



CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2016



Ajuntament
de Barcelona

CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2016



Ajuntament
de Barcelona

Composició del Consell Tributari

Hasta el 16 de septiembre de 2016

Presidente

José Antonio Pérez Torrente

Vicepresidente

Joaquim Bisbal i Méndez

Vocales

Martín Pagonabarraga Garro

Rafael Entrena Cuesta

Emilio Álvarez Pérez

Maria Mercè Castillo Solsona

Desde el 16 de septiembre de 2016

Presidente

Tomàs Font i Llovet

Vicepresidenta

María Dolores Arias Abellán

Vocales

Emili Soler Calucho

Antonia Agulló Agüero

Jaume Galofré i Crespi

Funcionarios adscritos

Secretario

Fernando Frias Valle

Letrado

Joan Maria Vidal i Tió (fins al juliol de 2016)

Personal administrativo

M. Teresa Lopezosa Alcañiz

M. Àngels Alsina i Ribó

Pilar Gallardo García (des del juliol de 2016)

© Ajuntament de Barcelona. Consell Tributari

barcelona.cat

Edició: Consell Tributari

Correcció y producció: Direcció d'Imatge i Serveis Editorials

D.L.: B. 24.951-2017

Octubre, 2017

Impreso en papel ecológico

Prólogo

Me complace presentaros la Memoria del Consell Tributari de Barcelona 2016, que recoge las actuaciones de este órgano colegiado. Creado por el Ayuntamiento de Barcelona en el año 1988 tiene como objetivo mejorar la actuación tributaria municipal y, sobretodo, garantizar los derechos de la ciudadanía en materia de tributos y precios públicos.

Desde entonces, la confianza y la credibilidad aportadas por la actuación del Consell Tributari de Barcelona lo ha consolidado como un referente de éxito para muchos otros municipios. Mediante su función como órgano consultivo sobre los recursos y reclamaciones que interponen las personas contribuyentes, se ha convertido en un elemento imprescindible en la resolución de conflictos entre la ciudadanía y la Hacienda municipal.

Cabe destacar también su papel como instrumento de control previo que garantiza la calidad técnica y jurídica de los instrumentos tributarios, como es el caso de las Ordenanzas fiscales que tienen como objetivo hacer avanzar a la ciudad hacia una fiscalidad más equitativa.

A lo largo del 2016 ha sido especialmente relevante la renovación de los miembros del Consell Tributari, a quienes alentamos a mantener el mismo nivel de calidad, rigor y de independencia que sus antecesores. Quiero agradecer a todos ellos, a los miembros salientes y a los nuevos miembros, y también al resto de personas que forman parte de este órgano su dedicación objetiva y rigurosa y su vocación de servicio público.

Por este motivo quiero reiterar la importancia del Consell Tributari de Barcelona que, con su defensa de la legalidad y de los derechos de la ciudadanía, fortalece las estructuras de control y facilita la transparencia de la gestión pública, uno de los principales compromisos de este gobierno municipal.

Ada Colau Ballano
La Alcaldesa de Barcelona

Sumario

Introducción	9
Las ordenanzas fiscales vistas a través de las reclamaciones	15
Ordenanza fiscal nº. 1.1.	
Impuesto sobre bienes inmuebles	15
1.- Introducción	15
2.- Conflictos derivados de la variación del valor catastral	15
3.- Supuestos de prescripción	17
4.- Exenciones y bonificaciones	18
5.- Competencia catastral	19
6.- Concurso de acreedores y presentación telemática	20
7.- Quejas	25
Ordenanza fiscal nº. 1.2.	
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	26
1.- Hecho imponible	26
2.- Exenciones	26
3.- Sujeto pasivo	27
4.- Gestión	27
4.1.- Obligación de notificar individualmente el alta en el padrón	
4.2.- Baja en el padrón por cambio de domicilio a otro país y cambio de matrícula	
4.3.- Procedimiento de embargo	
Ordenanza fiscal nº. 1.3.	
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	29
1.- Sujeción al impuesto	29
1.1.- inexistencia de incremento de valor	
1.2.- aportación de rama de actividad	
2.- Exenciones. dación en pago	32
3.- Sujeto pasivo	33
4.- Base imponible	33
4.1.- La permanencia del inmueble en el patrimonio del transmitente	
4.2.- Incidencia de la notificación del valor catastral	
5.- Bonificaciones	35
5.1.- Bonificación por transmisión mortis causa de vivienda	
5.2.- Bonificación por transmisión mortis causa de local de negocio	
6.- Pago	37
6.1.- compensación	
6.2.- devolución	
7.- Prescripción. Eficacia interruptiva de las actuaciones de la administración	38
8.- Autoliquidaciones	38
8.1.- Autoliquidaciones espontáneas y extemporáneas	
8.2.- Autoliquidaciones y solicitud de bonificación	
8.3.- Autoliquidaciones y sanciones	
9.- Procedimiento sancionador	41
10.- Recursos	42

Ordenanza fiscal nº. 1.4.	
Impuesto sobre actividades económicas	43
1.- Gestión censal y gestión tributaria	43
Ordenanza fiscal nº. 2.1.	
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	46
1.- Objeto	46
2.- Autoliquidaciones	46
Ordenanza fiscal nº. 3.10.	
Tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios	48
1.- Hecho imponible y sujeto pasivo	48
2.- Providencia de apremio	48
Ordenanza fiscal nº. 3.11	
Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general	50
Precios públicos por la prestación del servicio de recogida de residuos comerciales	54
1.-Gestión	54
Otros temas	55
1.- Gastos de aval	55
2.- Informes	56
2.1.- Informes sobre los proyectos de ordenanzas fiscales	
2.2.- Informe sobre la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y de alquiler de espacios del consorcio museo de arte contemporáneo de Barcelona (MACBA)	
Anexo I	
Expedientes tramitados	64
Anexo II	
Clasificación por conceptos	65
Anexo III	
Gráficos	66

La actividad del Consell Tributari de Barcelona a lo largo del año 2016 ha estado marcada por la renovación de su composición. Después de un prolongado y fructífero mandato, sus miembros dieron paso a sus sucesores, que fueron nombrados por Decreto de Alcaldía de 7 de julio de 2016.

Así, los señores José Antonio Pérez Torrente, presidente; Joaquim Bisbal i Méndez, vicepresidente, y los vocales señores Martín Pagonabarraga Garro, Rafael Entrena Cuesta, Emilio Álvarez Pérez y la señora Maria Mercè Castillo Solsona finalizaron su dedicación al Consell Tributari y en su lugar fueron nombrados las señoras y los señores Tomàs Font i Llovet, presidente, María Dolores Arias Abellán, vicepresidenta, y Emilio Soler Calucho, Jaume Galofré i Crespi y Antonia Agulló Agüero, vocales.

El acto de toma de posesión de los nuevos miembros tuvo lugar el día 16 de septiembre de 2016, en un acto público celebrado en la sede del Consell y que fue presidido por la alcaldesa de Barcelona, señora Ada Colau i Ballano, y contó con la asistencia de los representantes de todos los Grupos Municipales, de otras autoridades y de personal municipal, representantes de otras instituciones y de la Universidad y de la Judicatura.

Se reproducen las palabras pronunciadas por distintos protagonistas en el transcurso del acto, por ser expresivas del significado institucional del Consell Tributari de Barcelona y de su tarea en defensa de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos.

La alcaldesa abrió el acto con las siguientes palabras:

“Muy buen día a todos.

Hoy es un día muy importante para la ciudad de Barcelona, porque con este acto acabamos un largo proceso de renovación de los miembros del Consell Tributari de Barcelona, un órgano colegiado del Ayuntamiento de gran prestigio.

Antes de comenzar el acto formal de nombramiento de los nuevos miembros, quiero hacer un reconocimiento especial al gran trabajo realizado por el equipo saliente, encabezado por su presidente, Sr. José Antonio Pérez Torrente.

Muchas gracias, de verdad, por haber puesto vuestra sabiduría y profesionalidad al servicio de la ciudad.”

A continuación, la alcaldesa cedió la palabra al secretario del Ayuntamiento, señor Jordi Cases, que dio lectura al Decreto de nombramiento de los nuevos miembros.

Acto seguido, el presidente saliente, señor José Antonio Pérez Torrente pronunció las siguientes palabras:

“Excelentísimos e Ilustrísimos señores, amigas y amigos,

Es obligado, en primer lugar, recordar a los vocales del Consell Tributari que nos han abandonado en este periodo, los señores Ignacio de Lecea, Mario Pagès, y más recientemente, Jordi Parpal. Todos ellos grandes profesionales y mejores amigos.

En estas palabras de despedida creo que es el momento oportuno para mostrar nuestro agradecimiento a todas las personas que han convivido con nosotros durante este tiempo.

Agradecimiento, en primer lugar, al Ayuntamiento de Barcelona, porque nos ha concedido el gran honor de contribuir a la gobernanza de la ciudad de Barcelona.



Agradecimiento también al Ayuntamiento, no sólo porque ha aceptado nuestros dictámenes, sino porque nunca ha interferido la actuación del Consell Tributari. Hemos de recordar que el Consell nació como solución a la indefensión que había creado al contribuyente la Ley de Bases de Régimen Local al suprimir el recurso económico administrativo en materia de tributos locales, obligando a acudir a los costes y las dificultades superiores inherentes a la jurisdicción contencioso administrativa. El Ayuntamiento utilizó sus competencias de autoorganización para crear el Consell Tributari y, aunque se trataba sólo de un organismo consultivo, adquirió el compromiso moral ante los barceloneses de aceptar siempre los informes del Consell como si fuesen vinculantes, aunque no lo eran formalmente.

Hemos de dar las gracias al personal del Consell Tributari, el actual y el que lo precedió. He de decir públicamente que es un personal muy competente y motivado. Ha sido un placer poder contar con su colaboración.

Finalmente hemos de manifestar nuestro reconocimiento a l'Institut Municipal d'Hisenda. Creo que el respeto mutuo y la transparencia con la que nos hemos tratado ha contribuido a la seguridad jurídica de los ciudadanos de Barcelona.

Muchas gracias a todos."

A continuación, el nuevo presidente del Consell Tributari, señor Tomàs Font i Llovet, pronunció un breve discurso de toma de posesión en nombre de todos los nuevos miembros:

"Señora alcaldesa, representantes de los grupos municipales, autoridades, representantes de otras instituciones, de las universidades, de la judicatura, síndica, miembros y antiguos miembros del Consell Tributari, señoras y señores:

El acto que celebramos hoy está lleno de simbolismos.

Porque la renovación de un órgano como es el Consell Tributari es la confirmación de la permanencia de la institución: aunque las personas cambien, es permanente su necesidad, la función que despliega y el servicio que presta.

Naturalmente, las primeras palabras que quiero decir en nombre de todos los que hoy nos incorporamos al Consell Tributari, son palabras de agradecimiento, al Ayuntamiento de Barcelona y en particular a la señora alcaldesa: agradecimiento y satisfacción por la confianza que ha depositado en nosotros. Y respondiendo a esta confianza asumimos el cargo con plena responsabilidad y compromiso de servicio al Ayuntamiento y a la ciudadanía que le da fundamento. Agradecimiento, también, alcaldesa, por la deferencia de realizar este acto en la sede del mismo Consell.

En segundo lugar, nuestras palabras son de reconocimiento para los miembros del Consell Tributari de los que ahora cogemos el relevo. Ellos han mantenido tan alto el nivel de calidad, de rigor y de independencia que ciertamente nos estimula a continuarlo. Su prolongada dedicación y la amplia tarea desplegada han dado unos resultados que queremos seguir.



En su presidente, apreciado José Antonio, en su vicepresidente, estimat Quim, en sus vocales, apreciado Martín, querido Rafael, queridos Emilio y Maria Mercè, encontramos, yo personalmente encuentro, verdaderos maestros, compañeros y amigos.

También la nueva composición del Consell reúne conocimiento, ciencia y experiencia, como es propio de los órganos de esta naturaleza, y en todo caso, recoge una larga trayectoria de servicio público. Vocación de servicio público, como nuestros antecesores, en los diversos ámbitos donde hemos desarrollado nuestra vida profesional: la Universidad, la Judicatura, la Administración pública, en sus diversas vertientes, incluida la Administración municipal y la Administración consultiva e incluso con experiencia en relación a este mismo Consell. Con este bagaje nos incorporamos a la nueva tarea.

La renovación del órgano es la ocasión oportuna para considerar brevemente cuál es su significado y su valor:

En primer lugar, el Consell Tributari es un órgano municipal, y es una expresión de la autonomía municipal, en la que el Ayuntamiento se dota libremente de una organización propia para ejercer una función que podríamos llamar de autocontrol, evitando otros mecanismos que pudiesen significar una injerencia en la autonomía municipal. Y esto es importante en un sistema de organización territorial del poder, como el nuestro, que es plural y complejo.

En segundo lugar, El Consell Tributari es expresión de la singularidad del Ayuntamiento de Barcelona. Algunos de los que estáis aquí sois testigos directos de como el Consell Tributari surgió precisamente de la capacidad innovadora del Ayuntamiento, de su capacidad de avanzar a los tiempos para satisfacer los retos que se le planteaban, y así ideó un organismo que contribuyese a la resolución de los conflictos jurídicos en el campo tributario, según un modelo que inmediatamente fue envidiado y admirado y que finalmente se ha extendido a otras ciudades. Y hoy ya está en el orden del día común el tema de las formas alternativas de resolución de conflictos. También esto es importante: el Consell como ejemplo de la Barcelona abanderada en la defensa de los derechos de los ciudadanos.

En tercer lugar, el Consell Tributari es un órgano consultivo. Entre sus competencias, básicamente, asesora a la Alcaldía, o a los órganos delegados, para garantizar la resolución imparcial y ajustada a derecho de los recursos que interponen los ciudadanos en materia tributaria. El Consell Tributari no resuelve formalmente los recursos, pero la credibilidad que merecen sus dictámenes hace que los órganos municipales que deben resolver acepten el criterio del Consell con carácter general.

Por tanto, la fuerza de sus dictámenes, no radica en la potestas, sino en l'auctoritas del Consell Tributari, autoridad que proviene de su composición, de alta calificación técnico jurídica, y de la independencia con la que ejerce su función, que ha sido siempre respetada por el Ayuntamiento, y que está garantizada por la inamovilidad de sus miembros.

El gran jurista Santi Romano calificaba la función consultiva, que él ejerció sabiamente, como una función "auxiliar": detrás de esta expresión, que podría parecer modesta, bien al contrario se esconde una alta y noble función: la de dar auxilio, es decir, la de ayudar al gobernante a tomar buenas y justas decisiones.

Y también decía el jurista italiano que la función consultiva y la jurisdicción vienen a ser dos caras de la misma moneda. La una actúa previamente, la otra interviene a posteriori. En este sentido, el Ayuntamiento se ha dotado de una casi jurisdicción propia, siguiendo el modelo de la originaria justicia administrativa postrevolucionaria, con el objetivo de facilitar a los ciudadanos la resolución de sus conflictos con la Administración tributaria.

