

Expedient: 224/21

El Consell Tributari, reunit en sessió de 26 de març de 2021, coneixent del recurs presentat per XX, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- A la data 31 de gener de 2020, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

...

2.- Quant a la regularització de l'**impost sobre vehicles de tracció mecànica** al·lega:

1.- Incompetència territorial de l'Ajuntament de Barcelona per a l'exacció de l'IVTM ja que l'ajuntament competent per exigir l'impost és el que figura al permís de circulació i no el del domicili real o veritable del titular del vehicle.

2.- Incompetència de l'Ajuntament de Barcelona per modificar les dades del registre de vehicles i per declarar la ineficàcia de l'alta a la matrícula de l'IAE.

3.- L'expressió domicili legal utilitzada per la normativa de trànsit no limita les possibilitats de domiciliació del vehicle al domicili social.

4.- Existència de doble imposició tributària i enriquiment injust.

5.- Inexistència de simulació ja que en cas de discordança entre la realitat registral i la material impera la primera.

6.- Impugnació indirecta de l'ordenança fiscal ja que no s'han publicat els acords d'aprovació provisional de l'ordenança que regula l'impost entre els anys 2015 a 2018.

Quant a la imposició, en el corresponent **procediment sancionador**, de quatre infraccions tributàries de caràcter lleu pels exercicis 2015 a 2018, previstes a l'art. 191.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària al·lega:

7.- Incompetència de la inspecció municipal de Barcelona per imposar infracció tributària.

8.- Inexistència de simulació. Tampoc no existeix una conducta culpable a l'interessat ja que va aplicar una conducta diligent en relació amb les seves obligacions tributàries i va actuar a l'empara d'una interpretació raonable de la norma.

9. Tot el procediment sancionador realitzat per la inspecció municipal es basa en presumpcions, circumstància que vulnera la presumpció d'innocència.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'Informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

1.- El 4 d'abril del 2018, rebut el 10 d'abril per la interessada, s'inicien les actuacions inspectores mitjançant comunicació al representant de la societat XXX a fi de comprovar l'impost sobre vehicles de tracció mecànica corresponent als exercicis 2015 a 2018, requerint-se una sèrie de documentació a aportar l'11 de juny de 2018 a les dependències municipals de l'IMH.

L'obligada va comparèixer si bé la documentació aportada no era tota la que se li havia requerit i durant el procediment inspector no s'ha aportat de forma complementària la documentació esmentada. En aquella compareixença se li va informar que podrien incórrer les circumstàncies determinants de la declaració de conflicte a l'aplicació de la norma tributària.

2.- El 3 de juliol del 2018 va presentar unes al·legacions que feien referència a la incompetència de l'Ajuntament de Barcelona per iniciar les actuacions inspectores respecte a l'impost sobre vehicles de tracció mecànica respecte dels vehicles que consten registrats fora del municipi de Barcelona, i que no hi concorren els pressupostos legals de l'art. 15 LGT.

3.- El 12 de juliol de 2018 es constitueix la Comissió consultiva per a la declaració de conflicte a l'aplicació de les normes tributàries, i el 5 d'octubre de 2018 es remet l'expedient a la Comissió.

De l'informe elaborat per la inspecció municipal s'entén que la societat ha declarat un local inexistent per fixar un domicili al municipi de Rajadell i així aplicar a la flota de vehicles la normativa de l'impost de vehicles de tracció mecànica desenvolupada per aquell municipi que és més favorable que la de Barcelona per aconseguir així un estalvi fiscal. Se sol·licita que s'estudiï si la conducta de l'empresa incorre en un cas de l'article 15 de la Llei General Tributària de declaració de conflicte en l'aplicació de la norma tributària.

Per Decret d'Alcaldia núm. S1/D/2018-01752 de 12 de juliol de 2018 es constitueix la Comissió consultiva per a la declaració de conflicte a l'aplicació de les normes tributàries.

La Comissió conclou mitjançant acord adoptat el 6 de maig del 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 maig del 2019 es va emetre informe notificat a l'empresa per la qual es conclouïa que no s'incorre en el supòsit de l'art. 15 de la LGT en relació amb la domiciliació de la flota de vehicles de la seva titularitat al municipi de Rajadell.

5.- El 31 d'octubre de 2019 se signa l'acta de disconformitat per la qual la inspecció municipal constata que la declaració tributària presentada per la interessada davant la Prefectura de Trànsit en què es declara l'existència d'un local al municipi de Rajadell és fictícia i simulada, amb l'únic propòsit de vincular aquella adreça als vehicles que són de la seva titularitat i poder subjectar aquells vehicles al tribut amb menys imposició que si tributessin a Barcelona.

6.- El 2 de gener de 2020 es notifica a la persona interessada la resolució del Director d'inspecció juntament amb les liquidacions corresponents que són objecte del present recurs, i es notifica a més la incoació del corresponent procediment sancionador per possible comissió d'infracció tributària.

7.- El 31 de gener de 2020 s'interposa aquest recurs que impugna l'anterior resolució i les liquidacions tributàries. A més, es presenta aval bancari com a garantia suficient per suspendre el deute tributari exigít.

8.- Juntament amb la resolució del Director d'Inspecció es va notificar també la incoació de l'expedient sancionador i la proposta d'imposició de sanció, sense que consti presentació d'al·legacions.

9.- Mitjançant resolució de 26 de juny de 2020 s'imposen les sancions tributàries corresponents a les infraccions tributàries previstes a l'art. 191.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, i per la conducta consistent en el fet d'haver deixat d'ingressar totalment la quota de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica meritat per cadascun dels exercicis objecte de comprovació, 2015 a 2018, ascendint la quantitat total a nnn €.

10.- Aquesta resolució i les liquidacions que se'n deriven es notifiquen a l'interessat el 16 de juliol de 2020.

11.- El 5 d'agost de 2020 s'interposa recurs contra la resolució anterior i les liquidacions de les infraccions tributàries.

