha comprobado que es un local inoperativo, que se encuentra cerrado. En aquella dirección no consta como centro de trabajo desde el cual se tengan contratadas personas laboral o mercantilmente.

Octavo.- Simulación: local designado en la declaración censal inexistente

La declaración censal presentada por el recurrente en el que se declara la existencia del local sito en Rajadell tiene la única intención el vincular los vehículos a ese municipio en sus correspondientes permisos de circulación, y así aplicar una normativa que resulta ser más favorable en términos económicos que la de Barcelona en relación con el impuesto de vehículos de tracción mecánica. Y es que se ha dejado de ingresar en los últimos ejercicios no prescritos por estos ... vehículos en concepto de impuesto sobre vehículos de tracción mecánica la cantidad de nnn €, cantidad que ahora se reclama.

La posibilidad de que goza la Administración Tributaria de calificar los hechos que conforman el hecho imponible de un impuesto, en este caso, del IVTM, a los efectos de lograr la efectiva aplicación de los tributos, esto es, a los efectos de que los impuestos se apliquen a los hechos imponibles reales y efectivamente realizados, está contemplada en el art. 13 e la LGT, según el cual:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

De acuerdo con el citado precepto, la calificación es una operación que implica la necesidad de establecer o de determinar la verdadera y auténtica naturaleza jurídica material de la realidad sobre la que ha de aplicarse la norma tributaria, así como la obligación de ceñirse a

ella para la determinación de las correspondientes consecuencias tributarias, sin necesidad de que, para llevar a cabo dicha operación, el operador jurídico se encuentre vinculado por el “*nomen iuris*” con que las partes hayan podido designado los hechos, actos o negocios celebrados. En otras palabras, antes de considerar si se han producido realmente, o no, los hechos, actos o negocios que las partes declaran haber celebrado, hace falta determinar si el contenido de éstos -suponiéndolos verdaderos- se corresponde con el término empleado para designarlos. De faltar dicha correspondencia, el aplicador de la norma debe atender, única y exclusivamente, al contenido de la realidad y prescindir, por tanto, de la denominación utilizada. Sólo después procederá explorar además si lo declarado por las partes refleja la realidad o constituye una simple simulación.

En cuanto a la simulación, esta figura está contemplada en el artículo 16 de la LGT al disponer que

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regulación que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora, y en su caso, la sanción pertinente”.

La Sentencia del tribunal Supremo (Sala de lo Penal) de 15 de julio de 2002 (RJ 2002\8709, contiene la definición siguiente de simulación:

“La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir”.

En el presente supuesto no se trata de un “negocio” sino de un “acto”, que aquí se oculta con violación de la Ley, lo que tiene como consecuencia que el IVTM no se paga en el municipio de Barcelona, que es donde efectivamente se realiza la actividad; y esta simulación se realiza con el presunto concierto entre la recurrente y el Ayuntamiento de Rajadell.

En este punto, sobre la actuación del Ayuntamiento del referido municipio de Rajadell, cabe señalar que el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, dispone que las Administraciones Públicas deberán respetar, entre otros, los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional - apartado e) -, responsabilidad por la gestión pública - apartado f) -, y cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas - apartado k). Más concretamente, el art. 141.1 de dicho texto legal regula los principios que informan el deber de colaboración entre las Administraciones Públicas, y en su apartado e) establece el de *“Cumplir con las obligaciones concretas derivadas del deber de colaboración y las restantes que se establezcan normativamente”*.

Por su parte, la Ley de Catalunya 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas de Catalunya, dispone que las administraciones públicas de Catalunya deben actuar, entre otros, de acuerdo con los principios de buena fe y confianza legítima - apartado Segundo -lealtad institucional apartado Noveno - y colaboración y cooperación administrativa - apartado Décimo -.

También respecto a la simulación, la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 14 de julio de 2016 (JT 2016\1164) dice:

“En relación con la figura de la simulación tiene declarado nuestro Tribunal Supremo en la STS de 26 de septiembre de 2012 (RJ 2012\895) que “la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada”, siendo posible que sea absoluta cuando “tras la apariencia creada no existe causa alguna” o relativa cuando “tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes” .Y que para determinar cuál es la convención realmente celebrada por las partes, deberá analizarse cada “caso concreto””.