En fin, el Consell Tributari es un verdadero servicio público, es un servicio que el Ayuntamiento ofrece a la ciudadanía: le ofrece una garantía de legalidad, le da seguridad jurídica, que es una exigencia básica, y también ofrece una garantía de acierto, de calidad técnica, de objetividad y de imparcialidad. Todo ello debe conducir a aumentar la confianza de la sociedad en las instituciones que la representan y a través de las que se autogobierna.

El Consell Tributari exhibe una larga y ejemplar trayectoria con unos resultados muy positivos en cuanto a la disminución de la conflictividad jurídica. Es el fruto de una labor continuada de sus miembros, y también, de su personal: secretario, letrados, personal administrativo. Y asimismo, por otro lado, es el fruto de la permanente confianza y credibilidad que tiene reconocidas por los órganos municipales y por los tribunales de justicia.

Señora alcaldesa, al reconocer la labor de nuestros antecesores e iniciar un nuevo mandato, asumimos el compromiso de ofrecer al Ayuntamiento nuestro mejor servicio en garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos, que también es contribuir a hacer más efectivo en el Ayuntamiento de Barcelona el principio de buena Administración, incluso, el de una mejor Administración; y ello nos llena de satisfacción porque, en definitiva, la Administración es quien sirve con objetividad los intereses generales.

Muchas gracias."

Finalmente, la alcaldesa señora Ada Colau i Ballano cerró el acto con su intervención:

"Gracias por vuestras palabras.

Quiero comenzar por agradecer el trabajo realizado por las personas que finalizáis vuestro mandato en el Consell Tributari de Barcelona: el presidente, José Antonio Pérez Torrente; el vicepresidente, Joaquim Bisbal; y los vocales Martín Pagonabarraga, Rafael Entrena, Emilio Álvarez y Mercè Castillo. Todos y todas, miembros de reconocido prestigio en los ámbitos económico y jurídico.



Así mismo, quiero felicitar a los nuevos miembros del Consell que hoy tomáis posesión: el nuevo presidente, Tomàs Font; la vicepresidenta, M. Dolores Arias; y los vocales Emili Soler, Antonia Agulló y Jaume Galofré. A todos vosotros os deseo mucha suerte y muchos aciertos en esta nueva etapa que ahora comienza.

Me gustaría destacar la importancia del Consell Tributari de Barcelona, un órgano colegiado creado por el Ayuntamiento en el año 1988 con el objetivo de mejorar la actuación en materia jurídico-tributaria del Ayuntamiento, disminuir la conflictividad en este ámbito y, sobre todo, ampliar las garantías de los derechos de los ciudadanos.

En la creación de este órgano independiente, una vez más el Ayuntamiento fue pionero haciendo uso de su autonomía local y su capacidad de organización ante una legislación que menospreciaba las posibles reclamaciones de los ciudadanos.

A lo largo de todos estos años, el Consell Tributari de Barcelona se ha consolidado como una experiencia de éxito y, hoy en día, muchos municipios de España lo han tomado como modelo e incluso ha servido de inspiración a la Ley de medidas para la modernización del gobierno local del año 2003.

El Consell Tributari de Barcelona se ha demostrado como un elemento imprescindible en la resolución de conflictos entre los ciudadanos y la Hacienda municipal. Gracias a su actuación, la conflictividad judicial en materia tributaria ha descendido muchísimo a lo largo de los años.

Además, el Consell Tributari es un instrumento de control previo. Gracias a sus dictámenes aseguramos que, por ejemplo, las Ordenanzas Fiscales que aprobamos son conformes a la ley y garantizan la calidad técnica y jurídica de los instrumentos tributarios.

La labor del Consell Tributari de Barcelona nos ayuda a hacer mejor nuestro trabajo. La independencia, la profesionalidad y el rigor de sus miembros nos exigen que todos trabajemos juntos por la excelencia.

Ahora comenzamos una nueva etapa. Todos juntos tenemos que continuar el trabajo a un nuevo impulso. La sociedad, las leyes, los modelos de gestión han cambiado mucho en estos 28 años. El control y la transparencia son los fundamentos de una buena Administración pública.

Tenéis el apoyo de toda la Corporación. Para sacar adelante el trabajo que hoy iniciáis, contáis con los recursos humanos y materiales que necesitéis y el compromiso del Gobierno municipal de seguir vuestros criterios en materia tributaria.

¡Muchas gracias!”

El Consell Tributari, así constituido en su nueva composición ha continuado la tarea desarrollada a lo largo del año por sus antecesores, hasta resolver durante el 2016 un total de 395 expedientes.

Como en años anteriores, la materia que más dictámenes ha requerido del Consell ha sido la plusvalía, debido, sin duda, a la problemática jurídica planteada por la evolución del valor de los terrenos a lo largo de los últimos años, y que ha acabado por dar lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

El Consell Tributari ha propuesto estimar en todo o en parte, los recursos presentados por los contribuyentes en 87 casos -un 23% del total- lo que expresa que su intervención constituye una útil herramienta de garantía de los ciudadanos. Por otro lado, en el 87% de los casos dictaminados, la resolución del Consell Tributari ha sido de conformidad con el Instituto Municipal de Hacienda, lo que pone de relieve que la Administración municipal actúa con plena normalidad ajustada a la legalidad.

En definitiva, como decíamos al principio, la actividad del Consell Tributari de Barcelona durante el año 2016, con la renovación de sus miembros, ha confirmado la continuidad y utilidad de su función institucional en garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos.

José Antonio Pérez Torrente
Tomàs Font i Llovet

Presidentes

Ordenanza fiscal nº 1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles

15

1.- Introducción

En el ejercicio de 2016, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), aunque a gran distancia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que ocupa el primer puesto, ha ocupado el segundo lugar en el ranking de conflictividad ante el Consell Tributari, con un 10% del total de expedientes que han sido dictaminados durante este ejercicio.

No obstante, se ha de decir que casi la mitad de estos expedientes (el 49%) han obtenido informe favorable del Consell a la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda (IMH), por lo que sólo el 51% de los mismos han requerido, en opinión de este Consell, una propuesta alternativa.

De estas propuestas alternativas, el mayor porcentaje corresponde a variaciones del valor catastral, con un 25% de las propuestas elaboradas. En segundo lugar, los problemas relacionados con el disfrute de beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones, representan un 20% del total de dichas propuestas; y los supuestos de prescripción y de competencia catastral, especialmente por lo que se refiere a la determinación del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto, un mismo porcentaje, el 15%, cada uno de estos grupos. Los demás expedientes, un 25% del total, se refieren a temas varios, difícilmente clasificables, relacionados principalmente con problemas generales de procedimiento tales como la derivación de la responsabilidad, la falta de motivación de la resolución recurrida y el fraccionamiento del pago, o con la teoría general del hecho imponible, como es el supuesto de variación del inmueble objeto de gravamen (expediente 101/16), a los que hay que añadir una queja.

2.- Conflictos derivados de la variación del valor catastral

Empezando por el primer grupo de expedientes, los relativos a conflictos derivados de la variación del valor catastral, interesa destacar, en primer lugar, el expediente 535/15, en el que el Consell Tributari propuso la anulación de la liquidación del IBI de 2012 que rectificaba una liquidación anterior de ese mismo ejercicio en la que el IMH omitió por error aplicar la rectificación del valor catastral realizada por la Gerencia de Catastro con efectos para 2012.

El Consell estimó que siendo la liquidación anterior definitiva, dicho error *<<no autoriza al Ayuntamiento a rectificar libremente su primitiva liquidación. La aplicación de un valor determinado y la elección de una u otra bonificación no pueden considerarse puros errores aritméticos que pudieran ser rectificadas de oficio de conformidad con el artículo 220 de la Ley General Tributaria, porque incorpora elementos que han sido objeto de calificación jurídica. Por tanto, la única forma en que puede ser rectificado el error es el ejercicio de la acción de lesividad. Como dice el artículo 218.1 de la ley últimamente citada, “Fuera de los casos previstos en el artículo 217 (nulidad de pleno derecho) y 220 (rectificación de errores mate-*

riales) de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa". Por haber omitido totalmente el procedimiento establecido, la segunda liquidación practicada por el Ayuntamiento, impugnada por la recurrente, es nula de pleno derecho>> (FJ 4 expediente 535/15).

Asimismo, en el expediente 539/15, el Consell Tributari propuso la anulación de las liquidaciones del IBI de los ejercicios 2007 a 2010, en este caso, por ausencia de notificación previa del nuevo valor catastral derivado de una alteración de las condiciones físicas del inmueble que no había sido objeto de declaración por el anterior titular. Dichas liquidaciones fueron efectuadas por el IMH con carácter retroactivo en 2010 como consecuencia de la acción inspectora del Catastro.

El CT, tras considerar que *"La correcta notificación de los valores catastrales es un requisito que condiciona la validez de las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles y es el Instituto Municipal de Hacienda que actúa por delegación de la oficina del Catastro, quien debe verificar el cumplimiento de esta formalidad"*, estimó en esta ocasión que: *"La falta de notificación al interesado sujeto pasivo y actual titular, conlleva que no se ha tenido conocimiento de la existencia de una revisión catastral y que desconoce si se han cumplido todas las formalidades exigidas, lo que produce indefensión al verse privado del derecho de interponer los recursos pertinentes, en caso de existir disconformidad./ En consecuencia, en este caso la notificación del valor catastral de la liquidación complementaria del IBI correspondiente a los ejercicios 2007 a 2010 no ha sido notificada a la actual titular del inmueble, que en el momento de la regularización era el sujeto pasivo del impuesto."* (FJ 3 expediente 539/15).

Por el contrario, en los expedientes 239/16 y 216/16, el Consell propuso desestimar los recursos interpuestos confirmando las liquidaciones impugnadas. En el expediente 239/16 se impugnaba la liquidación de intereses de demora devengados por el cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar la alteración catastral, no obstante la dificultad de la prueba relativa a la determinación del momento en que tuvo lugar dicha declaración, dada las características técnicas de la informatización de este tipo de expedientes. En el expediente 216/16, se cuestionaba la base a tener en cuenta para la aplicación del coeficiente de actualización del valor catastral establecido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2015.

Finalmente, en el expediente 518/15, de conformidad con el IMH, el Consell Tributari propuso la inadmisión de un recurso extemporáneo formulado frente a una Resolución del Gerente de dicho Instituto que limitaba al ejercicio de 2011 la devolución parcial del IBI de los ejercicios 2008 a 2011, solicitada como ingreso indebido como consecuencia de la disminución del valor catastral acordada por la Gerencia del Catastro en el seno de un procedimiento de subsanación de discrepancias. No obstante la extemporaneidad del recurso, el Consell consideró oportuno en este caso, advertir, a mayor abundamiento, de la improcedencia de utilizar el expediente de devolución de ingresos indebidos como una vía alternativa a la revisión de liquidaciones firmes y consentidas con carácter general.

Concretamente, el Consell Tributari advirtió que *“la nueva valoración asignada al inmueble, no fue objeto de rectificación de un error material o de hecho, según el artículo 220.1 de la Ley General Tributaria, puesto que el motivo de oposición –disconformidad con el valor asignado por ser incorrecta la superficie y la zona de ubicación del inmueble– comporta valoraciones y consideraciones jurídicas, de forma que una vez determinados los mismos, para que surtan efectos en la valoración catastral, han de trasladarse, en tiempo y forma, ante la Administración encargada de dicha valoración”*. *“La interesada, pudo y debió, recurrir las liquidaciones giradas o las cuotas, en los ejercicios cuya devolución reclama, de forma que, si no lo hizo, las mismas devinieron firmes y consentidas, sin que pueda utilizarse el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, conforme dispone el art. 201.3 de la Ley General Tributaria, con la finalidad de reabrir instancias o actos que, como el presente, son firmes y se han consentido”*. *“El procedimiento de devolución de ingresos indebidos tiene una finalidad y naturaleza distinta al procedimiento que se sigue para determinar la valoración catastral del objeto tributario y, en este sentido, se justifican sus estrechos márgenes, por lo que, en modo alguno, puede constituir una vía alternativa, como pretende la recurrente, para reabrir una nueva instancia administrativa que permita revisar liquidaciones tributarias firmes, admitir lo contrario es poner en peligro el principio de seguridad jurídica.”*

En este sentido, cita el Consell Tributari la Sentencia dictada el 19 de diciembre de 2011, por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso contencioso administrativo 943/2007, en un caso similar, cuyos fundamentos de derecho segundo y tercero reproduce parcialmente, para destacar que la finalidad del procedimiento de subsanación de discrepancias, de acuerdo con la Circular 5.3/2006, de 27 de abril, del Director General del Catastro sobre tramitación de dicho procedimiento, es *“ofrecer un mecanismo alternativo para la corrección de errores de derecho existentes en el Catastro que evite la necesidad de acudir a la vía de revisión de los arts. 218 y 219 de la ley general tributaria.”*

En el caso objeto de este recurso, continúa el Consell, *“queda plenamente justificado el procedimiento de subsanación de discrepancias, que dio lugar a la modificación de uso, destino y tipología de valor del altillo debatido, por lo que no tratándose de un procedimiento de rectificación de error material, no procede el reconocimiento de efectos retroactivos al nuevo valor asignado”* (FJ 2 expediente 518/15).

3.- Supuestos de prescripción

De los expedientes examinados en este ejercicio en los que se alegaba prescripción del derecho de la Administración cabe destacar que el Consell Tributari propuso en todos los casos la desestimación de los recursos planteados. Asimismo, merece la pena destacar el expediente 490/15, en el que la prescripción alegada se predicaba de uno de los ejercicios del IBI tomado como base para la sanción impuesta por incumplimiento del deber de presentar de manera incompleta y exacta los documentos necesarios para la práctica de la liquidación del IBI.

Los conflictos planteados en materia de exenciones y bonificaciones versan en su mayoría, sobre cuestiones de prueba acerca del cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute del beneficio fiscal.

Así es incluso en los supuestos en que la concesión de la exención resulta automática como consecuencia de una comunicación. Es el caso del expediente 159/16 en el que se alegaba el derecho a la exención prevista en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que le había sido denegada. Dicha concesión, de carácter automático una vez realizada la comunicación al Ayuntamiento de la opción por el régimen especial que establece esta ley, tiene carácter provisional (art.115, 3 de la Ley General Tributaria (LGT)), y no obsta a las facultades de comprobación de la concurrencia de los requisitos materiales que la ley exige por parte de los ayuntamientos competentes. La entidad recurrente aportó en el presente caso, en fase de alegaciones, documentación acreditativa del uso y destino de los inmuebles exentos.

Un supuesto algo diferente es el del inmueble adscrito al Instituto del Teatro, que es propiedad de la Diputación de Barcelona (expediente 447/15), y respecto del cual se solicitaba la exención del artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), subsidiariamente, la exención del artículo 62.2.a) del mismo texto legal y, finalmente, también con carácter subsidiario, la bonificación del 95% autorizada por la Disposición final cuarta de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril sobre Universidades, que introdujo un nuevo apartado en el artículo 74.2 del TRLRHL, regulada en el artículo 9.7 de la Ordenanza fiscal, así como la exención del suelo en el que se ha construido el edificio, propiedad del Ayuntamiento y respecto del cual la Diputación ostenta un derecho de superficie.