4. L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Admissió a tràmit del recurs. Acumulació dels recursos presentats. Suspensió del deute garantit mitjançant aval bancari

Amb caràcter previ, cal dir que per a la resolució dels recursos presentats per l'interessat s'ha procedit a acumular-los, de conformitat amb el que preveu l'article 212.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, i en darrera instància per l'article 57 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques atesa la identitat substancial i íntima connexió existent entre aquests.

A més, els recursos s'han d'admetre, ja que han estat presentats en el termini d'un mes comptat des de l'endemà de la notificació de la resolució esmentada, segons prescriu l'article 46.1 de la Llei 1/2006 de 13 de març, pel qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'article 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb la Llei 39/2015 d'1 d'octubre per la qual s'aprova la Llei de procediment administratiu comú.

El deute exigít en concepte d'impost sobre vehicles de tracció mecànica es troba suspès en període voluntari en haver aportat garantia suficient mitjançant el corresponent aval bancari.

D'altra banda, el deute exigít en concepte de sanció tributària ha quedat suspès d'acord amb els arts. 212.3 i 224.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

Segon.- Normativa Tributària

L'article 92.1 del Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (TRLRHL) estableix 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”.

L'article 94 afegeix 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”.

Així, ser titular d'un vehicle i aparèixer com a tal al permís de circulació constitueixen els elements tributaris que permeten exigir el compliment derivat del naixement de l'obligació tributària corresponent. No s'ha especificat cap d'aquests elements a la normativa tributària pel que és el bloc normatiu que reguli la titularitat dels vehicles i l'assignació a un subjecte i vehicle del permís de circulació el que en definitiva concreta el fet imposable i l'obligat tributari a títol del contribuent.

Per tant, la normativa tributària, en establir que l'obligat tributari és el subjecte que aparegui al permís de circulació del vehicle, deixa que sigui la normativa que estableix aquests permisos la que en defineixi i en reguli el règim jurídic.

En concret, l'article 97 del TRLRHL diu 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”.

De l'anterior precepte es dedueix que són els municipis els subjectes titulars tant de les competències aplicatives com de les normatives, quant a l'establiment del tipus de gravamen de l'impost, utilitzant per a la seva concreció particular el criteri del domicili que figuri al permís de circulació del vehicle; però el transcrit precepte no es limita a atribuir la gestió al municipi, sinó que també determina que l'ordenament del municipi esmentat s'ha d'aplicar a la realització del fet imposable.

El permís de circulació es converteix així en un element essencial, en primer lloc per concretar el subjecte obligat al pagament de l'impost; en segon lloc, per fer el mateix respecte del que ho ha d'aplicar, i, en tercer lloc, per especificar el conjunt normatiu aplicable.

Així doncs, el municipi al qual correspongui el domicili que figuri en el permís de circulació serà el competent per imposar el tribut i s'aplicarà la normativa que aquest hagi desenvolupat a través de la seva ordenança fiscal.

De tot allò exposat, no hi ha dubte que la norma tributària (TRLRHL) es remet a la continguda al Reglament de Vehicles per concretar qui és el subjecte passiu i per establir quin és el municipi de la imposició.

Aquesta remissió normativa fa que entrem ara a analitzar la normativa reguladora dels permisos de circulació de vehicles.

Tercer.- Normativa en matèria de trànsit

La normativa reguladora dels permisos de circulació de vehicles està constituïda pel RDLeg. 6/2015, de 30 d'octubre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei sobre trànsit, circulació de vehicles de motor i seguretat viària, i pel RD 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament General de Vehicles (RGV). Aquest reglament regula les autoritzacions tant per conduir com per a la circulació dels vehicles.

Aquesta darrera autorització, permís de circulació, és la necessària perquè el vehicle pugui circular i la que es té en compte pel TRLRHL per concretar els elements que l'identifiquen, especialment per determinar qui és el contribuent de l'IVTM en relació amb aquest vehicle .

L' **article 28.1 del RGV** en relació amb el domicili que ha de figurar en els permisos de circulació disposa 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 relació amb la interpretació del precepte anterior, la **Direcció General de Trànsit** en la seva **Instrucció 01/V-40, de 7 de febrer de 2001**, va emetre el criteri següent:

“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.”

Posteriorment, mitjançant instrucció de la DGT número 11V-94 de 20 de desembre de 2011, en relació amb l'article 97 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, es diu 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 (...)”.

Tenint en compte aquestes instruccions de la DGT s'infereix una nova connexió, ja que el domicili legal s'ha d'entendre no només el domicili social o el fiscal sinó també el de qualsevol agència o sucursal, sempre que sigui un domicili legalment vinculat al titular del vehicle.

Aquest és doncs el criteri seguit des de llavors per la DGT: Es permet doncs que consti al permís de circulació tant el domicili fiscal com el legal de la societat però també el de qualsevol de les seves

delegacions, sucursals o agències, mitjançant la simple aportació d'un alta que així ho declari a l'IAE, sense que la Direcció General de Trànsit faci cap comprovació de veracitat del domicili declarat als efectes de la matriculació d'un vehicle. Així, es fa una presumpció de veracitat amb la presentació d'aquella declaració d'alta censal.

Aquesta normativa sobre trànsit ha estat utilitzada, com passa en aquest supòsit, com a instrument per reduir, de manera artificiosa, l'aplicació d'una norma fiscal de tributació de l'IVTM.

No obstant això, com s'indica a l'Informe emès el 6 de maig de 2019 per la Comissió Consultiva per a la Declaració del conflicte:

“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”

Quart.- Concepte de domicili

La voluntat del legislador és la de vincular com a domicili d'una persona jurídica, societat mercantil, el domicili legal de la persona propietària del vehicle, i aquest és el domicili des d'on se centralitza de forma real i efectiva el seu negoci com el domicili social o, si no és formalment el domicili legal o social de l'entitat, si més no que siguin les sucursals o les agències des d'on s'exerceix, de forma real i no fictícia, l'activitat.