Por tanto, la Administración tributaria, al aplicar un tributo, está facultada para comprobar si el contenido real de las relaciones entabladas por los sujetos pasivos, o de los actos realizados por aquéllos, se corresponden realmente con los declarados. La Administración tributaria puede, al liquidar un tributo, declarar la existencia de simulación a los solos efectos tributarios, de conformidad con lo previsto por el art. 16.2 de la LGT. El efecto inmediato de dicha declaración sería la aplicación del gravamen correspondiente a la auténtica realidad oculta tras la falsa apariencia del acto o negocio simulado.¹

¹ Tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina - Violeta Ruiz Almendral y Juan Zamora Pérez en el libro “La reforma de la Ley General Tributaria (Estudios de Derecho Judicial núm. 57. Ed. Consejo General del Poder Judicial) (pág. 65) :“(…) la simulación a que se refiere el art. 16 de la LGT abarca no sólo la relativa al negocio jurídico o alguno de sus elementos, esto es, la simulación negocial en sentido estricto, sino también la que se

Más concretamente, la simulación supone que el acto, contrato o negocio que los sujetos pasivos dicen haber realizado no ha tenido lugar realmente de tal forma que su celebración se declara única y exclusivamente con el objeto de crear una ficción u apariencia que sirva de pantalla para ocultar a terceros la auténtica realidad existente, realidad esta que es la ausencia de acto, contrato o negocio alguno -simulación absoluta- o bien la existencia de un acto, contrato o negocio distinto del que se dice haber celebrado -simulación relativa- de tal forma que la simulación implica así una divergencia entre la declaración de los sujetos pasivos y la situación jurídica real derivada de los auténticos actos, acuerdos, contratos, pactos o negocios concluidos entre ellos. Así, de conformidad con lo previsto por el artículo 16.2 de la LGT, el órgano administrativo que ha de dictar el acto de liquidación debe valorar en cada caso si se da o no esa divergencia y, en caso afirmativo, exigir el gravamen atendiendo a la situación jurídica real oculta tras el negocio simulado.

La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 en el final del FJ4 dispone que:

“(...)al Derecho tributario interesa no los acuerdos de voluntades en cuanto pueden conformar derechos y obligaciones entre las partes, aún sean ficticios o aparentes y produzcan respecto de los mismos los efectos derivados del acuerdo de voluntades, sin embargo la obligación tributaria es una obligación nacida de la ley, ajena a la voluntad de los particulares que no tienen ninguna facultad de disposición sobre la misma, por ello lo que debe comprobar e investigar la Administración es la realidad de los hechos desencadenantes de la obligación tributaria, y conforme a lo acreditado derivar las consecuencias tributarias oportunas.(...)”

El Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009) consideran que para considerar la existencia de simulación que:

“(...) en todo caso, “las operaciones han de tratarse desde la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la

refiere a otros actos jurídicos. Ése es el sentido de la mención de los “actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación” paralela a la que el punto 41.II de la Ordenanza tributaria alemana realiza a los negocios simulados (Scheingeschäfte) y actuaciones ficticias (Scheinhandlungen) entre las que se comprenderían, por ejemplo, la fijación del punto de conexión determinante de la obligación de pago en una determinada localidad del IVTM, o incluso, las actuaciones dirigidas a generar la apariencia de residencia de una persona jurídica en un territorio de baja tributación para eludir la correspondiente al territorio de residencia real...”

finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario”- STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 153 y 1231/2008)-. Añadiendo la sentencia que “no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza – no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad-, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación... (siendo) lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretenda ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito.

Siendo posible que el negocio simulado se presente como “un negocio ficticio” (esto es no real- aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero, y en fin como un negocio nulo, por //cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el “conjunto destinado” a la obtención de la ventaja fiscal.(...)”.

En este sentido, el informe de 10 de junio de 2019 emitido por la Comisión Consultiva que se constituyó para el estudio de la declaración de conflicto en la aplicación de normas tributarias, concluyó que no concurrían las circunstancias establecidas en el art. 15 de la LGT. Aunque, obviamente, el citado Informe no examinó el problema de la simulación, en el mismo sí se indica que del expediente se derivaba que las actuaciones del contribuyente encaminadas a la obtención del permiso de circulación eran artificiosas, con la única finalidad de conseguir un domicilio fiscal que se adecue al ordenamiento que regula el tráfico (art. 28RGV) pero con la exclusiva finalidad de obtener una efectiva minoración de la cantidad del impuesto de vehículos de tracción mecánica que pagaría si el domicilio de los vehículos fuera el domicilio social y el fiscal de la sociedad situado en Barcelona.