El Consell Tributari propuso la desestimación total del recurso. En primer lugar, porque como ya mantuvo en su expediente 202/08, estimó que la aplicación de la exención del artículo 62.1 a) del TRLRHL exige que la titularidad del ente público sobre el inmueble lo sea en concepto de propietario, no de cualquier otro derecho, aunque éste conlleve la condición de sujeto pasivo de su titular, como es el caso de la Diputación, titular de un derecho de superficie. En segundo lugar, porque la aplicación de la exención del artículo 62.2 a) del TRLRHL exige la acreditación del centro docente como centro concertado total o parcialmente, condición que no reúne el Instituto del Teatro. En tercer lugar, porque la bonificación del 95% del artículo 74.2 del TRLRHL y 9.7 de la Ordenanza fiscal limita su ámbito a la parte del inmueble directamente afecta a la actividad de enseñanza universitaria, lo que sólo sucede en parte de las instalaciones del inmueble. Y en cuarto y último lugar, porque, no obstante la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de junio de 2013, con el debido respeto a la resolución judicial y mientras ésta no se reitere para adquirir valor jurisprudencial, no es posible reconocer la exención del suelo en el que se ha construido el edificio, propiedad del Ayuntamiento y respecto del cual la Diputación ostenta un derecho de superficie, ya que *“No se puede sostener que la Diputación no tenga ningún derecho sobre el suelo, porque el derecho de superficie es un derecho real que, precisamente por recaer sobre el suelo, autoriza al superficiario a construir manteniendo la propiedad de lo que construye, en contra de las reglas generales de la accesión. Por lo tanto, si el derecho de superficie es uno de los derechos gravados por el*

Impuesto, este derecho de superficie recae precisamente sobre el terreno”, además de que “la tributación por derecho de superficie determina la no sujeción del derecho de propiedad”, dado el orden preclusivo que establece el artículo 61 del TRLRHL, lo que “significa que el Ayuntamiento no está sujeto al Impuesto por la propiedad del terreno cedido en superficie. Y si no está sujeto, que es una condición previa, no puede estar exento por el mismo impuesto.”

En materia de bonificaciones en la cuota, resulta especialmente conflictiva la bonificación por obras prevista en el artículo 73 del TRLRHL a causa de la dificultad de la prueba. La aplicación de esta bonificación ha dado lugar a una propuesta de estimación parcial del recurso planteado (expediente 128/16), y a una propuesta de desestimación a causa de la falta de acreditación de la fecha de inicio de las obras no obstante el requerimiento efectuado en este sentido (expediente 109/16).

5.- Competencia catastral

En los expedientes 542/15, 1/16 y 101/16, el Consell hubo de proponer desestimar las alegaciones de los recurrentes por ausencia de competencia, habida cuenta de que las cuestiones planteadas quedaban subordinadas a las determinaciones del Catastro.

Así, en el expediente 542/15, el Consell consideró *“Pues bien, frente esta alegación debe ponerse de manifiesto que tanto en las bases de datos de la Gerencia Regional del Catastro como en las del Ayuntamiento de Barcelona consta que la finca objeto de los recursos presentados es propiedad de la Diputación de Barcelona. Y, en este sentido, se debe tener presente que, tratándose del IBI, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) diferencia entre la gestión censal, que corresponde al Catastro, y la gestión tributaria que pertenece a los ayuntamientos.”* *“Con base en esta distinción, el art. 77.5 del TRLRHL dispone que el IBI se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y los demás documentos expresivos de sus variaciones, elaborados por la Dirección General del Catastro. Por su parte, el art. 70.2.a) del Reglamento del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, establece que el padrón catastral de los bienes inmuebles contiene la información catastral, referida a la fecha de devengo del impuesto, que es necesaria para la gestión tributaria del IBI que, como ya se ha señalado, corresponde a los ayuntamientos.”* *“Concretamente, el padrón del IBI, elaborado cada año por las Gerencias del Catastro, está constituido por censos que comprenden los bienes inmuebles, los sujetos pasivos del IBI y los valores catastrales, según los antecedentes que figuran en el Catastro. Y, con base en este documento, los ayuntamientos deben proceder a liquidar y recaudar el impuesto, no siendo posible modificar el padrón sin que la variación haya sido previamente aprobada por el Catastro, cuyas actuaciones son revisables por los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (por todas, FJ Tercero de la STS de 21 de septiembre de 2011, RJ\2011\7179).”* *“En consecuencia, pues, este Consell no se puede pronunciar sobre si el sujeto pasivo del IBI de la finca ubicada en la carretera Horta-Cerdanyola (ref. catastral 8384916DF2888....) es la Diputación o el Ayuntamiento de Barcelona, dado que la determinación del sujeto pasivo de este impuesto corresponde al Catastro, en el marco de la gestión censal del IBI”* (FJ 4 expediente 542/15).

La misma situación se repite en el expediente 1/16, en el que no obstante la información en poder del Ayuntamiento y la existencia de sendos recursos contra las disposiciones del Catastro, se ha de estar a lo establecido en el mismo, *“sin perjuicio de que en cumplimiento de la resolución que en su momento se pueda dictar por el órgano competente, se proceda, en su caso, a la regularización tributaria de la entidad recurrente y a la devolución de ingresos indebidos que pueda corresponder si es que la resolución que recaiga es favorable a sus intereses.”* (FJ 6 expediente 1/16).

Igualmente, en el expediente 101/16, el Consell hubo de estimar que *“...hasta que no haya un valor catastral asignado a la finca resultante y, éste esté notificado a sus titulares, esta Administración Tributaria no podrá regularizar la situación impositiva a efectos de este tributo. Es decir, liquidar el impuesto sobre bienes inmuebles de esta finca de los ejercicios 2013 y siguientes de conformidad con el valor catastral asignado por la Gerencia Regional del Catastro y regularizar, en su caso, las cuotas tributarias liquidadas en base al valor catastral antiguo de la finca aportada, que puedan haberse cobrado. Mientras tanto, la finca aportada al citado proyecto de reparcelación continúa existiendo hasta que la Gerencia Regional del Catastro no determine y notifique el nuevo valor catastral”* (FJ 2 in fine expediente 101/16).

6.- Concurso de acreedores y presentación telemática

Finalmente, cabe destacar dos expedientes, a los que, por la complejidad y transversalidad de las cuestiones que plantean, haremos una extensa referencia.

Se trata del expediente 65/15, relativo a la derivación de responsabilidad en un supuesto de situación concursal. En este expediente, la cuestión a resolver, era, en palabras del Consell *“<la de determinar si la tutela singular y específica del crédito de la Administración tributaria local por el IBI devengado (la afección real del objeto tributario y la hipoteca legal tácita sobre el mismo, especialmente en el extremo de la reipersecutoriedad que esta garantía entraña) puede disiparse si la titularidad del derecho que constituye el hecho imponible (aquí la del derecho de propiedad del inmueble), en vez de transmitirla un sujeto pasivo que no se halla en concurso, la efectúa un deudor en concurso y en el marco del mismo.*

En términos más concretos, tal y como lo plantea la recurrente, la cuestión es saber si la condición de responsable subsidiario de la satisfacción del crédito de la Administración tributaria local por el IBI devengado y no satisfecho por el sujeto pasivo transmitente del inmueble en la que se coloca el adquirente del mismo, debe desvanecerse si la enajenación del inmueble se produce por un deudor en concurso, incluido en la transmisión de una unidad productiva, y al amparo de lo previsto en el artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4).

Ante todo recuérdese que este artículo está situado en sede de liquidación concursal y establece reglas para las operaciones de enajenación de los activos del deudor, recomendando, ante todo, como regla 1ª, lógicamente para hacer máximo su valor en beneficio de los acreedores, que el conjunto de los establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios perte-

necientes a aquel, se enajenen “como un todo”. Pues bien, cuando esto ocurre, el apartado 2 del artículo citado (actual apartado 4), ya sabemos que dispone:

“Cuando, como consecuencia de la enajenación a que se refiere la regla 1.ª del apartado 1, una entidad económica mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica esencial o accesorio, se considerará, a los efectos laborales y de Seguridad Social, que existe sucesión de empresa. En tal caso, el juez podrá acordar que el adquirente no se subrogue en la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que sea asumida por el Fondo de Garantía Salarial de conformidad con el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores. Igualmente, para asegurar la viabilidad futura de la actividad y el mantenimiento del empleo, el cesionario y los representantes de los trabajadores podrán suscribir acuerdos para la modificación de las condiciones colectivas de trabajo”.

Se trata de un artículo que se proyecta exclusivamente sobre el plano de las relaciones laborales y la seguridad social y delimita, en este ámbito, el alcance posible de la subrogación del adquirente en las responsabilidades del transmitente de la unidad productiva al respecto, con el fin de hallar un punto de equilibrio entre el principio de conservación de la empresa y la tutela de los derechos de los trabajadores, consecuencia de lo establecido en el artículo 5 de la Directiva 2001/23/CE del Consejo de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad, artículo del cual el artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4) es transposición.

Teniendo en cuenta este antecedente y atendiendo a su mera lectura es evidente que nada dice este artículo sobre las deudas tributarias del transmitente, y en este sentido es un artículo que posee una cierta coherencia con el artículo 42.1.c) de la LGT, el cual, en cambio, se ocupa de delimitar en este otro ámbito, el tributario, la sucesión en las deudas correspondientes.

En efecto este artículo, a semejanza del citado artículo 149 de la LC sobre las relaciones laborales y la seguridad social, dispone por un lado que, en cualquier caso, son responsables solidarios las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, más por otro lado advierte que esa previsión de solidaridad “no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal”.

Ahora bien, nótese sobre todo que esta liberación de responsabilidad tributaria para el caso de las transmisiones “concursales” se circunscribe a las “obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”, lo que inequívocamente no se refiere a las obligaciones derivadas del IBI, el cual no es un impuesto que grave el ejercicio de las actividades económicas del transmitente. Esta circunstancia viene a explicar aún más la inmunidad al procedimiento concursal de la que goza la tutela singular y compleja del crédito derivado de este tributo, como hemos destacado en el Fundamento anterior.

Ahora bien, es cierto que existe una resolución judicial que sostiene una interpretación amplia del artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4), en virtud de la cual el Juez del concurso estaría habilitado, en caso de transmisiones de unidades económicas en el marco liquidatorio al que se refiere este artículo, para establecer el alcance de la exoneración de responsabilidad que en él se contiene, pudiendo alcanzar esa exoneración incluso a cualquier género de obligaciones de carácter laboral, de la seguridad social o tributarias. Se trata del Auto, que no de la Sentencia, de 29 de noviembre de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona, citada por el Juez del concurso de CEREP en su resolución aprobatoria del plan de liquidación.

De entrada hay que decir que este Auto sólo se refiere obiter dicta a la no subrogación del adquirente en las deudas tributarias del transmitente de unidades productivas en la liquidación concursal, y citando al respecto el artículo 42. 1 c) de la LGT el cual, como acabamos de recordar, afecta a tributos distintos del IBI (véase FD 2º del auto citado).

Pero es que además resulta que, nuevamente, este auto se circunscribe al ámbito laboral y de la seguridad social, desestimando una demanda de la Tesorería de la Seguridad Social cuya pretensión era que no se exonerara al adquirente de una unidad productiva en el plan de liquidación del deudor concursado de las deudas que este tenía frente a la seguridad social (rectius que de la “sucesión de empresa” que entrañaba el plan de liquidación se excluyera sólo, de conformidad a la literalidad del artículo 149.2 de la LC “la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que sea asumida por el Fondo de Garantía Salarial” y no, en cambio, como se disponía en dicho plan, las deudas con la Tesorería de la Seguridad Social existentes).

El Auto citado, por un lado, interpretó en sentido amplio el entonces apartado 2 del artículo 149 de la LC en los siguientes términos:

“En este contexto [el del artículo 149.2 de la LC] el crédito de la Seguridad Social, como cualquier otro crédito que no sea propiamente laboral, no resulta exigible al adquirente de la unidad productiva, y ello sin necesidad de que se pronuncie expresamente en tal sentido la normativa sobre Seguridad Social. Podría haberlo hecho, como la [LGT] que expresamente lo prevé en el último párrafo de su art. 42.1, pero ello no es necesario, pues como ya hemos apuntado en caso de concurso la norma especial, que regula no sólo el procedimiento concursal sino también sus efectos, es la [LC], que expresamente ha sido promulgada bajo el principio de unidad legal, de que sea esta Ley la única que regule el concurso de acreedores y sus efectos.” (FD 2º)

Y por otro lado señaló que el Juez del concurso era el competente para delimitar el alcance de la “sucesión de empresa” –esto es, aquello en lo que se subroga y en lo que no se subroga el adquirente de la unidad productiva- en los siguientes términos:

“Al Juez del concurso le corresponde no sólo aprobar el plan de liquidación, conforme al art. 148 [de la LC], sino también dictar los autos de adjudicación corres-

pendientes al activo realizado en la liquidación, y tanto en uno como en otro puede pronunciarse sobre los efectos o las condiciones en que se enajena una unidad productiva, en aplicación de la normativa concursal, en este caso el art. 149.2 LC. Fuera del concurso, el Juez Mercantil carece de competencia para decidir sobre la procedencia de la consideración de sucesión de empresa en caso de transmisión de una unidad productiva, a los efectos de que el adquirente se subrogue en las deudas de la Seguridad Social preexistentes, pero si la enajenación se realiza en la fase de liquidación de un concurso, es lógico que sea el Juez del concurso quien aplicando la normativa concursal se pronuncie sobre el alcance de la sucesión de empresa. En el ejercicio de esta competencia es lógico que se pronuncie sobre alguna cuestión de naturaleza administrativa o social pues, en la medida en que están directamente relacionadas con el concurso o son necesarias para el buen fin del procedimiento concursal, son cuestiones prejudiciales respecto de las que tiene extendida su competencia conforme al art. 9 LC.” (FD 3º)

Pues bien, esta doctrina, carece de fundamento sólido y menos en la actualidad. En primer lugar, obsérvese como, para salir al paso de esa interpretación amplia del artículo 149.2 de la LC con la cual, según esta doctrina, se permitía al Juez del concurso que exonerara al adquirente de las deudas relativas a la seguridad social, la reforma de la LC de 2014 que hemos descrito en la anterior nota 2, con efectos meramente aclaratorios, añadió la expresión “y de Seguridad Social” a la primera frase del apartado 2 del artículo 149 de la LC. Véase ilustrativamente el Auto de 25 de septiembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Cantabria el cual, para un caso similar al examinado por la Audiencia Provincial de Barcelona en 2007, ya en el contexto de esta reforma pero sin aplicarla por razones de transitoriedad, efectuó una interpretación radicalmente contraria de ese artículo 149.2 de la LC. Este fragmento del FD 3º del Auto de la Audiencia Provincial de Cantabria es absolutamente ilustrativo:

“Este precepto [se refiere, claro está al artículo 149.2 de la LC citado] tiene una doble finalidad. De un lado, fijar el alcance de la sucesión de empresas y, de otro, delimitar la competencia del juez del concurso.