Una instrucció de la Direcció General de Trànsit obre la possibilitat que el propietari d'una gran flota de vehicles els pugui vincular a diferents municipis atenent criteris organitzatius empresarials. Així,

una empresa que exerceix la seva activitat mitjançant un volum significatiu de vehicles podria disposar de la seva seu social a una ciutat en concret, i alhora disposar d'una xarxa de sucursals, agències i delegacions a tot el territori nacional per donar servei als seus clients , i haver pres la decisió de vincular els vehicles de la seva propietat a la delegació, sucursal o agència en concret des d'on es fan servir.

Aquest criteri empresarial seria plenament vàlid sempre que aquell domicili designat com a sucursal, agència o delegació sigui real, és a dir, des d'on efectivament s'exerceix l'activitat econòmica de la persona jurídica.

Com s'indica a l'Informe de la Comissió Consultiva abans esmentada:

“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, entendiendo 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.”

És a dir, d'acord amb l'informe transcrit, les normes de trànsit no limiten el domicili a l'estrictament legal, sinó a qualsevol local vinculat al titular, sempre que sigui real i no fictici.

Cinquè.- Actuació del recurrent

En aquest cas, l'obligat tributari amb domicili social i fiscal a Barcelona, és titular d'una flota de ... vehicles que segons el permís de circulació de cadascun consten domiciliats al municipi de Rajadell, i així consten registrats a la Prefectura provincial de Trànsit.

Per això, la societat mercantil va realitzar una alta censal a l'impost sobre activitats econòmiques mitjançant una declaració tributària per la qual es donava d'alta de l'activitat corresponent a l'epígraf 654.1 de comerç al detall de vehicles terrestres al municipi de Rajadell amb un local situat a

Un cop consta a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària l'alta censal d'aquesta activitat, l'interessat sol·licita un certificat que acredita aquesta situació. És la documentació que aporta a la

Prefectura Provincial de Trànsit per acreditar el domicili legal dels ... vehicles dels quals és titular i així obtenir els corresponents permisos de circulació amb aquell domicili.

Com s'ha anat relatant fins aquí, el fet que consti aquest domicili als permisos de circulació d'aquests vehicles comporta, a efectes tributaris de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, que la normativa tributària aplicable sigui la de Rajadell mitjançant la corresponent ordenança fiscal que reguli el tribut, i a més serà també l'únic municipi competent per realitzar totes les actuacions de gestió tributària, liquidació, recaptació i revisió.

Sisè.- Lliure elecció del titular del vehicle: estalvi fiscal

La decisió de determinar el local situat a Rajadell com a domicili legal dels ... vehicles obeeix, segons l'al·legat per qui recorre, a un criteri d'economia d'opció i llibertat d'establiment consagrat en el nostre ordenament jurídic i que és plenament lícit el triar a cada empresa el lloc des d'on realitzar les seves activitats.

La sentència a què el mateix recurrent fa referència en aquest recurs així ho diu també. En concret, la sentència del Jutjat Contenciós Administratiu de Saragossa de 14 d'octubre de 2010, recurs 457/2009, la motivació i la conclusió del qual també comparteix aquesta administració diu així:

“(...) 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 (...)”

Encara més, el Tribunal Suprem manté un criteri clar sobre aquest tema. La sentència del 24 de febrer de 2016 (recurs de cassació 948/2014) diu així:

“(…) 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”.

Així doncs és cert que l'obligat tributari pot triar segons criteris econòmics un domicili on vincular la seva flota de vehicles sempre que aquest domicili realment correspongui amb un centre, sucursal, agència des d'on es realitzi una activitat econòmica, és a dir, sempre que el domicili assenyalat al permís de circulació dels vehicles tingui un vincle, una connexió real amb l'activitat duta a terme pel titular dels vehicles. Cal recordar que, com hem dit, la norma tributària reguladora de l'IVTM, el TRLRHL, remet respecte al domicili a la normativa de trànsit i que, en aquesta normativa, el domicili elegit pel titular del vehicle ha de ser real, no fictici, sent l'alta de llicència un mer element de prova de la real existència del mateix. Dit d'altra manera, un mer element de prova de l'existència real d'una agència o sucursal, d'un lloc, en definitiva, on efectivament es dugui a terme una activitat. Per tant, no és vàlida l'elecció d'un domicili sense activitat real amb llicència fiscal.

Setè.- Verificació dels fets realitzada per la inspecció municipal i conclusió a què s'arriba

Com s'ha explicat anteriorment, el domicili que consta al permís de circulació dels ... vehicles és un dels locals amb llicència fiscal del recurrent i en constar als corresponents permisos de circulació comporta que sigui la normativa tributària d'aquell municipi aplicable a l'impost de vehicles sobre tracció mecànica.

Els principals fets que resulten de l'expedient de les actuacions que la inspecció municipal de Barcelona va dur a terme, així com de la informació recollida davant de diferents organismes, com són el Registre mercantil, l'AEAT, la Direcció General de Trànsit i la Tresoreria General de la Seguretat Social, són els següents:

1.- De les dades que consten al Registre Mercantil de Barcelona, se sap que la societat XXX té el seu domicili social al carrer ... de Barcelona. El domicili fiscal declarat coincideix amb el domicili social.

El seu objecte social és la compra i venda de tota mena de vehicles derivats del ram de l'automòbil i, en general, la comercialització referent a l'automoció, així com la venda dels seus accessoris i recanvis, la reparació dels vehicles esmentats i el lloguer i l'arrendament de tota mena de vehicles automòbils, amb conductor o sense.

2.- De les dades consultades a la Agència Estatal de l'Administració Tributària, AEAT, a efectes de l'impost sobre activitats econòmiques, se sap que la societat consta donada d'alta dels epígrafs següents per desenvolupar la seva activitat als municipis de Barcelona:

- **Epígraf 654.1** de comerç al detall de vehicles terrestres als locals situats a:

...

- **Epígraf 615.1** de comerç a l'engròs de vehicles i els seus accessoris, i **epígraf 691.2** de reparació d'automòbils a:

...

Al municipi de **Rajadell** des d'agost 2005 de l'activitat classificada sota l'epígraf de 654.1 al local situat a ... amb una superfície de 20 m2.