En concreto se dice:

“(...) Pues bien, del expediente se deriva que el órgano actuario ha realizado inspección ocular de la sede que constituye la declarada sucursal sin que los resultados permitan afirmar que efectivamente desde un punto de vista material haya indicador de su existencia no ya de la realización de actividad alguna sino de la propia presencia del sujeto comprobado, resultados que se ven corroborados por la fotografía adjuntada en la que no aparece ningún indicio de que una persona, en este caso sociedad mercantil,

realice actividad alguna ni directa ni indirectamente relacionada con su objeto ni tampoco de la propia presencia de esta sociedad.”

“En consecuencia, puede afirmarse que el obligado tributario ha realizado un conjunto de actos encaminados exclusivamente a la consecución de un domicilio legal, de acuerdo con la legislación de tráfico, al amparo de la normativa tributaria que obliga a la declaración de las actividades realizadas que permiten, desde una perspectiva formal, la consecución de una alta censal, pero los actos realizados de manera artificiosa y notoria, actos que no persiguen sus resultados habituales sino que están exclusivamente dirigidos a la obtención de un domicilio legal, de acuerdo con la interpretación dada por la Jefatura Central de Tráfico.(...).

(...) Remitidas las actuaciones inspectoras por el órgano competente, se solicita a la Comisión consultiva que ejerza sus funciones declarando, en su caso, el conflicto en la aplicación de la norma de acuerdo con lo previsto en la regulación de esta figura en la LGT. En consecuencia, se trata en esta sede calificar si la actuación del obligado tributario reúne los requisitos previstos en el presupuesto de hecho del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tal y como está configurado en la LGT y no de enjuiciar la legalidad o no de los actos realizados en cumplimiento del régimen del IVTM. La competencia de esta Comisión queda circunscrita a ese específico ámbito. En consecuencia cabe afirmar que si bien del expediente se deriva que las actuaciones del contribuyente encaminadas a la obtención del permiso de circulación son artificiosas y con la única finalidad de conseguir el domicilio legal que se adecúe al ordenamiento que regula el tráfico pero con la exclusiva finalidad de obtener una efectiva minoración de la cuantía del IVTM (...).”

Las operaciones realizadas por la recurrente únicamente serían admisibles si la dirección facilitada a la DGT fuera real. Sin embargo, no consta prueba alguna de la existencia de dicho domicilio salvo la declaración efectuada por la propia obligada tributaria ante la AEAT y a efectos del IAE. Y, a la vista de todo lo actuado se puede deducir que esa manifestación de domicilio legal realizada a la DGT no era veraz por lo que ningún efecto debe producir, ni respecto a terceras personas, ni respecto a Administraciones públicas que tienen la obligación de recaudar un tributo que, en su configuración actual, es un tributo que tiene carácter obligatorio ex artículo 4.3 de la LGT, en relación con los artículos 38.1 y 59.1, c) del TRLRHL.

En este sentido, el propio artículo 69.4 de la LPACAP establece que:

“La inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial, de cualquier dato o información que se incorpore a una declaración responsable o a una comunicación, o la no presentación ante la Administración competente de la declaración responsable, la documentación que sea en su caso requerida para acreditar el cumplimiento de lo declarado, o la comunicación, determinará la imposibilidad de continuar con el ejercicio del derecho o actividad afectada desde el momento en que se tenga constancia de tales hechos, sin perjuicio de las responsabilidades penales, civiles o administrativas a que hubiera lugar”.

En otras palabras, el Alta en el IAE es una simple declaración unilateral del contribuyente necesaria cuando se pretende llevar a cabo una actividad económica sujeta a ese impuesto, declaración que conlleva automáticamente su inclusión en el Censo de empresarios y profesionales así como en la Matrícula del Impuesto, pero sin que exista una comprobación acerca de la certeza y veracidad de dicha declaración -salvo en el supuesto de una posterior comprobación tributaria efectuada con el fin de cerciorarse de la exactitud de lo declarado así como del hecho de que la actividad declarada o los elementos tributarios sean los correctos- ni sobre la existencia o efectivo desarrollo de la actividad.