Consideramos que de dicha norma se colige que el juez del concurso en el momento de autorizar la operación de venta de una unidad productiva, únicamente puede pronunciarse en relación a la no subrogación del FOGASA en la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que haya asumido aquél de conformidad con el artículo 33 ET. En cambio, el juez del concurso no puede intervenir en la fijación del resto de las consecuencias de la enajenación y, en concreto, de los efectos de la sucesión de empresa puesto que el artículo 149.2 LC no le faculta para ello. A su vez y como consecuencia de lo anterior, el plan de liquidación no debe contener cualquier exclusión de subrogación y responsabilidad del tercero adquirente al margen de lo legalmente establecido en dicho precepto.

En consecuencia, los efectos de la sucesión de empresa producida como consecuencia de la venta de los activos previstos en el artículo 149.1.1º LC ha de ser necesariamente las previstas en el artículo 149.2 incluida, en su caso, la no subrogación respecto al FOGASA.

Entendemos que el juez del concurso no resulta competente para concretar qué se entiende por sucesión de empresa a efectos laborales, lo que en su caso habrá de realizarse en el momento en que así se plantee de dirigirse la TGSS frente al adquirente, y ordinariamente se planteará tras la conclusión del concurso o fuera de él y para la que el Juzgado de lo Mercantil no sería competente.”

En segundo lugar recuérdese que la interpretación de este artículo mantenida por el auto de 29 de noviembre de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona –Auto al que alude tanto el Juez del concurso como la recurrente en apoyo de su pretensión–, no puede considerarse que siempre haya sido pacífica. La prueba reside en la petición de decisión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el encaje del artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4) en la Directiva 2001/23/CE del Consejo de 12 de marzo de 2001, por el Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona el 11 de diciembre de 2013 y resuelta mediante un Auto de dicho Tribunal de 28 de enero de 2015, que se limita a recordar el contenido del artículo 5 de la misma subrayando el carácter estrictamente laboral de la cuestión.

En tercer lugar téngase en cuenta que la Sala de lo social del Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de octubre de 2014, ya ha declarado, contrariamente a lo dispuesto en el FD 3 del tantas veces citado Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de noviembre de 2007, que el Juez del concurso no es competente para determinar el alcance de la “sucesión de empresa”.

Y finalmente adviértase que, a la vista de esta Sentencia, en las significativas Jornadas de Magistrados Especialistas en Mercantil (celebradas en Pamplona en noviembre de 2015), en relación a los problemas prácticos en la transmisión de la unidad productiva, la mayoría de los asistentes “concluyeron que, tras la STS Sala de lo Social de 29 de octubre de 2014, que atribuye la competencia para la determinación de la subrogación de las cuotas de la seguridad social a la jurisdicción social, ya no cabe plantear esta cuestión en sede mercantil. De esta forma, la mayoría de los [Jueces] asistentes abogaron por la práctica de que el Juez del Concurso no se pronuncie sobre la cuestión en el auto de autorización de venta de la unidad productiva”.

Pero sobre todo téngase en cuenta, según todo lo señalado hasta aquí, que el alcance del artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4), sea cual sea este alcance, a la postre se circunscribe al ámbito laboral y de la seguridad social, y por tanto, no puede servir de fundamento para la exclusión de la responsabilidad tributaria del adquirente de un inmueble integrado en el seno una unidad productiva transmitida, por el IBI no satisfecho por el transmitente de la misma, tal como aquí se ha señalado, sin perjuicio, claro está, de la exoneración de las obligaciones tributarias a las que se refiere el artículo 42. 1. c) de la LGT>> (FJ 3 expediente 65/15).

El segundo de los expedientes a destacar es el 100/16 y plantea el tema de los efectos de la subsanación de la falta de presentación telemática de instancias y solicitudes, cuando ésta es obligatoria. En el expediente mencionado se solicitó en período voluntario el fraccionamiento de la cuota del IBI mediante escrito presentado en el Registro cuando, según el artículo 71 de la OFG y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los

ciudadanos a los servicios públicos, dicho trámite debiera haberse realizado por internet. En este supuesto, partiendo de los artículos 71.1 y 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el Consell Tributari entendió que *“si la subsanación se produce en plazo hay que entender que se retorna a la situación de partida y se le han de atribuir los mismos efectos que hubiera tenido si la primera petición hubiera reunido todos los requisitos. Entender otra cosa equivaldría a sostener que la subsanación no se ha producido, sino que se presenta una nueva solicitud diferente de la primera”* (FJ 4 expediente 100/16). No obstante, es preciso advertir que dicha solución ya no resulta posible habida cuenta de la redacción actual del artículo 68.4 de la Ley 39/2015, de 2 de octubre de 2015 ya en vigor, según el cual, *“Si alguno de los sujetos a los que hace referencia el artículo 14.2 y 14.3 presenta su solicitud presencialmente, las Administraciones Públicas requerirán al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica. A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación.”*

7.- Quejas

En el ejercicio 2016, se formuló una queja ante este Consell Tributari, con el número de expediente 142/16, ante la falta de respuesta por parte del IMH de la solicitud de domiciliación bancaria del pago del IBI solicitada por un no residente.

Ordenanza fiscal nº 1.2. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Durante el ejercicio 2016 se han dictaminado 20 expedientes relativos al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), lo que supone un 5,13% del total de expedientes dictaminados por el Consell Tributari.

Un 30% se han resuelto como informe favorable a la propuesta del IMH y en el 70% restante el Consell Tributari ha emitido un dictamen alternativo.

1.- Hecho imponible

El dictamen emitido en el expediente 65/16 analiza el supuesto de desguace de un vehículo a efectos de establecer si en este supuesto se debe entender que ha desaparecido el hecho imponible. Dice este dictamen que: *“El desguace, según los documentos que aporta, se realizó en 25 de febrero de 2.003. A partir de esta fecha el vehículo dejó de ser apto para circular por las vías públicas, que es uno de los elementos que configuran el hecho imponible del Impuesto, según el artículo 92 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales por lo que dejó de estar gravado por el Impuesto.”*

Respecto a partir de cuándo se debe dar la baja definitiva del vehículo, el dictamen determina que de acuerdo con el art. 86.3 del citado texto refundido el impuesto se prorrateará por trimestres naturales y que, por tanto, tendrán que anular las actuaciones practicadas en relación a los periodos que comiencen el día primero del trimestre siguiente, que en el caso examinado era el día 1 de marzo de 2003. En consecuencia, la propuesta fue de estimar parcialmente el recurso y dejar sin efecto las liquidaciones y actuaciones recaudatorias posteriores a la fecha señalada.

2.- Exenciones

El dictamen del Consell Tributari en el expediente 198/16 examina el supuesto de una persona con discapacidad, que, mediante escrito presentado el 29 de julio de 2014 solicita la exención de los años 2013 y 2014. Respecto el año 2013 el interesado había hecho la correspondiente autoliquidación, la Administración le admitió la petición e incorporó el vehículo al padrón con efectos a partir del 1 de enero de 2014. El interesado no se dio cuenta, sin embargo, que el padrón no incorporaba la exención; cuando fue consciente presentó el escrito a que se ha hecho mención antes, el día 29 de julio de 2014, es decir cuando ya había transcurrido el plazo para recurrir el contenido del padrón. Por esta razón, la propuesta del Consell Tributari, en coincidencia con la del Instituto Municipal de Hacienda, fue la de estimar parcialmente el recurso en el sentido de reconocer la exención, pero con efectos a partir del siguiente ejercicio, es decir, a partir del 1º de enero de 2015. Concretamente, lo que dice el Consell Tributari en el citado dictamen es que *“dado que la del año 2014 –liquidación– el interesado no recurrió dentro de plazo el padrón en el que se le incluía y que hay que entender que el padrón es una relación de*

3.- Sujeto pasivo

El expediente 339/16 se interpuso contra el procedimiento de apremio para el cobro de los ejercicios 2010 a 2015. La interesada alegó que en el procedimiento judicial de su divorcio se dictó un Auto por el que se adjudicaba el vehículo a su marido, al que se obligaba a realizar todos los actos necesarios para formalizar la transmisión ante los organismos públicos competentes, actuaciones que no realizó.

El Consell Tributari, en su dictamen 339/16, entendió que el incumplimiento de obligaciones civiles, como lo son las derivadas de una sentencia judicial de divorcio, no modifican el hecho de que el obligado tributario es el que figura como titular del vehículo en los registros correspondientes, que en el supuesto examinado era la propia recurrente y no su marido.

Cuestión diferente es que al no haberse sido notificada individualmente el alta en el padrón procedía anular la providencia de apremio y practicar nuevas liquidaciones, como veremos en el apartado siguiente.

4.- Gestión

4.1.- Obligación de notificar individualmente el alta en el padrón

En el dictamen núm. 515/15, el Consell Tributari reitera que sin perjuicio de que el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica se notifica anualmente la liquidación correspondiente mediante la publicación del respectivo registro, matrícula o padrón, el alta en estos instrumentos se notificará individualmente, siendo insuficiente su publicación. Al no haberse hecho así, el Consell Tributari propuso estimar el recurso, al considerar que al no haberse practicado dicha notificación individual todas las actuaciones posteriores se convirtieron en nulas.

En el mismo sentido el dictamen 339/16.

4.2.- Baja en el padrón por cambio de domicilio a otro país y cambio de matrícula

El Consell Tributari en su dictamen 132/16 propuso estimar el recurso después de una serie de negligencias por parte de las Administraciones públicas, desde la francesa de la Prefectura del Departamento de Gard, pasando por la consular española, hasta la propia municipal.

El dictamen examina la situación de una persona titular de un vehículo que establece su residencia en otro país, sustituyendo la matrícula que figura en la Jefatura Provincial de Tráfico española por otra del país de residencia. En el presente supuesto la autoridad fran-

cesa comunicó expresamente al interesado que notificaría el cambio a las autoridades españolas, lo que no hizo. Y tampoco la Administración municipal practicó ningún trámite de averiguación del paradero del interesado después de diez años en los que este aparecía como desaparecido en todos los domicilios que constaban en los archivos municipales.

4.3.- Procedimiento de embargo

El Consell Tributari en su dictamen 111/15 manifiesta que la Administración había actuado correctamente al no haber admitido los bienes designados por el obligado para ser objeto de embargo, ya que la plaza de parking se había transmitido y el local estaba hipotecado. El Consell señala que se debe tener en cuenta el principio de proporcionalidad entre la cuantía que se tiene que embargar y los bienes que el obligado propone.

En el mismo dictamen, el Consell Tributari recuerda la obligación de notificar a la Administración los cambios de domicilio.

En el ejercicio de 2016, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), ha ocupado el primer puesto en el ranking de conflictividad ante el Consell Tributari, con 247 expedientes, un 63,33% del total de los dictaminados. De estos un 72,87% han obtenido informe favorable del Consell a la propuesta del IMH.

1.- Sujeción al impuesto

1.1.- Inexistencia de incremento de valor

La repercusión de la crisis económica de los últimos años ha tenido especial incidencia en la dinámica del IIVTNU. Durante el año 2016 se han seguido planteando numerosos recursos en relación a este impuesto sobre la base de invocar que la transmisión del inmueble realizada no ponía de manifiesto un incremento de su valor sino todo lo contrario, una disminución de mismo. En virtud de ello, los recurrentes alegan que no se ha producido el hecho imponible y, en consecuencia, la transmisión no estaría sujeta al impuesto.

El Consell Tributari, siguiendo la doctrina ya establecida en anteriores ejercicios, ha señalado que la evolución legislativa en los últimos cien años pone de manifiesto que en el momento actual, el legislador –art. 107 TRLRHL- ha querido prescindir del concepto de valor de mercado y, en cambio, *“se está en presencia de una regla de valoración, de ineludible cumplimiento, cuyo establecimiento por ley impide que la administración tributaria municipal pueda modificar el valor que derive de la correcta aplicación de las reglas contenidas en dicho precepto. Así lo prevé expresamente, respecto del régimen de autoliquidación del impuesto, el art. 110.4 del TRLRHL al decretar que el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que las autoliquidaciones se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.”* (Dictamen en los expedientes 420/15, 6/16, 233/16, 236/16, recogiendo los anteriores 76/12, 118/13, entre muchos otros).

Igual que en años anteriores, se debe reiterar que hasta ahora el Consell Tributari ha mantenido el criterio de que es obligación del Ayuntamiento cumplir lo que dispone el artículo 107 TRLRHL, de acuerdo con el cual el valor del terreno en el momento del devengo será el que tenga determinado en aquel momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que esté autorizado a utilizar otros sistemas o criterios de comprobación.

Ciertamente, el Consell Tributari conoce las resoluciones jurisdiccionales, en particular del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el cual, según dice el Consell, *“considera que no hay dificultad alguna para adecuar los artículos 104.1, 107 y 110.4 del TRLRHL a los mandatos constitucionales, en los términos en que efectúa esa adaptación, tal y como lo ha sostenido explícitamente en su sentencia 15 de marzo de*

2016. Sin embargo este Consell Tributari no está habilitado para efectuar una interpretación de este género que, no sólo consideramos que es discutible, sino que va más allá de la literalidad de los preceptos referidos”, especialmente en relación al ya transcrito artículo 110.4 TRLRHL sobre el alcance de la intervención municipal.

En efecto, el Consell sostiene que *“la adecuación interpretativa de los artículos 104.1, 107 y 110.4 del TRLRHL a la Constitución española no es una operación jurídica tan inmediata como se pretende”*, y en este sentido ha hecho notar que *“tanto el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 3 de San Sebastián, mediante su Auto de 5 de febrero de 2015, como el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 22 de Madrid, mediante su Auto de 15 de diciembre de 2015, han planteado sendas cuestiones de inconstitucionalidad precisamente por entender que se cumplía el requisito para ello que establece el artículo 5.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, a saber: que por vía simplemente interpretativa no resultaba posible la acomodación de los artículos 104.1, 107 y 110.4 del TRLRHL al ordenamiento constitucional.”* (Dictámenes citados).

Pues bien, aunque no corresponde exactamente a la actividad del año 2016, conviene dejar constancia que en el momento de redactar esta Memoria, la primera de las cuestiones de inconstitucionalidad ha sido resuelta por la STC 26/2017, de 16 de febrero, que en primer lugar la inadmite respecto al cuestionamiento de la TRLRHL, y en segundo lugar, estima la cuestión prejudicial de validez sobre la Norma Foral de Guipúzkoa, que era la norma de aplicación al caso.

En sentido parecido, la posterior sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el juzgado contencioso administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera en relación al artículo 107 de la TRLRHL, y en consecuencia, ha declarado que *“los arts. 107.1, 107.2a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.”*

1.2.- Aportación de rama de actividad

El Consell Tributari ha estudiado en diversos dictámenes el problema de si se ha producido o no la aportación de rama de actividad de una entidad a otra, a efectos del devengo o no del impuesto.