Així el recurrent exerceix tres activitats a Catalunya, a dos municipis, Barcelona i Rajadell, mitjançant diversos locals amb una total superfície de 8.749 ms2. a Barcelona i 20ms2. a Rajadell. D'aquestes 3 activitats, dues se situen exclusivament a Barcelona (comerç a l'engròs de vehicles i els seus accessoris, Epígraf 615.1, i reparació d'automòbils, Epígraf 691.2) a dos locals amb una superfície de 8.749 ms2, mentre que una activitat (comerç al detall de vehicles, Epígraf 654.1) s'exerceix a Rajadell amb una superfície de 20 ms2.

3.- De l'informe sol·licitat a la Direcció General de Trànsit se sap que consten ... vehicles la titularitat dels quals correspon a la societat mercantil assignats al Registre de vehicles de la Prefectura Provincial de Trànsit al domicili legal al municipi de Rajadell al C ... durant els exercicis 2015 a 2018.

4.- De la informació sol·licitada a la Tresoreria General de la Seguretat Social se sap que no consta que la societat mercantil estigués domiciliada al municipi de Rajadell, és a dir, no constava l'existència de cap centre de treball ni de personal adscrit per l'empresa en aquell municipi.

5.- De les actuacions realitzades per la **inspecció municipal** consta que:

a.- Com a resultat d'una verificació presencial per personal adscrit a la inspecció i del qual també es posseeix document fotogràfic, es constata que al municipi de Rajadell i en concret a l'adreça del local situat a C. ... no s'observa cap oficina o local amb el nom de la mercantil interessada, ni de qualsevol altra. No es constata l'existència de cap local, taller, oficina o establiment on figuri algun tipus de cartell, rètol, placa o indicatiu de la presència de la societat esmentada en la direcció esmentada.

b.- Del rastreig efectuat a Internet, no consta cap cerca positiva ni referència ni vincle referent al fet que al local de C. ... de Rajadell hi hagi alguna agència, sucursal o establiment de la societat mercantil.

c.- La societat mercantil en el transcurs del procediment inspector realitzat i havent estat requerit a aquests efectes, no ha aportat ni justificat el títol d'ocupació del local situat en C. ... ni la relació del personal adscrit oficialment a aquest centre de treball ja sigui per compte propi o per compte aliè mitjançant el corresponent contracte mercantil.

Segons totes aquestes investigacions realitzades per la inspecció municipal, aquesta conclou que el domicili d'activitat declarat per la mercantil interessada al municipi de Rajadell (Barcelona) és un domicili del tot fictici, simulat, irreal o inexistent.

Dels fets anteriors, resulta l'evidència material que l'activitat econòmica declarada per la mercantil interessada al municipi de Rajadell (Barcelona) és inexistent, sense que l'interessat hagi aportat cap documentació que desvirtués aquests fets. Tampoc ha acreditat estar donat d'alta de llicència fiscal d'alguna activitat als municipis que al·lega que acullen bona part de la seva flota, com ara Sant Cugat del Vallès o Sant Just Desvern.

Pel que fa a aquests fets provats, el recurrent, al seu Fonament de Dret Cinquè, al·lega el següent:

“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)”.

Podria fer la impressió que el recurrent pretén reduir a un sol any, el 2018, el pagament del tribut a l'Ajuntament de Barcelona, a la vista de la impossibilitat de refutar les proves directes acumulades per la inspecció municipal sobre la inactivitat de l'empresa al municipi de Rajadell. En aquest punt, com després veurem, es pot considerar que la prova directa de la inactivitat al local de Rajadell el 2017, constitueix una clara prova indiciària de com era els anys anteriors. Si no podia acollir més de ... vehicles el 2017, difícilment els podia acollir en anys anteriors, en què tampoc figurava cap empleat o treballador.

Així, la inspecció entén que la declaració d'alta a l'IAE va tenir com a única finalitat establir un punt de connexió respecte a l'IVTM i donar cobertura a la inscripció al Registre de Trànsit d'aquell domicili per fer subjectar l'IVTM a la regulació del municipi de Rajadell, el tipus impositiu del qual és menor que el regulat a Barcelona, i així obtenir un estalvi fiscal, un avantatge econòmic significatiu ja que es tracta d'una flota de vehicles d'envergadura. Però, encara que així no fos i l'alta a la llicència fiscal de l'IAE hagués tingut una altra finalitat, el que sí que és evident és que el local de Rajadell no és una sucursal real, i que, per tant, la llicència de l'IAE a Rajadell no va haver de ser presentada per domiciliar els vehicles, i que, així es va fer, va ser amb la finalitat exclusiva d'obtenir un estalvi fiscal en la tributació d'aquests vehicles. Això és, amb la finalitat objectiva de deslocalitzar-los territorialment a un territori de baixa tributació, desplaçant-los del territori on l'empresa desenvolupa la pràctica totalitat de la seva activitat empresarial a Catalunya.

De les actuacions inspectores ha quedat prou acreditat que la declaració de l'existència d'aquell local a la Prefectura de Trànsit és un acte simulat amb l'única finalitat d'evitar una imposició més gran en l'impost que ens ocupa, i en aquest cas no es pot apreciar una opció econòmica legítima basada en criteris d'economia d'opció, sinó tot al contrari: ha estat una maniobra artificial per quedar subjecte a un territori on l'impost de vehicles de tracció mecànica està regulat aplicant un tipus impositiu molt baix, i això és rellevant quan es tracta d'una flota de ... vehicles.

La inspecció municipal que s'ha desplaçat físicament en aquella direcció s'ha comprovat que és un local inoperatiu, tancat. En aquella direcció no consta com a centre de treball des del qual es tinguin contractades persones laboralment o mercantilment.