Noveno.- Punto de Conexión y Competencia Territorial

A través de simular la existencia de un local en el municipio de Rajadell mediante la actuación legal de presentar una declaración censal en este sentido ante la AEAT, y vincular en Tráfico su flota de vehículos a aquel local, se consigue que respecto el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica sea de aplicación la normativa de aquel municipio y sea este ente local el único órgano de gestión del impuesto.

Ahora bien, mediante el procedimiento inspector realizado objeto de este recurso se ha constatado que no existe ningún punto de conexión con el municipio de Rajadell. El único acto que vinculaba al recurrente con este municipio era la declaración censal realizada de forma unilateral por el recurrente en que se manifestaba la existencia de un local, sede, sucursal o agencia en aquel municipio.

Realizadas las comprobaciones antes expuestas se ha constatado que no existe ningún local, sede, sucursal o agencia en aquel municipio que se pueda vincular con ninguna de las actividades de las que se encuentra dado de alta el recurrente.

Es cierto que de acuerdo con el art. 97 del TRLHL el domicilio de imposición del presente impuesto es el que conste en el permiso de circulación pero siempre que éste sea real.

Esta cuestión aparece en la sentencia 301/2010 de 23 de septiembre del Juzgado C-A de Zaragoza (rec 470/2009) en que se dice (FJ 5):

“(...) se puede poner sucursales donde más pueda interesar, si las mismas permiten algún trato fiscal mejor, si bien es claro que la sucursal debe existir físicamente, es decir que no puede ser ficticia...(...)”.

Se da total libertad al titular del vehículo para que éste pueda decidir a qué local, sucursal o agencia relacionada con su actividad quiere vincular el citado vehículo mediante la determinación de una dirección concreta en el permiso de circulación. Esta decisión conllevará la sujeción tributaria del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica al municipio donde se ubique tal dirección.

El recurrente hace mención sin desarrollar contenido de sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 4 de abril de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 6 de marzo de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 14 de marzo de 2000 o, la del Tribunal de Justicia de Madrid de 21 de enero de 2000.

En este sentido, debe decirse que todas ellas, salvo una, se refieren a supuestos de particulares que trasladaron efectivamente, es decir, de forma real su domicilio a otros municipios, en algunos casos incluso llegando a empadronarse en los mismos, pero sin modificar el domicilio del vehículo ante la Jefatura Provincial de Tráfico pertinente. Y un supuesto de aquellas sentencias trata sobre un traslado también real de la sede de una sociedad mercantil. Ahora bien, estas sentencias no son aplicables al presente caso pues aquí nos encontramos ante una empresa que se dedica, ente otras actividades, a la comercialización, reparación y servicio post-venta de vehículos a motor, así como a la comercialización de sus recambios y accesorios, la cual manifiesta disponer de un centro de actividades en el municipio de Rajadell (Barcelona), en el que figuran matriculados un elevado número de vehículos, establecimiento que se ha demostrado ser inexistente, irreal o ficticio.

Es oportuno indicar, que durante el procedimiento llevado a cabo por la inspección municipal se ha requerido a la recurrente para que ejerciera su derecho a probar la existencia real de un local en el municipio de Rajadell o que desde aquel municipio se estuviera realizando alguna actividad económica a la que vincular su flota de vehículos, derecho que no ha hecho uso ya que no ha aportado ningún tipo de documento al respecto.

La única conexión territorial del presente impuesto corresponde entonces al municipio de Barcelona, donde puede presumirse que se lleva a cabo la actividad, independientemente que la empresa tenga en el mismo su domicilio legal y social.