En el momento de producirse las aportaciones analizadas, el fundamento jurídico de la no sujeción en este supuesto de aportación de rama de actividad se encontraba en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que disponía que *“no se devengará el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 94 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.”*

En la actualidad, la norma que regula este supuesto es la Disposición Adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en los mismos términos, dispone que *“no se devengará el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.”*

De acuerdo con el artículo 83, apartados 3 y 4 del TRLIS (en la actualidad artículo 76 apartados 3 y 4 de la LIS), *“Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente, la totalidad de una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente”* -apartado 3-, y que *“Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.”*-apartado 4-.

El dictamen 208/16, analizó un supuesto de aportación de inmuebles propiedad de un conjunto de sociedades a una nueva sociedad, creado por ellas mismas, en el que aquellas fundamentaban la solicitud de no sujeción en el hecho de que los inmuebles aportados constituían, en cada una de las sociedades aportantes, la rama de inmuebles dedicados al arrendamiento de fincas urbanas, reservándose ellas los inmuebles dedicados a la compraventa.

En el citado dictamen se cita la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 29 de octubre de 2009, que explica cuáles son los requisitos para que pueda considerarse una transmisión patrimonial como de “rama de actividad”. De acuerdo con esta STS, son los siguientes:

- a) Ha de tratarse de un conjunto de bienes y, en ocasiones, de personas.*
- b) El conjunto de elementos patrimoniales ha de ser activo y pasivo.*
- c) Ha de tratarse de una rama de actividad de la propia sociedad aportante.*
- d) Los bienes han de formar una actividad económica coherente, autónoma e independiente.*
- e) El conjunto de bienes ha de ser capaz de funcionar por sus propios medios.*
- f) La rama de actividad ha de existir cuando se realiza la aportación; no se trata de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente puedan llegar en un futuro a constituir una unidad económica autónoma.*
- g) La sociedad que recibe los bienes debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.”*

En el dictamen del Consell Tributari de referencia se propuso la desestimación del recurso interpuesto por las sociedades, ya que en ningún momento se demostró el cumplimiento de los requisitos transcritos, especialmente, no se demostró la existencia de una mínima estructura organizativa de la actividad de arrendamiento en ninguna de las sociedades aportantes.

En igual sentido desestimatorio el dictamen del Consell Tributari nº 482/15, referente a la aportación de inmuebles a una sociedad por parte de dos de sus socios. El fundamento de la desestimación es que la sociedad receptora ya tenía alquilados los inmuebles a los socios aportadores, ejerciendo la misma actividad, razón por la que no había ninguna rama de actividad diferenciada aportada.

La misma doctrina se mantiene por parte del Consell Tributari en el dictamen 249/16, en un supuesto en el que no se acredita que la persona física aportante de un bien inmueble a una sociedad se tratase de un profesional que ejerciese ramas de actividad diferentes.

2.- Exenciones. Dación en pago

El Consell Tributari ha dictaminado en tres ocasiones respecto de las daciones en pago del inmueble que constituye la residencia habitual para cancelar la hipoteca o préstamo que recae sobre el citado inmueble. Los expedientes 541/15, 130/16 y 131/16 se han ocupado de analizar pormenorizadamente los requisitos exigidos para que la dación en pago de deudas pueda ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación de la exención en el impuesto. Particular relevancia presenta, de un lado, la necesidad de que el inmueble haya constituido la residencia habitual del transmitente en los dos años anteriores a la transmisión y, de otro, de la ausencia de patrimonio del deudor, o de cualquier miembro de su unidad familiar, con el que hacer frente al pago de la totalidad de la deuda por préstamo hipotecario.

En el expediente 130/16, se parte de la normativa vigente en esta materia, en particular el artículo 123 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, que añadió una letra c) al artículo 105.1 del TRLRHL por el que se declaraban exentas de este impuesto determinadas transmisiones. En virtud de esa nueva letra c), desde el 1 de enero de 2014, la exención del IIVTNU vino a beneficiar, entre otras transmisiones, a las realizadas con ocasión de la dación en pago *“de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios”*, siempre que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga *“de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar la enajenación de la vivienda”*

Además, a efectos interpretativos se dispuso que *“se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.”*

Pues bien, en este orden de consideraciones, el Consell Tributari se ocupa de constatar que se reúnen los requisitos exigidos en las normas reguladoras de la exención en cada uno de los casos que han sido sometidos a su consideración, reiterando esta misma posición en los expedientes 131/16 y 541/15.

En el expediente 230/16 el Consell Tributari dictaminó acerca de la posición que tiene, jurídicamente, la herencia yacente respecto del cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios que se derivan de la realización del hecho imponible del impuesto cuando se trata de adquisiciones de bienes inmuebles de naturaleza urbana por causa de muerte. Así, en el expediente 230/16 se analiza quienes son los sujetos pasivos del impuesto haciendo especial hincapié en la posición que ocupa la herencia yacente hasta en tanto los herederos acepten la herencia, concretando además las relaciones entre ellos. Se analiza asimismo la posición de los herederos respecto de las posibles sanciones cuando estos últimos actúan como representantes de la mencionada herencia yacente.

Así, puede leerse en el fundamento jurídico tercero que *“Establece el art.5.1, a) de la ordenanza correspondiente al impuesto del año 2012, que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, o aquella a favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. Este último artículo señala que es obligado tributario, entre otros, la herencia yacente.*

En el caso presente, la cuestión radica en determinar quién es el representante de la herencia yacente hasta el momento de la aceptación; es a este representante a quien corresponde realizar la obligación tributaria de autoliquidar. La petición de prórroga la formula el 13.03.2013 una asesoría a nombre de quien a la postre resultó ser la heredera, hoy recurrente, previa renuncia de los hermanos. Sin embargo, la interesada no realiza ninguna otra actuación hasta que pasados más de dos años, el 2.07.2014 recibe la notificación de la liquidación definitiva y de la incoación del procedimiento sancionador. Sólo es a partir de este momento que los hermanos procederán sucesivamente a renunciar a la herencia y finalmente, el 24.12.2014, la recurrente aceptará la herencia.

De los datos anteriores hay indicios suficientes para considerar que la recurrente desde el momento de la solicitud de prórroga actuaba como representante de la herencia yacente, o aparentemente ejercía la gestión y, por lo tanto es quien tuvo que cumplir con su obligación de autoliquidar; que ella misma anuncia en la solicitud de prórroga. Una autoliquidación que debía haber realizado a nombre de la herencia yacente, en el plazo legalmente establecido y que incumplió con creces.

En este sentido, la sanción a la representante y posterior heredera, que no cumplió con su obligación tributaria, es correcta.”

4.- Base imponible

Dos son los elementos que utiliza la Ley a partir de los que se cuantifica el incremento de valor gravado. Se trata del valor catastral del inmueble y su tiempo de permanencia en el patrimonio del transmitente.

4.1.- La permanencia del inmueble en el patrimonio del transmitente

Respecto de este último, el Consell Tributari se ha ocupado fundamentalmente en dos expedientes, el 175/16 y el 224/16, de poner de relieve la importancia de la fecha en que se produce una transmisión de los bienes en los que se produce el incremento de valor que da nombre al impuesto.

Así, luego de mencionar el precepto legal que establece la regla de cuantificación respecto de este elemento señala, en el expediente 175/16, que *“En consecuencia, la determinación del momento en el que se produce la transmisión del inmueble o inmuebles de referencia se configura como un elemento fundamental del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, dado que de ella depende tanto el devengo del impuesto como la fijación del periodo liquidable, entendido como el periodo de tiempo que transcurre entre la fecha de adquisición del inmueble y la de su posterior transmisión, con el límite de 20 años. Y, en este sentido, hay que diferenciar entre los supuestos en los que realmente tiene lugar una transmisión y aquellos en los que el título de adquisición que se esgrime tiene un carácter meramente especificativo o determinativo de un derecho adquirido en un momento anterior; tal y cómo sucede, entre otros supuestos, en los de división de la cosa común (vid. STS de 17 de diciembre de 1997 -RJ1998\504-, dictada en interés de ley).”*

De manera que hay que atender al momento en que realmente se produce la transmisión, sea cual sea la causa, y no una exclusiva especificación de un derecho que de ser ideal pasa a ser concreto, convirtiéndose en real, es decir, como un derecho que ya formaba parte de su patrimonio y, en consecuencia, no se da una transmisión verdadera y propia. En todos los casos en que quepa hablar, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, de especificación de derechos no se produce uno de los elementos que configuran la cuantificación del impuesto al no constatarse la transmisión del inmueble cuyo aumento de valor constituye el hecho imponible.

También se ha puesto de manifiesto esta situación en el expediente 224/16 en cuyo fundamento jurídico tercero puede leerse que *“A estos efectos, hay que determinar que no son objeto del impuesto aquellos actos registrales que no supongan una transmisión patrimonial, como los que especifiquen o establezcan derechos que habían sido adquiridos en fechas anteriores, como ha ocurrido en el caso presente respecto de las distintas anotaciones registrales que se habían inscrito en el Registro a las que se ha hecho anteriormente referencia. Por tanto la fecha inicial del cómputo tributario a los efectos de este impuesto de plusvalía es el 23 de noviembre de 1961, y no el de 13 de junio de 2006.”*

4.2.- Incidencia de la notificación del valor catastral

Respecto del valor catastral, se han planteado las consecuencias que la posible ausencia de su notificación puede tener en el IIVTNU. Pues bien, en el expediente 525/15 entiende el Consell Tributari que *“... este Consell no puede pronunciarse sobre si las notificaciones de los mismos fueron o no válidamente practicadas. La vía de impugnación correcta consistía en la formalización del correspondiente recurso de reposición ante la Gerencia Regional del Catastro y / o la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los*

eventuales efectos que la resolución de estos recursos pudieran tener en relación a las liquidaciones ahora impugnadas.” En el mismo sentido se ha pronunciado en el expediente 80/16 dejando, así, patente la distribución de competencias entre el Estado y el Ente local en determinadas materias que afectan a la aplicación de los tributos locales y, en particular, la ausencia de comunicación entre el régimen que esta distribución tiene en determinados casos.

5.- Bonificaciones

5.1.- Bonificación por transmisión mortis causa de vivienda

Independientemente de los supuestos en los que se ha propuesto la desestimación de la pretensión de los recurrentes por causas que no planteaban excesiva problemática desde el punto de vista jurídico, como la inadmisión del recurso por extemporaneidad –ejemplo, dictamen 93/16–, o no ser la causante propietaria de su residencia habitual –ejemplos, dictámenes 85/16 y 86/16 –, el Consell Tributari ha establecido una reiterada doctrina en relación a aquellos problemas que se plantean con cierta asiduidad.

Respecto a aquellos supuestos en los que las personas causantes no residían en el momento de la defunción en su vivienda habitual por el hecho de que por razones físicas de enfermedad o relacionadas con la vejez habían tenido que ser internadas en un centro sanitario o en una residencia geriátrica, el Consell Tributari ha considerado que al tratarse de internamiento provocado por situaciones de fuerza mayor, se podía considerar que no habían ido a residir a un lugar diferente y, por tanto, se admitía que la residencia habitual no se había modificado. Son ejemplos en este sentido los dictámenes 394/15, 71/16, 74/16, 77/16 y 228/16.

Respecto a la prueba de la residencia habitual del causante, como doctrina general del Consell Tributari se puede citar el dictamen 338/16, en el que se entiende que el contenido del Catastro, si bien es un elemento de prueba importante, no es prueba definitiva si otras pruebas que figuran en el expediente ponen de manifiesto una situación de hecho diferente, como sucedía en el caso examinado por el citado dictamen, que en el Catastro figuraba el inmueble como una sola vivienda, pero que en realidad en la finca había dos, de las que sólo una era la vivienda habitual de la causante y, por tanto, la única por la que se podía otorgar la bonificación.

5.2.- Bonificación por transmisión mortis causa de local de negocio

La bonificación por la transmisión *mortis causa* de local de negocio procede cuando las personas causantes venían ejerciendo personalmente una actividad en el local de negocio objeto de la transmisión.

Un supuesto que se da con bastante asiduidad es el de que la persona física causante ejerce la actividad a través de la constitución de una sociedad civil de la que es titular. En estos supuestos es doctrina reiterada del Consell Tributari que la sociedad civil es una entidad con personalidad jurídica propia y, por tanto, diferenciada de las personas físicas que la integran como socios, aunque el único socio sea la persona difunta. Como ejemplo se puede citar el dictamen 235/16, que determina que no procedía aplicar la bonificación solicitada, ya que en el momento en el que se produjo el hecho

imponible del impuesto se constata que en la finca de referencia se desarrollaba la actividad del epígrafe 682, “Hospedaje en hostales y pensiones” mediante una sociedad civil y no directamente por el causante.

Respecto a la prueba de que se produzcan los requisitos para gozar de la bonificación, como veíamos en el supuesto de la transmisión de viviendas, el Consell Tributari ha reiterado que el Catastro, siendo un elemento de prueba importante, no supone una prueba plena sobre sus contenidos, sino que, como se dice en los dictámenes 259/16, 260/16, 261/16, 262/16 y 263/16, la Administración está obligada a motivar porqué aprecia que es incierta la declaración del sujeto pasivo. En estos dictámenes se considera que a través de la prueba practicada el recurrente ha probado que la finca es un local de negocio y no una vivienda y, respecto exclusivamente a este y no al conjunto del edificio, se propone otorgar la bonificación.

Un aspecto conectado con el anterior es el de las plazas de aparcamiento ligadas a un local de negocio donde ejercía el causante su actividad, respecto a la transmisión *mortis causa* de las cuales pedía la bonificación. En estos supuestos se deberá estar a lo que regule la Ordenanza de aplicación en el momento en el que se produzca el devengo del impuesto. El Consell Tributari examinó este problema en el dictamen 384/15, en el que dijo que *“la ordenanza municipal vigente en el momento de la acreditación no hacía extensible este beneficio fiscal a otros elementos tales como trasteros o plazas de aparcamiento, quedando limitada únicamente a locales donde se ejercían actividades empresariales o profesionales.”*

Son reiterados los supuestos en los que el Consell Tributari, a efectos de la procedencia o no de la bonificación, distingue el local donde se ejerce la actividad de aquel que es objeto de la actividad. En el dictamen 432/15, se estudia este problema en un caso en el que se solicitaba la bonificación por un garaje del vehículo del causante, que era profesional del transporte de mercancías y en la actualidad el heredero lo utiliza en su actividad empresarial como profesional del taxi. Se dice en el citado dictamen, recogiendo uno anterior de fecha 2 de marzo de 2011, número 370/10, lo siguiente:

<<La decisión que propugna la recurrente se basa de manera especial en la interpretación que quepa dar a la expresión “locales afectos”, y en concreto si esta expresión se refiere al local desde el cual se ejerce la actividad o a cualquier local que sea objeto de la actividad. En nuestra opinión, la interpretación adecuada es la primera, que indica que el local beneficiado es aquél desde el cual se ejerce la actividad y no cualquier otro inmueble que sea objeto de la actividad. Lo demuestran varias razones. En primer lugar, la expresión “local afecto” no puede considerarse equivalente a “local objeto”. “Afecte”, según el Diccionari Normatiu de l’Institut d’Estudis Catalans significa “afectat, destinat a un ús determinat” y “afecto” según el Diccionario de la Real Academia Española (21ª ed. acep. 3) significa en términos equivalentes, “dícese de las posesiones o rentas sujetas a alguna carga u obligación”. Por tanto, el concepto de afectación implica destino o carga del bien afectado, pero no que dicho bien, sea el objeto de la actividad (...).”