Vuitè.- Simulació: local designat a la declaració censal inexistent

La declaració censal presentada pel recurrent en què es declara l'existència del local situat a Rajadell té l'única intenció de vincular els vehicles a aquest municipi en els corresponents permisos de circulació, i així aplicar una normativa que resulta ser més favorable en termes econòmics que la de Barcelona amb relació a l'impost de vehicles de tracció mecànica. I és que s'ha deixat d'ingressar en els darrers exercicis no prescrits per aquests... vehicles en concepte d'impost sobre vehicles de tracció mecànica la quantitat de nnn €, quantitat que ara es reclama.

La possibilitat que l'Administració Tributària gaudeixi de qualificar els fets que conformen el fet imposable d'un impost, en aquest cas, de l'IVTM, als efectes d'aconseguir l'aplicació efectiva dels tributs, és a dir, als efectes que els impostos s'apliquin als fets imposables reals i efectivament realitzats, està contemplada a l'art. 13 e la LGT, segons el qual:

“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”.

D'acord amb el precepte esmentat, la qualificació és una operació que implica la necessitat d'establir o de determinar la veritable i autèntica naturalesa jurídica material de la realitat sobre la qual s'ha d'aplicar la norma tributària, així com l'obligació de cenyir-s'hi, la determinació de les conseqüències tributàries corresponents, sense necessitat que, per dur a terme aquesta operació, l'operador jurídic estigui vinculat pel *nomen iuris* amb què les parts hagin pogut designar els fets, actes o negocis celebrats. En altres paraules, abans de considerar si s'han produït realment, o no, els fets, actes o negocis que les parts declaren haver celebrat, cal determinar si el contingut d'aquests –suposant-los veritables– es correspon amb el terme emprat per designar-los. Si falta aquesta correspondència, l'aplicador de la norma ha d'atendre, única i exclusivament, el contingut de la realitat i prescindir, per tant, de la denominació utilitzada. Només després procedirà explorar a més si allò declarat per les parts reflecteix la realitat o constitueix una simple simulació.

Pel que fa a la simulació, aquesta figura està contemplada a l'article 16 de la LGT en disposar 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 Sentència del tribunal Suprem (Sala Penal) de 15 de juliol de 2002 (RJ 2002\8709, conté la definició següent de simulació:

“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 aquest cas no es tracta d'un “negoci” sinó d'un “acte”, que aquí s'oculta amb violació de la Llei, cosa que té com a conseqüència que l'IVTM no es paga al municipi de Barcelona, que és on efectivament es fa l'activitat; i aquesta simulació es fa amb el presumpte concert entre la recurrent i l'Ajuntament de Rajadell.

En aquest punt, sobre l'actuació de l'Ajuntament de l'esmentat municipi de Rajadell, cal assenyalar que l'art. 3.1 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de Règim Jurídic del Sector Públic, disposa que les administracions públiques hauran de respectar, entre d'altres, els principis de bona fe, confiança legítima i lleialtat institucional -apartat e)-, responsabilitat per la gestió pública –apartat f)-, i cooperació, col·laboració i coordinació entre les administracions públiques –apartat k)-. Més concretament, l'art. 141.1 del text legal esmentat regula els principis que informen el deure de col·laboració entre les administracions públiques, i en el seu apartat e) estableix el de *“Cumplir con las obligaciones concretas derivadas del deber de colaboración y las restantes que se establezcan normativamente”*.

Per la seva banda, la Llei de Catalunya 26/2010, del 3 d'agost, de règim jurídic i procediment de les administracions públiques de Catalunya, disposa que les administracions públiques de Catalunya han d'actuar, entre d'altres, d'acord amb els principis de bona fe i confiança legítima - apartat Segon - lleialtat institucional apartat Novè - i col·laboració i cooperació administrativa - apartat Desè -.

També respecte a la simulació, la Sentència de l'Audiència Nacional (Sala Contenciosa Administrativa) de 14 de juliol de 2016 (JT 2016\1164) diu:

“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”.

Per tant, l'Administració tributària, en aplicar un tribut, està facultada per comprovar si el contingut real de les relacions entaulades pels subjectes passius o dels actes realitzats per aquells es corresponen realment amb els declarats. L'Administració tributària pot, en liquidar un tribut, declarar l'existència de simulació només als efectes tributaris, de conformitat amb el que preveu l'art. 16.2 de la LGT. L'efecte immediat de la declaració esmentada seria l'aplicació del gravamen corresponent a l'autèntica realitat oculta després de la falsa aparença de l'acte o negoci simulat.¹

¹ Tal com ha posat de manifest la doctrina - Violeta Ruiz Almendral i Juan Zamora Pérez en el llibre “La reforma de la Ley General Tributaria (Estudios de Derecho Judicial núm. 57. Ed. Consejo General del Poder Judicial)” (pàg. 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 refiere a otros actos

Més concretament, la simulació suposa que l'acte, contracte o negoci que els subjectes passius diuen haver realitzat no ha tingut lloc realment de tal manera que la seva celebració es declara única i exclusivament per tal de crear una ficció o aparença que serveixi de pantalla per ocultar a tercers l'autèntica realitat existent, realitat aquesta que és l'absència d'acte, contracte o negoci -simulació absoluta- o bé l'existència d'un acte, contracte o negoci diferent del que es diu haver celebrat -simulació relativa- de tal manera que la simulació implica així una divergència entre la declaració dels subjectes passius i la situació jurídica real derivada dels autèntics actes, acords, contractes, pactes o negocis conclusos entre ells. Així, de conformitat amb allò previst per l'article 16.2 de la LGT, l'òrgan administratiu que ha de dictar l'acte de liquidació ha de valorar en cada cas si es dona o no aquesta divergència i, en cas afirmatiu, exigir el gravamen atenent a la situació jurídica real oculta després del negoci simulat.

La sentència del Tribunal Suprem de 12 de novembre de 2014 al final de l'FJ4 disposa 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.(…)”.