En la demarcación municipal de Rajadell no existe ningún vínculo con la sociedad mercantil que recurre. El local declarado no existe. Por tanto la competencia normativa y exigencia tributaria de aquel municipio colisiona con los principios del sistema tributario local previstos en el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la ley de haciendas locales en cuanto a:

- a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

- b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Es en el municipio de Barcelona desde donde el recurrente en exclusividad tiene su sede social y fiscal y, sobre todo, donde tiene los locales desde los que desarrolla la práctica totalidad de su actividad empresarial. Por tanto es Barcelona el municipio en el que se ha de situar el domicilio que debe figurar en los permisos de circulación de la flota de vehículos del recurrente. Por ende, también es la normativa del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica desarrollada a través de la correspondiente ordenanza fiscal de Barcelona la que se debe aplicar en el presente caso.

Respecto a la prueba de la simulación, la Sentencia del tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 10 de octubre de 2019 (JT 1209\2019, dice lo siguiente:

“De tal manera que la prueba de la simulación exige la prueba de hechos negativos - en este caso la no realización efectiva de las operaciones facturadas a su nombre por el Sr. Laureano -, a la que, normalmente, tan sólo puede llegarse mediante las denominadas pruebas de presunciones o pruebas de indicios, por lo que en tales supuestos la exigencia de la carga probatoria puede ser atemperada, por un lado, con arreglo al principio de facilidad y de mayor disponibilidad probatoria y, por otro, por la efectividad de la denominada prueba de indicios o prueba indiciaria, por lo que siendo lógicamente de una más fácil prueba el hecho positivo plasmado en las facturas cuando por la administración actuante se acreditan, suficientemente, una serie de hechos indiciarios que por su significado propio coincidente apuntan, sólida y

conjuntamente, a la falta de realidad de la operación formalmente facturada, según las circunstancias de cada supuesto, se trasladará entonces al obligado tributario la carga probatoria de acreditar la realidad. Al respecto, deberá ahora anotarse que, ciertamente, la jurisprudencia viene admitiendo la validez del uso a efectos probatorios de las presunciones en el ámbito tributario, posibilidad hoy reconocida en el derecho positivo de este orden sectorial específico por el art. 108.2 de la LGT.”

En el presente supuesto, en el expediente administrativo figuran pruebas directas sobre la inexistencia de actividad alguna en el municipio de Rajadell; también se llegaría a la misma conclusión por los claros indicios que han sido probados. Un municipio de 534 habitantes que acoge una flota de más de 900 vehículos en un local de 20 ms²; frente a un municipio de más de un millón y medio de habitantes, donde la empresa tiene su domicilio social y disfruta de unos espacios cuya superficie total suma más de 6.000 ms².

Ya hemos citado anteriormente la alegación del recurrente, en el sentido de admitir la realidad sólo respecto al año 2017; pero esta prueba directa, que no tiene más remedio que admitir, constituye una clara prueba indiciaria de la falta de uso del local en años anteriores. Las fotografías no dejan lugar a dudas sobre la imposibilidad que el local de referencia pueda albergar una flota de ... vehículos.

Dicha total superficie, por su tamaño, no encuentra ninguna explicación en las actividades dadas de alta por la empresa, ni ésta ha aportado argumento o prueba alguna de la correspondencia entre éstas y aquélla.

Por otra parte, la empresa si bien ha invocado que dispone de otros locales, sucursales o delegaciones en terceros municipios a los que vincular los vehículos objeto de este expediente, no ha aportado prueba alguna sobre este extremo.

Por todo lo cual, puede presumirse que, no siendo Rajadell ni en ningún otro municipio, únicamente en Barcelona se encuentra el domicilio real y efectivo de los vehículos y, en definitiva, el local o locales que albergan la flota de vehículos.

Por otra parte, el hecho de buscar “*paraísos fiscales*” dentro del propio territorio estatal es sancionable, como se establece en la STS de 13 de diciembre de 2016 (RJ 2016\6154) que dice lo siguiente:

“La finalidad perseguida y conseguida era la transmisión del hotel a la entidad SOTOMAR por parte de EMIJESA utilizando la entidad LOMPOC, para lo cual

LOMPOC adquirió las acciones de los socios de EMIJESA. Ello permitió a las personas físicas acogerse a los coeficientes de abaratamiento y dejar exenta de tributación el 77,77 % del incremento, lo que combinado con la interposición de una sociedad deslocalizada en el País Vasco y una fusión que pretendía acogerse al régimen especial foral vasco, evidencia el ahorro fiscal que se pretendía con la serie de operaciones llevadas a cabo, respondiendo más a una estrategia operativa que a una finalidad de reestructuración empresarial”.