En conclusión, una interpretación del art. 108 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y art. 9 de la Ordenanza fiscal 1.2, basada en los principios

del art. 4 del Código Civil, nos lleva a concluir que la reducción sólo se puede producir en el caso de la transmisión “mortis causa” de un local que estuviera afecto a la actividad empresarial o profesional directa y personalmente ejercida por el causante>>

En el mismo sentido, el dictamen 234/16.

6.- Pago

Sobre estas cuestiones, que no son específicas de este impuesto, el Consell Tributari se ha manifestado en distintas ocasiones.

6.1.- Compensación

Así, respecto de la compensación, en el expediente 527/15 constata que se dan los requisitos establecidos en la LGT para aplicar de oficio la compensación, como forma de pago expresamente regulada en esta última Ley, y declara la legalidad de la actuación de la Administración al constatar que el caso enjuiciado es igual al previsto en la normativa “... es decir, la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior, el Ayuntamiento, al finalizar el plazo de ingreso en periodo voluntario, venía y viene obligado a efectuar la compensación de oficio; y proceder directamente a la aplicación de los efectos resultantes de lo que determina el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación, en cuanto a la cantidad de devolución acordada por el Gerente del Instituto Municipal de Hacienda en 31 de marzo de 2013, a solicitud de reembolso por los interesados en 23/3/2012.”

6.2.- Devolución

En cuanto a la devolución, en el expediente 240/16, se analizan las consecuencias que tiene, respecto del comienzo del devengo de los intereses de demora, la devolución de ingresos que devienen indebidos como consecuencia de una sentencia judicial anulatoria del negocio jurídico que provocó la realización del hecho imponible el Impuesto. Parece en este caso conveniente transcribir el fundamento jurídico que señala la posición del Consell Tributari por su concisión y claridad. Así, se sostiene en el fundamento jurídico cuarto que “*Por lo tanto, no tiene justificación suficiente la restricción efectuada por el IMH en el sentido de que el devengo de intereses de demora solo deba computarse desde el momento de la regularización puesto que ésta no se ha producido ya que por efectos de la nulidad judicial dictada respecto de dichos importes, es decir, los ingresos por la plusvalía inicialmente debidos, éstos se convirtieron en indebidos y como tales improcedentes sin serles de aplicación los trámites de la autoliquidación rectificatoria, sino la simple devolución del principal más los intereses de demora señalados en el art. 26 de la LGT, y que debía haberse efectuado de oficio en el momento de tener constancia documental de la firmeza de la sentencia anulatoria, es decir, en fecha 11/06/2015*”

7.- Prescripción. Eficacia interruptiva de las actuaciones de la Administración

En el expediente 430/15 se cuestiona cuándo una actuación administrativa tiene eficacia interruptiva de la prescripción afirmando que *“Lo anterior significa que sólo son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto de que se trate [sentencias de 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3º.A) y 29 de abril de 2011 (casación 4721/06, FJ 3º)]; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6º)]».*”

Transcripción necesaria en la medida en que recoge una abundante jurisprudencia que manifiesta la importancia, con carácter general, de cualquier actuación realizada por la Administración y los administrados respecto de una institución fundamental para la seguridad jurídica.

8.- Autoliquidaciones

Diversas son las cuestiones que se han planteado respecto del cumplimiento del deber de autoliquidar en el plazo previsto en la Ordenanza respectiva el IIVTNU.

8.1.- Autoliquidaciones espontáneas y extemporáneas

Los expedientes 103/15 y 104/15 presentan un supuesto en que el obligado tributario presenta la autoliquidación correspondiente de manera espontánea pero extemporáneamente. Siendo esto así, señala el Consell Tributari la necesaria obligación de la Administración de tener en cuenta este hecho a la hora de regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo aplicando lo previsto en el artículo 27 de la LGT. En el caso concreto enjuiciado, la Administración prescinde del cumplimiento de sus deberes por parte obligado, aunque fuera de plazo, y, en consecuencia, el Consell Tributari propone la anulación de la actuación de esta última y ratificando la necesidad de aplicación de la LGT en los términos del mencionado artículo 27, en el que se establecen las consecuencias que debe soportar el obligado que cumpla con su deber de autoliquidar, fuera de plazo y de forma espontánea.

8.2.- Autoliquidaciones y solicitud de bonificación

En los expedientes 294/16, 295/16 y 296/16, se resuelven asuntos vinculados con el incumplimiento del deber de autoliquidar y la necesidad de solicitud de las posibles

bonificaciones a que tuvieran derecho los obligados tributarios. En este punto, el Consell Tributari se pronuncia afirmando que:

“Así pues, este impuesto se gestiona a través del sistema de autoliquidación, resultando obligado el sujeto pasivo del impuesto a practicar dicha autoliquidación e ingresar el impuesto, en el caso de transmisiones “mortis causa”, en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de devengo del impuesto. En consecuencia, cuando se devenga el impuesto, es decir, cuando surge la obligación de pagar el impuesto, el contribuyente no puede adoptar una aptitud pasiva esperando que el Ayuntamiento le haga llegar una liquidación o, simplemente, que le recuerde su obligación de ingresar el impuesto.

Tercero.- La bonificación alegada por la interesada se encuentra regulada en el art. 9.1 de la citada ordenanza reguladora del impuesto para el 2012, que determina tanto los requisitos sustanciales que deben concurrir para poder beneficiarse de esta bonificación, como el requisito formal, consistente en el hecho de que el sujeto pasivo debe aplicarse provisionalmente la bonificación en la autoliquidación que debe presentar dentro de un plazo determinado”

Por lo tanto, el hecho de que el recurrente no practicara esa bonificación en los términos establecidos en la Ordenanza reguladora del impuesto, implicó que la inspección municipal procediera a regularizar esta situación tributaria y por tanto, la alegación del beneficio en fase de recurso evidencia la extemporaneidad de la solicitud.

8.3.- Autoliquidaciones y sanciones

La presentación extemporánea de autoliquidaciones o el desconocimiento de que en el supuesto del IIVTNU la Administración no notificará la liquidación sino que es el mismo sujeto pasivo quien ha de presentar la autoliquidación y, al mismo tiempo, abonar su importe, es un problema que se plantea a menudo.

La bonificación de un 95% de la cuota del impuesto en las transmisiones de terrenos a favor de descendientes y adoptados, cónyuges y ascendientes y adoptantes se introdujo en el apartado 34 del art. 18 de la Ley 50/1988, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. Este precepto permite a los Ayuntamientos, a través de sus Ordenanzas fiscales, regular - o no - la mencionada bonificación; y determinar los requisitos sustantivos y formales para disfrutar de la bonificación.

La Ordenanza del IIVTNU del Ayuntamiento de Barcelona contempla esta bonificación y, entre los requisitos formales, el art. 9.3 establece que las solicitudes de beneficios fiscales que se presenten fuera de plazo se considerarán extemporáneas.

El dictamen 229/16 contempla este problema, al analizar el supuesto de un sujeto pasivo, heredero de una vivienda residencia habitual del causante que solicita a la Administración tributaria, adjuntando los documentos necesarios, que le practique la liquidación del impuesto en vez de presentar él mismo la autoliquidación correspondiente. Tiempo después, la Administración tributaria practicó la liquidación sin aplicar la bonificación que le hubiera correspondido si la hubiese solicitado dentro del plazo establecido por la Ordenanza de aplicación.

El Consell Tributari propuso la desestimación del recurso ya que al no tratarse la bonificación de referencia de una bonificación establecida por la Ley, sino que lo que hace esta es permitir a los Ayuntamientos que la implanten o no, al tiempo que les permite establecer los requisitos formales que crean convenientes, estos son de obligatorio cumplimiento ya que, en otro caso, se conculcaría la Ordenanza que los establece.

El dictamen citado menciona el dictamen 159/13 del Consell Tributari, que resolvió un caso similar. En este dictamen, el Consell Tributari, sin perjuicio de proponer la desestimación del recurso, expresaba si no era razonable plantearse si el incumplimiento de aspectos formales puede tener como consecuencia decaer en el derecho a la bonificación de la cuota cuando el fundamento de la misma, como las reducciones en el impuesto de sucesiones, se encuentra en la especial protección que la familia disfruta en nuestro derecho -art. 39.1 CE-. Pero, como seguía diciendo el mencionado dictamen, es la voluntad de la Ley y la de la Ordenanza dictada a su amparo la que debe prevalecer.

El dictamen 229/16 reprodujo estas reflexiones contenidas en el dictamen 159/13.

Independientemente del problema mencionado, que decaiga un derecho que puede tener un fundamento constitucional, hay que añadir también que las consecuencias prácticas son muy importantes. Desde el punto de vista económico la actuación del sujeto pasivo fuera de plazo le representa, un aumento de la cuota de un 95%, a lo que hay que sumar la sanción económica que conlleva cumplir las obligaciones formales tributarias fuera de plazo. Hay que tener en cuenta que una infracción leve, como es el caso, supone una sanción del 50% de la cuota. Por tanto, desde este punto de vista económico parecen desproporcionados los efectos que para el sujeto pasivo tiene el incumplimiento de una obligación formal.

La Ley de Cataluña 19/2010, de 7 de junio, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, establece una medida para intentar evitar dichos efectos. Así el art. 66 de la Ley dispone que si el sujeto pasivo no presenta documentos para verificar la procedencia de una reducción, la Administración le advertirá que en tal supuesto se le denegará la aplicación de la reducción correspondiente.

El Consell Tributari considera que lo expuesto representa un grave problema para el ciudadano, al que se le debería encontrar una solución, como podría ser la advertencia previa, o bien mediante el establecimiento de algún tipo de recargo por los incumplimientos formales, que podrían sustituir el decaimiento del derecho a disfrutar de la bonificación.

En el expediente 417/15 se resuelve otra cuestión que relaciona la ausencia de autoliquidación con la imposición de una sanción. En efecto, en los supuestos en que los sujetos no cumplan con su deber de autoliquidar en el plazo previsto en la normativa correspondiente cabe sancionar aunque el sujeto haya procedido a la presentación de una declaración tributaria. La norma reguladora del impuesto impone el deber de autoliquidar y no el de declarar. Esta última situación, que existe en otros impuestos, requiere la posterior actividad administrativa procediendo a la cuantificación de la deuda tributaria. No ocurre lo mismo en el caso de autoliquidaciones en las que el obligado debe proceder a cuantificar su deuda con lo que la Administración ya conoce su impor-

te y, en caso de impago, puede proceder a su cobro al margen de la posible comprobación a llevar a cabo por la Administración. La previsión legal de la autoliquidación, sin ingreso, es lo que justifica la posibilidad de imposición de la sanción. Según el Consell Tributari que señala que *“la conducta contemplada en el artículo 191 de la LGT se identifica con la falta de ingreso derivada del incumplimiento de la obligación tributaria de autoliquidar e ingresar el tributo que corresponda. En consecuencia, la presentación de una declaración en lugar de la autoliquidación debida no modifica el incumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar tipificada como infracción tributaria. ... En consecuencia, la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT se configura como incumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar que impide a la Administración el recurso directo a la vía de apremio...La inexistencia de ocultación por haber realizado declaración en lugar de autoliquidación correspondiente, elimina el dolo o ánimo defraudatorio pero no excluye la culpabilidad a título de simple negligencia ...”*

9.- Procedimiento sancionador

El Consell Tributari en sus dictámenes 103/16, 104/16, 105/16, 106/16 y 107/16, analiza el supuesto de que por parte de la Administración tributaria se notifiquen al mismo tiempo al sujeto pasivo las liquidaciones de un impuesto y la incoación del expediente sancionador. En este supuesto no hay ningún recurso de alzada contra los dos actos, ya que la incoación de un expediente disciplinario es un acto de trámite que permite formular alegaciones, mientras que las liquidaciones son actos definitivos frente a los que procede recurso de alzada.

En el expediente 237/16, también en el 78/16 y en el 415/15, se señala el alcance que debe darse al principio de culpabilidad en el ámbito sancionador recordando que su aplicación, conjuntamente con la regla de la interpretación razonable de la norma a efectos de anular una sanción tributaria, no puede ser acogida con carácter general, sino con el examen de cada caso concreto y atendiendo a todas las circunstancias concurrentes, especialmente las personales, la mayor o menor dificultad de interpretación de las normas de aplicación y la motivación aportada por la Administración amparando su decisión, existiendo reiterada jurisprudencia que permite concluir, en cada uno de los casos a los que se pretendan aplicar la culpabilidad y la interpretación razonable, que permite determinar en qué supuestos son de aplicación. Recordando, el Consell Tributari, la STS de 7 de mayo de 1992 (RJ 1993\3603), en la que se señala *“... que si no aparece el carácter doloso o culposo, no procede sancionar. Siendo la Administración la que debe probar la culpabilidad y no correspondiendo “al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o que fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó el sujeto pasivo no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada...Lo contrario suponría una suerte de inversión de la carga de la prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador.”*

En el expediente 512/15 el Consell Tributari aclara cual es el sistema de recursos aplicable cuando se trata de actos administrativos expresivos de las competencias de gestión tributaria de que son titulares los entes locales señalando que la legislación reguladora del régimen común contenido, en el momento de autos, en la Ley 30/1992 no tiene carácter supletoria y, en consecuencia, se ha de estar a lo que se disponga expresamente en la normativa tributaria, particularmente la LGT y la Ley 1/2006 de 13 de marzo por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona, en la que se denomina recurso de alzada al preceptivo recurso de reposición regulado en el TRLRHL y en la propia LGT.

El Consell Tributari ha examinado 21 expedientes relativos al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE), el 5,38% de los expedientes examinados durante el ejercicio 2016. Los más destacados tienen que ver con el reparto de competencias entre el Estado y el Ente local respecto de la gestión del impuesto distinguiendo entre gestión censal y gestión tributaria. Esta regulación ha comportado un distinto régimen en materia de revisión de los actos administrativos dictados como consecuencia del ejercicio de estas competencias. Pues bien las cuestiones relativas a la distinción mencionada se analizan seguidamente en el epígrafe correspondiente. No obstante, el Consell Tributari ha tenido ocasión de estudiar, en el expediente 42/16, un asunto relacionado con el plazo de presentación del recurso de alzada proponiendo su inadmisibilidad al interponerlo fuera del tiempo previsto en la normativa en vigor. También en el expediente 79/16 se propone la desestimación de la pretensión del recurrente que solicitaba la aplicación de una reducción en el impuesto como consecuencia de las obras realizadas en la vía pública, en el año 2010, tal y como establecía el artículo 7.3 de la Ordenanza fiscal 1.4 vigente en ese momento. El Consell Tributari entiende que la presentación de dos reseñas periodísticas de fecha de 2008 no son prueba suficiente que acredite que esas obras afectaron a la actividad desarrollada por el recurrente, no cumpliéndose, por tanto, lo previsto en el artículo 105.1 de la LGT.