*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...**”*

El Tribunal Suprem, en sentència de 29 d'octubre del 2012 (Rec. 6460/2010) i 7 de juny del 2012 (Rec. 3959/2009) interpreta que per considerar l'existència de simulació 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 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 aquest sentit, l'informe de 10 de juny de 2019 emès per la Comissió Consultiva que es va constituir per a l'estudi de la declaració de conflicte a l'aplicació de normes tributàries, va concloure que no concorrien les circumstàncies establertes a l'art. 15 de la LGT. Tot i que, òbviament, l'informe

esmentat no va examinar el problema de la simulació, sí que s'indica que de l'expedient es derivava que les actuacions del contribuent encaminades a l'obtenció del permís de circulació eren artificioses, amb l'única finalitat d'aconseguir un domicili fiscal que s'adeqüi a l'ordenament que regula el trànsit (art. 28RGV) però amb l'exclusiva finalitat d'obtenir una minoració efectiva de la quantitat de l'impost de vehicles de tracció mecànica que pagaria si el domicili dels vehicles fos el domicili social i el fiscal de la societat situat a Barcelona.

En concret es diu:

“(…) 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 (...).”

Les operacions realitzades per la recurrent només serien admissibles si la direcció facilitada a la DGT fos real. No obstant això, no consta cap prova de l'existència del domicili esmentat llevat de la declaració efectuada per la pròpia obligada tributària davant de l'AEAT i a efectes de l'IAE. I, a la vista de tot allò que s'ha actuat es pot deduir que aquesta manifestació de domicili legal realitzada a la DGT no era veraç pel que cap efecte ha de produir, ni respecte a terceres persones, ni respecte a Administracions públiques que tenen l'obligació de recaptar un tribut que, en la configuració actual, és un tribut que té caràcter obligatori ex article 4.3 de la LGT, en relació amb els articles 38.1 i 59.1, c) del TRLRHL.

En aquest sentit, el mateix article 69.4 de la LPACAP estableix 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 altres paraules, l'Alta a l'IAE és una simple declaració unilateral del contribuent necessària quan es pretén dur a terme una activitat econòmica subjecta a aquest impost, declaració que comporta automàticament la seva inclusió al Cens d'empresaris i professionals així com a la Matrícula de l'Impost, però sense que hi hagi una comprovació sobre la certesa i veracitat de la declaració esmentada -llevat del supòsit d'una posterior comprovació tributària efectuada a fi de cerciorar-se de l'exactitud del declarat així com del fet que l'activitat declarada o els elements tributaris siguin els correctes ni sobre l'existència o el desenvolupament efectiu de l'activitat.

Novè.- Punt de Connexió i Competència Territorial

A través de simular l'existència d'un local al municipi de Rajadell mitjançant l'actuació legal de presentar una declaració censal en aquest sentit davant l'AEAT, i vincular a Trànsit la seva flota de vehicles a aquell local, s'aconsegueix que respecte l'impost sobre vehicles de tracció mecànica sigui aplicable la normativa d'aquell municipi i aquest ens local sigui l'únic òrgan de gestió de l'impost.

Ara bé, mitjançant el procediment inspector realitzat objecte d'aquest recurs s'ha constatat que no hi ha cap punt de connexió amb el municipi de Rajadell. L'únic acte que vinculava el recurrent amb aquest municipi era la declaració censal realitzada de manera unilateral pel recurrent en què es manifestava l'existència d'un local, seu, sucursal o agència al municipi.

Realitzades les comprovacions abans exposades s'ha constatat que no hi ha cap local, seu, sucursal o agència en aquell municipi que es pugui vincular amb cap de les activitats de què es troba donat d'alta el recurrent.

És cert que segons l'art. 97 del TRLHL el domicili d'imposició del present impost és el que consti al permís de circulació però sempre que aquest sigui real.

Aquesta qüestió apareix a la sentència 301/2010 de 23 de setembre del Jutjat CA de Saragossa (rec 470/2009) en què es diu (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...(...)”.

Es dóna total llibertat al titular del vehicle perquè aquest pugui decidir a quin local, sucursal o agència relacionada amb la seva activitat vol vincular el vehicle esmentat mitjançant la determinació d'una adreça concreta en el permís de circulació. Aquesta decisió comportarà la subjecció tributària de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica al municipi on s'ubiqui aquesta direcció.

El recurrent fa esment sense desenvolupar contingut de sentències del Tribunal Superior de Justícia de Castella Lleó de 4 d'abril de 2000, del Tribunal Superior de Justícia de Múrcia de 6 de març de 2000, del Tribunal Superior de Justícia de Cantàbria de 14 de març de 2000 o, la del Tribunal de Justícia de Madrid de 21 de gener de 2000.

En aquest sentit, cal dir que totes elles, excepte una, es refereixen a supòsits de particulars que van traslladar efectivament, és a dir, de forma real el seu domicili a altres municipis, en alguns casos fins i

tot arribant a empadronar-s'hi, però sense modificar-lo domicili del vehicle davant la Prefectura Provincial de Trànsit pertinent. I un supòsit d'aquelles sentències tracta sobre un trasllat també real de la seu d'una societat mercantil. Ara bé, aquestes sentències no són aplicables al present cas ja que aquí ens trobem davant d'una empresa que es dedica, entre altres activitats, a la comercialització, reparació i servei postvenda de vehicles de motor, així com a la comercialització dels seus recanvis i accessoris, la qual manifesta disposar d'un centre d'activitats al municipi de Rajadell (Barcelona), on figuren matriculats un nombre elevat de vehicles, establiment que s'ha demostrat ser inexistent, irreal o fictici.

És oportú indicar que durant el procediment dut a terme per la inspecció municipal s'ha requerit a la recurrent perquè exercís el seu dret a provar l'existència real d'un local al municipi de Rajadell o que des d'aquell municipi s'estigués fent alguna activitat econòmica a la qual vincular la seva flota de vehicles, dret que no n'ha fet ús ja que no ha aportat cap tipus de document al respecte.

L'única connexió territorial del present impost correspon llavors al municipi de Barcelona, on es pot presumir que es duu a terme l'activitat, independentment que l'empresa hi tingui el domicili legal i social.

A la demarcació municipal de Rajadell no hi ha cap vincle amb la societat mercantil que recorre. El local declarat no existeix. Per tant la competència normativa i exigència tributària d'aquell municipi col·lisiona amb els principis del sistema tributari local previstos a l'article 6 del Reial Decret Legislatiu 2/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el text refós de la llei d'hisendes locals a quant 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.”