En el problema que se examina se ha producido la misma situación, la deslocalización ficticia que busca un ahorro fiscal.

Décimo.- Conclusión respecto a la existencia de simulación

De lo que hasta aquí se ha expuesto, se concluye que existe una situación que no concuerda con la realidad, verificada por los servicios municipales del Ayuntamiento de Barcelona, que consiste en que se simula que unos vehículos que están adscritos a una actividad que se presta en el ámbito del término municipal de Barcelona, están físicamente domiciliados en otro término municipal, que supuestamente acoge, en locales de ínfima superficie, cientos de vehículos. La consecuencia es, en definitiva, que se elude el pago del IVTM de Barcelona.

El art. 16.2 de la LGT dispone que:

“La existencia será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios”.

A partir de esta declaración podrán iniciarse los procedimientos oportunos para adecuar las situaciones tributarias a la realidad.

Es por ello que la inspección municipal de Barcelona tiene la competencia para regularizar la situación tributaria del contribuyente en el IVTM respecto a los ... vehículos que figuran a su nombre en el Registro de Tráfico.

Décimo primero.- Procedimiento de aprobación y publicación de la Ordenanza fiscal

Se alega en este sentido que el procedimiento de aprobación y publicación de las ordenanzas fiscales de Barcelona, reguladora del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es nulo

pues no se ha procedido a la publicación del anuncio de exposición en un diario de mayor difusión de la provincia.

Pero tal afirmación no es cierta pues ésta se realizó en 2015 en cuanto a la modificación de la ordenanza del impuesto para el ejercicio 2016 en el diario de la Vanguardia de fecha 18 de noviembre de 2015 (Pág. 15 en concreto), y respecto la modificación realizada en la ordenanza fiscal del impuesto para el ejercicio 2017 en el diario de La Vanguardia de 25 de julio de 2017 (Pág. 13 en concreto), siendo ésta la última modificación realizada y la actualmente vigente desde entonces.

Además cabe recordar que cualquier motivo de impugnación de una Ordenanza fiscal solo cabe vía recurso contencioso-administrativo de acuerdo con lo previsto en el art. 19 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales al disponer que *“Las ordenanzas fiscales de las entidades locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo (...)”*. Y, en el mismo sentido el artículo 112.3 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que dispone que *“Contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa”*.

Décimo segundo.- Respecto a las alegaciones en materia del procedimiento sancionador

Las alegaciones presentadas contra la resolución del procedimiento sancionador y las liquidaciones de las sanciones tributarias impuestas se reiteran en las alegaciones presentadas contra la regularización efectuada por esta inspección municipal en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, en cuanto a la incompetencia para imponer las presentes sanciones y la inexistencia de simulación. En este sentido y para evitar reiteraciones se cree conveniente remitirnos al contenido íntegro de los anteriores apartados que tratan y dan respuesta a estas cuestiones.

En el ámbito administrativo, es cierto, que no es admisible la sanción objetiva, de forma que la mera infracción de la normativa aplicable no puede ser determinante de la responsabilidad del infractor sin más consideraciones.

El sistema punitivo no puede descansar en una presunción de responsabilidad, que sería contraria al principio que informa el ordenamiento jurídico sancionador que es justamente lo contrario, esto es la presunción de inocencia. La ya derogada Ley 30/1992 atribuía la responsabilidad por simple inobservancia (art. 130.1), es decir, siempre era necesario

constatar no solo que, efectivamente, se ha cometido el ilícito imputado, sino también acreditar la imputabilidad del ilícito al infractor, es decir, su culpabilidad.

La jurisprudencia ha generalizado desde 1988 la exigencia de una acción típica y culpable para la validez de las sanciones administrativas (Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 14 de abril). Esta exigencia de culpabilidad excluye la sanción objetiva (STS de 16 de febrero de 1990) y “opera como última fase en el procedimiento que lleva a imponer la sanción (STS de 17 de diciembre de 1985).

Con la entrada en vigor de la actual Ley 40/2015, de 1 de Octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que establece en su artículo 28 de forma expresa que:

“Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa”.