1.- Gestión censal y gestión tributaria

Dos son los expedientes, el 407/15 y el 61/16, en los que nuevamente se plantean cuestiones relacionadas con la compleja gestión de este impuesto. En efecto, la normativa aplicable establece que la gestión censal del impuesto corresponde a la Administración del Estado mientras que la gestión tributaria es competencia de la Administración local. Este reparto competencial tiene una incidencia directa en el régimen de recursos a interponer, en su caso, contra los actos administrativos que se dicten por una u otra Administración en el ejercicio de esas competencias.

En estos dictámenes el Consell Tributari se pronuncia al respecto, incidiendo particularmente en la necesaria notificación individual de los actos censales o tributarios respectivos así como en las consecuencias que puedan tener respecto del ejercicio de la potestad sancionadora y respecto de la posible devolución de ingresos indebidos. Así, en el expediente 61/16 se advierte de la posible indefensión que puede causar en el obligado tributario el no tener en cuenta las consecuencias que se derivan respecto del reparto de competencias entre el Estado y la Entidad Local al que se ha hecho referencia. En efecto, el Consell Tributari ha llamado la atención sobre la necesidad de cumplir escrupulosamente con los procedimientos a través de los que se ejercen esas competencias y que conllevan que los actos administrativos que les ponen fin sean dictados y notificados de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

Los actos de inclusión, exclusión o alteración en los censos a través de los que se aplica el tributo son actos administrativos que deben reunir los requisitos de validez y de eficacia exigidos en las normas para que surtan plenos efectos. Estos actos son

manifestación de la gestión censal cuya titularidad corresponde al Estado y que en consecuencia siguen el régimen de recursos propios de los actos tributarios correspondientes a este ente público. En particular, el recurso de reposición y el preceptivo económico-administrativo. Por el contrario, los actos de liquidación y recaudación tributaria así como los correspondientes al reconocimiento o denegación de exenciones son manifestación de la potestad tributaria, gestión tributaria, de la que es titular el Ente Local debiendo recurrirse, en su caso, mediante el recurso de alzada, con efectos de reposición, y el posterior recurso contencioso. La vía administrativa se agota con la interposición del de alzada.

Consecuentemente con este reparto de competencias se requiere que los actos administrativos respectivos sean notificados separadamente incluso cuando el Ente Local ejerza por delegación la gestión censal. Cosa que ocurre cuando tienen delegada la inspección tributaria que está reservada al Estado aunque esté delegada, así Barcelona, y recaiga sobre materias que tienen la consideración de censales. En este último caso, los recursos son los del Estado, reposición y económico-administrativo. La gestión tributaria, por el contrario, siempre recurso de alzada. En ambas situaciones se trata de la vía previa a la contenciosa-administrativa.

Esto motiva que los actos administrativos deban ser notificados separadamente aunque pueda hacerse en unidad de notificación. Así dice expresamente el Consell Tributari que *<<De cuanto se acaba de exponer se desprende que la conducta administrativa no se ajustó a Derecho en lo que concierne a la notificación de la resolución inspectora que condujo a la alteración censal. Sin que esta afirmación pueda ser enervada por el hecho de que el párrafo 2 del art. 91.1 LHL prescriba que la notificación de estos actos –los actos de gestión censal del tributo– “puede ser practicada por los Ayuntamientos o por la Administración del Estado, juntamente con la notificación de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias”. Pues el hecho de que puedan ser practicadas simultáneamente ambas notificaciones de ningún modo comporta la identidad de su contenido, dada la distinta naturaleza y régimen jurídico de cada uno de los actos a notificar.*

En conclusión, pues, si bien el recurso de alzada contra la liquidación deberá ser desestimado, para evitar la indefensión de la recurrente se le habrá de notificar, en debida forma, la resolución de la inspección. Y, de prosperar un eventual recurso contra la misma, procedería la devolución de los ingresos indebidamente efectuados>>

En el mismo sentido, el expediente 407/15 señala que *“Uno y otro acto –liquidación y alteración de los datos contenidos en el censo del impuesto–, habrán de ser objeto de sendas notificaciones, que ciertamente podrán ser practicadas por el Ayuntamiento conjuntamente, como señala el párrafo 2º del art. 91.1 LHL, pero sin que tal posibilidad comporte que la notificación de la liquidación sea suficiente para considerar notificada la alteración censal. Fundamentalmente, porque, como se ha visto, las liquidaciones podrán ser impugnadas con arreglo al sistema general de recursos a plantear contra los actos municipales en materia tributaria; –en nuestro caso, el recurso de alzada, que prevé el art. 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba la Ley de*

régimen especial de municipio de Barcelona- mientras que la resolución por la que se acuerda la alteración censal podrá ser recurrida ante los Tribunales Económico-Administrativos”

Esta materia ha supuesto una cierta confusión y, en consecuencia, controversia sobre la que este Consell Tributari se manifestó en el informe preceptivo emitido el día 13 de octubre de 2016, sobre el proyecto de Ordenanzas fiscales para el año 2017 (expediente 301/16), en relación con la Ordenanza fiscal general y la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, nº 1.4, al que ahora nos remitimos.

Ordenanza fiscal nº 2.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Durante el ejercicio 2016 se han dictaminado 22 expedientes relativos al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), lo que supone un 5,64% del total de expedientes.

1.- Objeto

El ICIO, es un tributo indirecto cuyo hecho imponible es la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se requiera la obtención de una licencia con independencia de que se haya obtenido o no.

El Consell Tributari en el dictamen de 5/16 se reiteró en que es sujeto pasivo del impuesto, el dueño de la construcción, instalación u obra, sea o no propietario del inmueble sobre el que se realice; en caso de que la construcción, instalación u obra no se haga por el sujeto pasivo, tendrá esta condición como contribuyente sustituto aquel que solicite la licencia, presente las correspondientes declaraciones o comunicaciones previas o quien realice la construcción, instalación u obra.

El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aunque no se haya obtenido la correspondiente licencia como recoge el art. 102.4 TRLRHL. En cuanto a la gestión del impuesto, el art. 103.4 del TRLRHL establece que los ayuntamientos pueden exigirlo en régimen de autoliquidación, que tendrá carácter de ingreso a cuenta, antes de la concesión de la correspondiente licencia; y, una vez terminadas las construcciones, instalaciones y obras, el Ayuntamiento, previa comprobación, modificará, si procede, la base imponible utilizada en la autoliquidación del interesado -o en la liquidación provisional- practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

2.- Autoliquidaciones

A menudo se confunden las autoliquidaciones como actos administrativos procedentes de la Administración, pero se trata de actos de los obligados tributarios y no son impugnables porque no proceden de la Administración.

El Consell Tributari analizó la naturaleza de las autoliquidaciones en el expediente 459/15 destacando sus efectos administrativos en la aplicación del impuesto, ya que son actos tributarios del particular que comprenden las operaciones de liquidación, auto cálculo y el ingreso por el sujeto que las realiza de la cantidad por él calculada.

El Consell Tributari de acuerdo con una doctrina jurisprudencial muy consolidada, entiende que, efectivamente, las autoliquidaciones no son actos administrativos, al no poderse dotar a los ciudadanos de competencia propia para dictar actos de esta naturaleza,

sino que son actos de los obligados tributarios impuestos por la Ley en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos. Esto explica que las autoliquidaciones no sean impugnables, ya que no proceden de la Administración: por lo que el art. 120.3 LGT establece que:

“cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

Y sólo a través de la resolución que al efecto se dicte se produce lo que podríamos llamar una administrativización de la autoliquidación practicada. El impugnable es, pues, el acto administrativo, expreso o presunto, de gestión tributaria que se producirá cuando se pida la rectificación o la comprobación de la autoliquidación.

Ordenanza fiscal nº 3.10.

Tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios

Durante el ejercicio 2016 se han dictaminado 6 expedientes relativos a las tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios.

1.- Hecho imponible y sujeto pasivo

El hecho imponible de la tasa es el aprovechamiento especial del dominio público municipal y como se expresa en el dictamen del Consell Tributari 38/16, en referencia a la existencia y aprovechamiento de un vado, *“acreditada por la recurrente la venta del local al que sirve de vado desde el 30 de julio de 2014, no reúne la condición de sujeto pasivo del tributo.”*

En el mismo sentido, los dictámenes 36/16, sobre error en la determinación del sujeto pasivo por no ser titular del local que ocupaba el dominio público, 39/16, supuesto en el que los recurrentes demostraron que habían traspasado el local y el 37/16, también referido a un vado; el supuesto sujeto pasivo había traspasado el local y, por tanto, el Ayuntamiento conocía el cambio de titular al haber liquidado el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2.- Providencia de apremio

En uno de los dictámenes citados, concretamente el 39/16, el recurso se había interpuesto contra la providencia de apremio, con el argumento de que el interesado no era el obligado tributario ya que había traspasado el local. Obviamente, esto no es uno de los motivos previstos en las normas de aplicación que permiten recurrir las providencias de apremio. Así y todo, el Consell Tributari propuso la estimación del recurso y estableció la siguiente doctrina:

“Con carácter previo, debe poner de manifiesto que, si bien los arts. 167.3 y 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, limitan los motivos de oposición a la vía de apremio a los supuestos que contemplan: extinción de la deuda; prescripción; aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario; suspensión del procedimiento de recaudación; falta de notificación de la liquidación o de la providencia de apremio; error u omisión en el contenido de esta última que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada; e incumplimiento de las normas reguladoras del embargo.

Ello no obstante, existe una línea jurisprudencial, reiteradamente aplicada por el Consell Tributari, que admite la procedencia de examinar en esta instancia la concurrencia de los presupuestos materiales y jurídicos de la vía de apremio, refiriéndose concretamente, y sin perjuicio de la necesidad de examinar las circunstancias

que concurren en cada caso, a supuestos de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones apremiadas e incluso algunos de su anulabilidad, como son la ausencia de hecho imponible, la aplicación de la vía de apremio a quien no tiene la condición de sujeto pasivo, o la inexistencia de obligación tributaria, los cuales se considera que pueden ser reconducibles a alguno de los motivos tasados previstos en los citados artículos por guardar con ellos un fundamento idéntico o concurrente. Así, entre otras — por citar algunas —, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991, 20 de junio de 1995 o 23 de marzo de 2002.

La alegación que formula el recurrente encaja en uno de estos supuestos por cuanto manifiesta que no es sujeto pasivo de la tasa”

Ordenanza fiscal nº 3.11.**Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general**

El Consell Tributari ha emitido 4 dictámenes sobre un tema fundamental que afecta a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general. En particular, los expedientes 4/15, 6/15 y 505/15. Todos ellos tienen como objeto el análisis de la aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a las empresas que prestan servicios de telefonía móvil, a las empresas que prestan servicios de telefonía fija y a la interpretación que de este precepto realiza la sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 y completada por las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012.

De forma más explícita se puede decir que la cuestión reside en saber si el efecto directo predicado del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, en los términos en que afecta a la telefonía móvil, también debe afectar a las empresas prestadoras de servicios de telefonía fija, lo que implicaría que, en perjuicio de cualquier otra norma contraria del ordenamiento jurídico, las empresas que prestan estos servicios de telefonía fija no pueden ser gravadas por las tasas municipales previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local establecidas, si no son propietarias de los recursos instalados, de las redes, y en caso de que sean propietarias, la tasa no puede medirse, directa o indirectamente, por parámetros que no tengan en cuenta el uso efectivo del dominio público, como por ejemplo los ingresos de las empresas o su cuota de mercado.

Después de un estudio exhaustivo de esta Directiva a la luz de la jurisprudencia europea y de la del Tribunal Supremo español, llega a la conclusión, en todos los dictámenes, de que ha de reconocerse el efecto directo que el artículo 13 de referencia tiene sobre las operadoras de telefonía fija, procediendo a la anulación de las liquidaciones impugnadas.

El Tribunal Supremo español, a instancias de las entidades que impugnaban las Ordenanzas, formuló al TJUE tres peticiones de decisión prejudicial dada la posibilidad de que estas Ordenanzas vulneraran el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE. Este artículo dispone: *“Los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la [Directiva marco]”*

Pues bien las tres cuestiones prejudiciales planteadas fueron las siguientes: (i) si este artículo impide gravar con una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal a las empresas de telefonía móvil que no sean

propietarias de los recursos instalados, (ii) en caso de que este artículo no impida eso, determinar si, en cambio, impide un sistema de determinación de la cuantía de la tasa como el establecido en las Ordenanzas aludidas, y finalmente (iii) si este artículo reúne los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJUE para tener efecto directo.

El TJUE respondió a la primera y a la tercera cuestión, entendiendo que su respuesta hacía inútil tratar la segunda. Literalmente la parte dispositiva de la sentencia de 12 de julio de 2012 decía que *“1) El artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil; 2) El artículo 13 de la Directiva 2002/20 tiene efecto directo, de suerte que confiere a los particulares el derecho a invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales para oponerse a la aplicación de una resolución de los poderes públicos incompatible con dicho artículo”*

Por lo tanto, inequívocamente: efecto directo del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, lo que significa prohibición de gravar a las empresas (de telefonía móvil) no titulares de los recursos instalados, en perjuicio de cualquier otra norma que disponga lo contrario.

Respecto de la determinación de la tasa, puede leerse en el dictamen del Consell Tributari que *“<Esta sentencia no sólo no respondió a la cuestión planteada, sino que tampoco examinó cómo debían de ser interpretadas las condiciones establecidas en el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE para que el canon imponible para la instalación de recursos “en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma” por parte de las empresas de telefonía móvil, fuera exigible (rectius las reglas determinantes para la validez de la cuota tributaria de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local a favor de estas empresas). La circunstancia de que el TJUE determinara de entrada que el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE impedía (directamente) gravar a las empresas que, sin ser propietarias de estos recursos, los disfrutaran para prestar los servicios de telefonía móvil, como hemos dicho, le ahorró el tratamiento de esa cuestión que también el Tribunal Supremo español, con carácter prejudicial, le había planteado.*

Fue en cambio este Tribunal quien, cuando resolvió los recursos de casación en el marco de los cuales se había suscitado la petición de decisiones prejudiciales al TJUE, determinó cuáles debían ser los requisitos para la determinación de la cuota tributaria de la tasa de referencia, para la telefonía móvil.