És al municipi de Barcelona des d'on el recurrent en exclusivitat té la seu social i fiscal i, sobretot, on té els locals des dels quals desenvolupa la pràctica totalitat de la seva activitat empresarial. Per tant, és Barcelona el municipi on s'ha de situar el domicili que ha de figurar en els permisos de circulació de la flota de vehicles del recurrent. Per tant, també és la normativa de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica desenvolupada a través de la corresponent ordenança fiscal de Barcelona la que cal aplicar en aquest cas.

Pel que fa a la prova de la simulació, la Sentència del tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 10 d'octubre del 2019 (JT 1209\2019), diu el següent:

“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 aquest supòsit, a l'expedient administratiu figuren proves directes sobre la inexistència d'activitat alguna al municipi de Rajadell; també s'arribaria a la mateixa conclusió pels indicis clars que han estat provats. Un municipi de 534 habitants que acull una flota de més de 900 vehicles a un local de 20 ms²; davant d'un municipi de més d'un milió i mig d'habitants, on l'empresa té el domicili social i gaudeix d'uns espais la superfície total dels quals suma més de 6.000 ms².

Ja hem esmentat anteriorment l'al·legació del recurrent, en el sentit d'admetre la realitat només respecte de l'any 2017; però aquesta prova directa, que no té més remei que admetre, constitueix una prova indiciària clara de la manca d'ús del local en anys anteriors. Les fotografies no deixen cap dubte sobre la impossibilitat que el local de referència pugui albergar una flota de ... vehicles.

Aquesta superfície total, per la seva mida, no troba cap explicació en les activitats donades d'alta per l'empresa, ni aquesta ha aportat cap argument o prova de la correspondència entre aquestes i aquella.

D'altra banda, l'empresa si bé ha invocat que disposa d'altres locals, sucursals o delegacions a tercers municipis als quals vincular els vehicles objecte d'aquest expedient, no ha aportat cap prova sobre aquest extrem.

Per tot això, es pot presumir que, no sent Rajadell ni a cap altre municipi, únicament a Barcelona es troba el domicili real i efectiu dels vehicles i, en definitiva, el local o locals que allotgen la flota de vehicles.

D'altra banda, el fet de buscar “*paradisos fiscals*” dins del propi territori estatal és sancionable, com s'estableix a la STS de 13 de desembre de 2016 (RJ 2016\6154) que diu el següent:

“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”.

Al problema que s'examina s'ha produït la mateixa situació, la deslocalització fictícia que busca un estalvi fiscal.

Desè.- Conclusió respecte a l'existència de simulació

Del que s'ha exposat fins aquí, es conclou que hi ha una situació que no concorda amb la realitat, verificada pels serveis municipals de l'Ajuntament de Barcelona, que consisteix en què se simula que uns vehicles que estan adscrits a una activitat que es presta a l'àmbit del terme municipal de Barcelona, estan físicament domiciliats en un altre terme municipal, que suposadament acull, en locals d'ínfima superfície, centenars de vehicles. La conseqüència és, en definitiva, que eludeix el pagament de l'IVTM de Barcelona.

L'art. 16.2 de la LGT disposa 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 d'aquesta declaració es poden iniciar els procediments oportuns per adequar les situacions tributàries a la realitat.

És per això que la inspecció municipal de Barcelona té la competència per regularitzar la situació tributària del contribuent a l'IVTM respecte als ... vehicles que figuren al seu nom al Registre de Trànsit.

Desè primer.- Procediment d'aprovació i publicació de l'Ordenança fiscal

S'al·lega en aquest sentit que el procediment d'aprovació i publicació de les ordenances fiscals de Barcelona, reguladora de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica és nul, ja que no s'ha procedit a la publicació de l'anunci d'exposició en un diari de difusió més gran de la província.

Però aquesta afirmació no és certa perquè aquesta es va realitzar el 2015 quant a la modificació de l'ordenança de l'impost per a l'exercici 2016 al diari de la Vanguardia de data 18 de novembre de 2015 (Pàg. 15 en concret), i respecte a la modificació realitzada a l'ordenança fiscal de l'impost per a l'exercici 2017 al diari de La Vanguardia de 25 de juliol de 2017 (Pàg. 13 en concret), sent aquesta l'última modificació realitzada i l'actualment vigent des de llavors.

A més, cal recordar que qualsevol motiu d'impugnació d'una Ordenança fiscal només es pot fer via recurs contenciós administratiu d'acord amb el que preveu l'art. 19 del text refós de la Llei d'hisendes locals en disposar que *“Les ordenances fiscals de les entitats locals a què es refereix l'article 17.3*

d'aquesta llei regiran durant el termini, determinat o indefinit, previst en elles, sense que hi càpiga un altre recurs que el contenciós administratiu (...)". I, en el mateix sentit l'article 112.3 de la Llei 39/2015 d'1 d'octubre del Procediment Administratiu Comú de les Administracions Públiques que disposa que *"Contra les disposicions administratives de caràcter general no es pot interposar recurs en via administrativa"*.

Desè segon.- Respecte a les al·legacions en matèria del procediment sancionador

Les al·legacions presentades contra la resolució del procediment sancionador i les liquidacions de les sancions tributàries imposades es reiteren a les al·legacions presentades contra la regularització efectuada per aquesta inspecció municipal en relació amb l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, pel que fa a la incompetència per imposar les presents sancions i la inexistència de simulació. En aquest sentit i per evitar reiteracions es creu convenient remetre'ns al contingut íntegre dels anteriors apartats que tracten i donen resposta a aquestes qüestions.

En l'àmbit administratiu és cert que no és admissible la sanció objectiva, de manera que la mera infracció de la normativa aplicable no pot ser determinant de la responsabilitat de l'infractor sense més consideracions.