De este modo la configuración de la posible exigencia de responsabilidad en el ámbito del derecho sancionador se ve sometida al principio de culpabilidad o responsabilidad que implicará, no solo la necesidad de que se deba apreciar el dolo o culpa en la conducta del infractor a efectos de la posible imposición de una sanción, sino también que aquellas circunstancias que hubiesen podido alterar o influir en las facultades volitivas del infractor sean apreciadas y tenidas en cuenta a efectos de la graduación en la sanción a imponer o incluso de la inimputabilidad del infractor.

En materia de infracciones tributarias sólo es exigible el grado mínimo de culpabilidad, y así se expresa el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al definir las infracciones tributarias como “acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas (.../...)”.

Tal principio ha sido recogido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de mayo de 2000, al decir:

“Téngase presente, e importa recordarlo, que con arreglo a la interpretación del principio de culpabilidad en el campo del derecho tributario... la responsabilidad del sujeto a quien se impute la infracción funciona incluso en casos de mera negligencia y

sólo queda exonerada cuando su conducta pueda ampararse en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables”.

Y en el mismo tenor la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2004 cuando dice que

“en este sentido el artículo 77.1 de la LGT prevé que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia; con esta redacción el legislador ha optado por la fórmula más débil de imputabilidad, de forma que basta la imprudencia simple para ser jurídicamente responsable de una infracción tributaria”.

Mediante sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1999 se matiza que respecto al ámbito tributario y a la relación de culpabilidad, es necesario que la infracción sea clara, es decir, que se constate el incumplimiento de una obligación que figura claramente en el ordenamiento aplicable.

Respecto de las alegaciones que efectúa la recurrente, hay que estar a lo que establece el artículo 179 de la Ley general tributaria sobre el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

Efectivamente, solo se puede sancionar por hechos constitutivos de infracción tributaria si los infractores resultan responsables de esos hechos. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria solo en los siguientes casos: i) cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; ii) cuando concurra fuerza mayor; iii) cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hayan salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; iv) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y v) cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Respecto al penúltimo supuesto que regula este artículo 179 LGT, se establece que:

“entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta

responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”.

En el presente caso, no son oponibles las alegaciones del recurrente en esta cuestión, puesto que el interesado ha cometido la infracción tributaria ahora sancionada. No se ha amparado en una interpretación razonable de la norma sino que ha hecho un uso forzado o abusivo de la norma a aplicar pues ha falseado los datos para simular una realidad que le permite beneficiarse fiscalmente de unas cuotas del impuesto menores a las que debería haber ingresado.

Y, en fin, para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Esto es lo que ha ocurrido en el presente caso, ya que en la resolución emitida por el Director de la Inspección municipal de Barcelona tramitado para regularizar la situación tributaria del interesado en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica se declaró ante la Jefatura de Tráfico, a efectos de dicho impuesto, que el domicilio con licencia fiscal respecto al que se pretendía hacer creer que las actividades de comercio al por menor de vehículos (epígrafe 654.1) era el de la calle ... del municipio de Rajadell. El falso contenido de dicha declaración suponía la realización de una simulación que tenía como única finalidad la de domiciliar los ... vehículos ante la Jefatura Provincial de Tráfico en dicha población, lo que se consiguió por efecto de la conexión de ese domicilio con la normativa tributaria y la de tráfico, siendo la consecuencia de tal operación la de evitar que la exacción de este impuesto fuese efectuada por el municipio de Barcelona, lugar donde realmente estaban domiciliados los vehículos a través de los que se ejercían las actividades anteriormente señaladas

En base a las comprobaciones efectuadas por la inspección municipal de Barcelona que se han expuesto en el apartado séptimo de este expediente y a las que íntegramente nos remitimos, las evidencias de que el domicilio de la mercantil en el municipio de Rajadell no se corresponde con la realidad de los hechos son sobradamente suficientes para afirmar que la dirección facilitada por la interesada a la DGT a efectos de la matriculación de los vehículos y la declarada ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) a efectos

censales del Impuesto sobre Actividades Económicas, no es real, todo lo que confirma la culpabilidad de la recurrente

Por otro lado, la motivación de la imposición de las referidas sanciones es clara. El artículo 191.1 LGT prevé como infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

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

SE PROPONE

DESESTIMAR recurso y CONFIRMAR las liquidaciones impugnadas.