El sistema punitiu no pot descansar en una presumpció de responsabilitat, que seria contrària al principi que informa l'ordenament jurídic sancionador que és justament el contrari, és a dir, la presumpció d'innocència. La ja derogada Llei 30/1992 atribuïa la responsabilitat per simple inobservança (art. 130.1), és a dir, sempre calia constatar no només que, efectivament, s'ha comès l'il·lícit imputat, sinó també acreditar la imputabilitat de l'il·lícit a l'infractor, és dir, la culpabilitat.

La jurisprudència ha generalitzat des del 1988 l'exigència d'una acció típica i culpable per a la validesa de les sancions administratives (Sentència del Tribunal Constitucional 76/1990 de 14 d'abril). Aquesta exigència de culpabilitat exclou la sanció objectiva (STS de 16 de febrer de 1990) i opera com a darrera fase en el procediment que porta a imposar la sanció (STS de 17 de desembre de 1985).

Amb l'entrada en vigor de l'actual Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de Règim Jurídic del Sector Públic, que estableix a l'article 28 de forma expressa 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”.

D'aquesta manera la configuració de la possible exigència de responsabilitat en l'àmbit del dret sancionador es veu sotmesa al principi de culpabilitat o responsabilitat que implicarà no només la necessitat que s'hagi d'apreciar el dol o la culpa en la conducta de l'infractor a efectes de la possible imposició d'una sanció, sinó també que les circumstàncies que haguessin pogut alterar o influir en les facultats volitives de l'infractor siguin apreciades i tingudes en compte als efectes de la graduació en la sanció que s'ha d'imposar o fins i tot de la inimputabilitat de l'infractor.

En matèria d'infraccions tributàries només és exigible el grau mínim de culpabilitat, i així s'expressa l'article 183 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària en definir les infraccions tributàries com a “accions o omissions doloses o culposes amb qualsevol grau de negligència que estiguin tipificades (.../...)”.

Tal principi ha estat recollit pel Tribunal Suprem en la sentència de 8 de maig de 2000, en dir:

“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”.

I en el mateix tenor la sentència del Tribunal Suprem de 4 de març de 2004 quan diu 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”.

Mitjançant sentència del Tribunal Suprem de 29 d'octubre de 1999 es matisa que respecte a l'àmbit tributari i a la relació de culpabilitat cal que la infracció sigui clara, és a dir, que es constati l'incompliment d'una obligació que figura clarament a l'ordenament aplicable.

Pel que fa a les al·legacions que efectua la recurrent, cal estar al que estableix l'article 179 de la Llei general tributària sobre el principi de responsabilitat en matèria d'infraccions tributàries.

Efectivament, només es pot sancionar per fets constitutius d'infracció tributària si els infractors resulten responsables d'aquests fets. Les accions o omissions tipificades a les lleis no donen lloc a responsabilitat per infracció tributària només en els casos següents: i) quan es realitzin pels qui no tinguin capacitat d'obrar en l'ordre tributari; ii) quan concorri força major; iii) quan derivin d'una decisió col·lectiva, per als qui hagin salvat el vot o no hagin assistit a la reunió en què es va adoptar;

iv) quan s'hagi posat la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries; v) quan siguin imputables a una deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència facilitats per l'Administració tributària per al compliment de les obligacions tributàries.

Pel que fa al penúltim supòsit que regula aquest article 179 LGT, s'estableix 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 aquest cas, no són oposables les al·legacions del recurrent en aquesta qüestió, ja que l'interessat ha comès la infracció tributària ara sancionada. No s'ha emparat en una interpretació raonable de la norma, sinó que ha fet un ús forçat o abusiú de la norma a aplicar, ja que ha falsejat les dades per simular una realitat que li permet beneficiar-se fiscalment d'unes quotes de l'impost menors a les que hauria d'haver ingressat.

I, en fi, per justificar l'existència de culpabilitat en l'obligat tributari cal demostrar la concurrència d'una actuació dolosa o almenys negligent, requisit que es tradueix en la necessitat d'acreditar que l'incompliment de l'obligació tributària del contribuent obeeix a una intenció de defraudar o, almenys, a l'omissió de la cura i l'atenció exigibles jurídicament.

Això és el que ha passat en aquest cas, ja que a la resolució emesa pel Director de la Inspecció municipal de Barcelona tramitat per regularitzar la situació tributària de l'interessat en relació amb l'impost sobre vehicles de tracció mecànica es va declarar davant la Prefectura de Trànsit, a efectes del dit impost, que el domicili amb llicència fiscal respecte al qual es pretenia fer creure que les activitats de comerç al detall de vehicles (epígraf 654.1) era el del carrer... del municipi de Rajadell. El fals contingut d'aquesta declaració suposava la realització d'una simulació que tenia com a única finalitat la de domiciliar els vehicles davant la Prefectura Provincial de Trànsit en aquesta població, cosa que es va aconseguir per efecte de la connexió d'aquest domicili amb la normativa tributària i la de trànsit, sent la conseqüència d'aquesta operació evitar que l'exacció d'aquest impost fos efectuada pel municipi de Barcelona, lloc on realment estaven domiciliats els vehicles a través dels quals s'exercien les activitats anteriorment assenyalades.

En base a les comprovacions efectuades per la inspecció municipal de Barcelona que s'han exposat a l'apartat setè d'aquest expedient i a les que ens remetem íntegrament, les evidències que el domicili de la mercantil al municipi de Rajadell no es correspon amb la realitat dels fets són prou suficients per afirmar que la direcció facilitada per la interessada a la DGT a efectes de la matriculació dels vehicles i la declarada davant l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (AEAT) a efectes censals de l'impost sobre activitats econòmiques, no és real, tot el que confirma la culpabilitat de la recurrent.

D'altra banda, la motivació de la imposició de les sancions esmentades és clara. L'article 191.1 LGT preveu com a infracció tributària deixar d'ingressar dins del termini establert a la normativa de cada tribut la totalitat o part del deute tributari que hauria de resultar de la correcta autoliquidació del tribut.

Per això, i coincidint amb la proposta de l' *Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs i CONFIRMAR les liquidacions impugnades.