En efecto, el Tribunal Supremo (SSTS de 15 de octubre de 2012, FFD 3º y 4º), en la resolución de estos recursos, asumiendo, sin embargo, el análisis efectuado por la Abogada General el 22 de marzo de 2012 en el escrito de conclusiones presentado en el procedimiento para la resolución de las peticiones de decisión prejudicial que sentenció el TJUE el 12 de julio de 2012, estableció, en referencia

a los supuestos concretos examinados en los recursos, que los requisitos establecidos por el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE para la cuantificación de los cánones no se cumplen si para medir el valor de la utilidad se tienen en cuenta “el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas y recibidas en el Municipio, considerando tanto las llamadas con destino a teléfonos fijos como a móviles [...], y además, utilizando datos a nivel nacional extraídos de los informes anuales publicados por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en cuanto pueden conllevar a desviaciones en el cálculo del valor de mercado de la utilidad derivada del uso del dominio público local obtenido en cada concreto municipio.”

Con ello, como decimos, el Tribunal Supremo siguió la estela marcada por la Abogada General, quien, una vez analizado con detalle el significado de los requisitos necesarios de “justificación objetiva”, “proporcionalidad” y “no discriminación” establecidos en la segunda frase del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE para la validez de los cánones (rectius la cuantía de las tasas) correspondientes para las operadoras de telefonía móvil, había concluido que estos requisitos no se cumplen cuando la determinación de estos cánones (rectius la cuantificación de las cuotas de las tasas) se basa, “en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, y en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso ‘escaso’, resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso>> (Expediente 6/15).

Este es pues el alcance material del efecto directo del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE: los municipios españoles sólo pueden gravar a las empresas prestadoras de los servicios de telefonía móvil con una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal si circunscriben el sujeto pasivo a las empresas que son propietarias de los recursos instalados, debiendo fijar la cuantía en este caso con parámetros distintos de los que se acaban de señalar.

Respecto de la aplicación de esta doctrina a la telefonía fija entiende el Consell Tributari que *<<En efecto, el artículo 13 es una disposición de una Directiva relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva de autorización), la cual, sin embargo, se inscribe en la política jurídica europea destinada a configurar un marco de promoción adecuado a estos servicios de comunicaciones, materializada junto con otras dos Directivas de la misma fecha: la Directiva 2002/19/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa al acceso a las redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados y a su interconexión (Directiva de acceso) y la Directiva 2002/21/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, también de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva marco).*

La Directiva marco, así como las Directivas específicas de acceso y de autorización, pretenden establecer una regulación armonizada de los servicios de comunicaciones electrónicas.

La letra c) del artículo 2 de la Directiva 2002/21/CE define el servicio de comunicaciones electrónicas como aquel servicio “prestado por lo general a cambio de una remuneración que consiste, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas [...]”. Y la letra a) de este mismo artículo determina que una red de comunicaciones electrónicas consiste en los “sistemas de transmisión y, cuando proceda, los equipos de conmutación o encaminamiento y demás recursos que permitan el transporte de señales mediante cables, ondas hertzianas, medios ópticos u otros medios electromagnéticos con inclusión de las redes de satélites, redes terrestres fijas (de conmutación de circuitos y de paquetes, incluido Internet) y móviles [...]”.

Nos parece, pues, a la vista de ello, que la extensión del efecto directo del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE tal como lo estableció el TJUE y el Tribunal Supremo español en 2012 para la telefonía móvil, es evidente para la telefonía fija>> (Expediente 6/15).

Precios públicos por la prestación del servicio de recogida de residuos comerciales

Durante el ejercicio 2016 se han resuelto 18 expedientes relativos a este precio público, lo que supone un 4,62% del total de expedientes dictaminados.

1.- Gestión

Están obligados al pago las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que realicen actividades generadoras de residuos que resulten beneficiadas por la prestación del servicio municipal, bien por haber solicitado la prestación o por no haber acreditado la gestión por un gestor autorizado.

Se gestiona por la existencia de una lista de cobro que anualmente confecciona el Ayuntamiento de Barcelona con los obligados al pago, teniendo en cuenta para ello la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas. No se trata de un impuesto, sino del precio que remunera un servicio prestado. Ello quiere decir que si el servicio no se presta, porque no hay objeto al cual referirlo, es decir, la actividad generadora de los residuos, entonces no se puede exigir ninguna remuneración al respecto.

El dictamen de este Consell en el expediente 480/15, se pronunció en este último sentido sobre la prueba de ausencia de actividad sujeta al precio público. Así, la presunción iuris tantum relativa a actividad generadora de residuos proviene del alta en el censo del IAE. Esa presunción, no obstante, es susceptible de prueba en contrario si se acredita que a pesar de la referida alta, no hay ocupación del local y por tanto, que no se generan los residuos objeto del precio público.

En el referido expediente 480/15, existía prueba suficiente para concluir que el recurrente no ocupaba el local desde el 21 de noviembre del año 2005 ya que en el expediente constaba la escritura pública de venta del inmueble en la mencionada fecha, con empadronamiento de los nuevos titulares y ausencia permanente del recurrente del local, quien acredita su cambio de domicilio a Madrid desde el 16/12/2005, todo lo cual quedó también confirmado en los intentos de notificación de la liquidación realizados en 2007, en los que los nuevos propietarios hacía constar que el Sr. JPA “marchó con total seguridad hacía dos años”.

Una futura mejora de la mecánica en la determinación municipal de estos precios públicos, debería ser que no dependieran las inclusiones en la matrícula de los datos que facilita la Hacienda Pública respecto del Impuesto sobre actividades económicas, ya que ello genera una desigualdad de trato tributario entre las actividades profesionales y las empresariales.

1.- Gastos de aval

Devolución de gastos de aval por improcedencia o nulidad total o parcial del acto recurrido. Se abonarán al recurrente los gastos totales o parciales de constitución del aval más el interés legal vigente.

En el dictamen recaído en el expediente 140/16 el Consell Tributari estima el recurso interpuesto y propone devolver al recurrente los gastos de formalización y mantenimiento del aval, según acredita mediante certificación bancaria, gastos que debieron incrementarse con los intereses legales hasta la fecha de ordenación del pago, con deducción de la cantidad que se hubiese abonado en ejecución de la resolución impugnada.

Lo fundamenta ello en el art. 33 de la Ley 58/2003, General tributaria al disponer que *“La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.”*

En este sentido el Consell Tributari invoca el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa (RD 520/2005), de 13 de mayo), que prevé en su artículo 72, que *“El reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación.”*

En cuanto a los gastos de la obtención de las garantías aportadas, se determina en el art. 74 de la LGT, que estarán integrados por los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad asegurada en concepto de primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía. Normalmente el medio de prueba idóneo para acreditar el importe del coste de las garantías, cuando se trata de un aval bancario, es la certificación de la entidad avalista, pero el RD 520/2005, de 13 de mayo, no establece ninguna relación tasada de documentos a esos efectos, sino que exige la simple acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva del pago, lo que puede probarse por otros medios de prueba distintos de aquél.

En consecuencia, el Consell Tributari dictaminó que al haberse acreditado las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito por la formalización, mantenimiento y cancelación del aval hasta la fecha en que se produjo la devolución de la garantía, procedía atender la pretensión del recurrente y reconocerle el derecho al abono de dichos gastos, que fueron incrementados con los intereses legales.

Durante el ejercicio 2016 el Consell Tributari ha formulado 5 informes a solicitud de los órganos municipales competentes.

2.1.- Informes sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales

Constituyen los informes preceptivos del Consell Tributari, en virtud de lo que dispone el artículo 2.1.b) de su Reglamento Orgánico, sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales para el año 2016 (Exps. 204/16, 215/16, 218/16 y 301/16), en todos ellos se formulan las consideraciones que suscitan las principales cuestiones planteadas, relativas especialmente a las modificaciones introducidas respecto de las Ordenanzas vigentes. En particular respecto de la Ordenanza fiscal general y de la 1.4 el informe se pronunció sobre sistema de recursos aplicable en el IAE en el que las competencias están distribuidas entre al Estado y el Ente local.

Decía el Consell Tributari al expediente 301/16:

<< ORDENANZA GENERAL

... El artículo 189 establece la necesaria interposición preceptiva del recurso de alzada, con efectos de reposición, como actuación previa a la reclamación económico-administrativa respecto a los actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del IAE cuando estos actos son dictados por el Ayuntamiento, por delegación del Estado. Esta solución es ajustada a lo dispuesto en el art. 14.2 de la LHL y el art. 15 del RD 243/1995, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre actividades económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de este impuesto, así como el artículo 46 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, de Régimen especial del municipio de Barcelona

ORDENANZA FISCAL. 1.4

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La única modificación que presenta la propuesta de Ordenanza afecta al sistema de recursos ante los actos de inspección del IAE llevados a cabo por la Inspección Municipal de Hacienda, por delegación de la Administración Tributaria del Estado, que supongan inclusión, alteración o exclusión de datos censales, previsto en el artículo 10.2 de esta Ordenanza.

Más que una modificación, se trata de una nueva redacción del precepto que se realiza de forma coordinada con la nueva redacción de los artículos 188 y 189 de la Ordenanza fiscal general, a los que ya se ha hecho referencia, y que introduce más claridad en el texto.

Una vez superados los numerosos problemas de interpretación y los cambios normativos que han tenido lugar en este punto concreto y respecto de los que ya tuvo ocasión de pronunciarse este Consell en repetidas ocasiones, la nueva redacción aclara el carácter preceptivo del recurso de alzada previo a la interposición de la

reclamación económico administrativa ante el TEAR, de acuerdo con lo dispuesto en el RD 243/1995, que regula la gestión y delegación de competencias del IAE.

Asimismo, para mayor claridad y coherencia de esta norma, se sugiere que en el apartado 1 del mismo artículo 10 de esta Ordenanza, se incorpore una referencia al artículo 188 de la Ordenanza fiscal general, que regula el preceptivo recurso de alzada, con efectos de reposición, que allí se contempla. El Consell entiende que es conveniente unificar las referencias a dicho recurso en los apartados 1 y 2 de este artículo 10, para facilitar su interpretación>>

El examen de las Ordenanzas fiscales y de los precios públicos que realiza el Consell se limita al análisis jurídico de los textos normativos que se someten a informe, quedando fuera de su competencia el estudio del expediente administrativo y de los preceptivos informes técnico económicos.

2.2.- Informe sobre la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y de alquiler de espacios del Consorcio Museo de Arte Contemporáneo de Barcelona (MACBA)

En el expediente 141/16 al Consell Tributari emite el siguiente informe sobre la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y alquiler de espacios del Consorci Museu d'Art Contemporani de Barcelona (MACBA):

“INFORME

Dado que, según el art. 1 de sus Estatutos (BOP de Barcelona de 24 de julio de 2015), el Consorci Museu d'Art Contemporani de Barcelona, a pesar de estar constituido por varias administraciones públicas y entidades privadas sin ánimo de lucro (arte. 2 de los Estatutos), tiene carácter local y está adscrito al Ayuntamiento de Barcelona, que es quien tiene que autorizar, con carácter previo, la aprobación, por parte del Consejo General del Consorcio, de las tasas, las tarifas y los precios para la prestación de los servicios (art. 11.d de los Estatutos), el Consell Tributari es competente para informar sobre la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y alquiler de espacios del Consorci Museu d'Art Contemporani de Barcelona.

Para dar cumplimiento a la petición de informe, hay que recordar, en primer lugar, que el establecimiento de tributos y la regulación de sus elementos esenciales se rige por el principio de legalidad, representado, en el ámbito local, por el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

Concretamente, respecto de las tasas, el art. 20.1 del TRLRHL establece que las entidades locales pueden establecer tasas (i) tanto por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local (arts. 20.1.A TRLRHL) como por (ii) la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a los sujetos pasivos (arts. 20.1.B TRLRHL). En relación a esta segunda modalidad, el art. 20.1.B) del TRLRHL prevé que, para que se pueda establecer una tasa, sólo hace falta que se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) que la prestación del servicio o la realización de la actividad administrativa no sea de solicitud o recepción voluntaria por los administrados, no considerándose, a estos efectos, como voluntaria cuando la recepción venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; b) que los servicios no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

En cuanto a las tasas por la prestación de servicios, el art. 20.4 del TRLRHL, después de determinar que, conforme a aquello que prevé el apartado 1, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, dispone que, en particular, pueden hacerlo por un todo una serie de servicios que enumera, entre los cuales se encuentran las visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos (arts. 20.4.w TRLRHL). En este punto conviene precisar que la expresión podrán establecer, utilizada por el art. 20.4 del TRLRHL se tiene que interpretar, no en el sentido de que las entidades locales pueden escoger entre emplear la categoría de tasa o la de cualquier otro tipo de ingreso, sino en el de que las tasas son un tributo local de carácter facultativo, de forma que la opción que da el TRLRHL -tal y como señaló el Consell Tributari en su informe de 13 de abril de 2015 (expediente 87/15) relativo a determinadas modificaciones de la Ordenanza fiscal núm. 3.13, reguladora de las Tasas por servicios culturales- es la de que “el servicio sea gratuito y, por tanto sea financiado exclusivamente mediante los impuestos que el Ayuntamiento recaude, o bien que se financie, en todo caso o en parte, mediante la aportación de cada usuario mediante precisamente el establecimiento de una tasa.”

Pues bien, con base en aquello que disponen los arts. 20.1. A y B y 20.4.w del TRLRHL, el art. 2 del Ordenanza fiscal núm. 3.13 del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora de las Taxes per serveis culturals, determina que constituye el hecho imponible de estas tasas la prestación de los servicios y/o actividades siguientes: a) Entradas a los museos o a las exposiciones permanentes. b) Cesión temporal de uso de locales y de espacios.

Respecto a los precios públicos en el ámbito local, el art. 41 del TRLRHL dispone que las entidades locales pueden establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concurran ninguna de las circunstancias especificadas en el art. 20.1.B) del mencionado TRLRHL para exigir una tasa, es decir, cuando la solicitud o recepción del servicios no venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias y cuando los bienes, servicios o actividades no sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Y es de acuerdo con el marco normativo descrito que este Consell Tributari se pronunciará sobre la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y alquiler de espacios del Consorci Museu d'Art Contemporani de Barcelona:

(i) Respecto a los arts. 1º Disposiciones generales, 2º Objeto y 3º Obligación de pago, se tiene que poner de manifiesto que, con base a aquello que dispone el art. 20.4. w del TRLRHL y del art. 2 de la Ordenanza fiscal núm. 3.13, reguladora de las Taxes per serveis culturals, el ingreso que se puede exaccionar por la prestación de servicios culturales y la cesión temporal de uso de espacios sólo puede tener la conceptualización de precio público si su hecho imponible no está constituido por la entrada al museo o a la exposición permanente y a los espacios que se cedan mediante contraprestación no tengan la conceptualización de dominio público.

De lo contrario, desde un punto de vista terminológico, este Consell considera conveniente que, en el art. 2º, se sustituya “prestaciones de servicios culturales y alquiler de espacios del Consorci Museu d’Art Contemporani de Barcelona” por “prestaciones de servicios culturales y alquiler de espacios del Museu d’Art Contemporani de Barcelona” y en el art. 3º in fine, “que son objeto de estos precios públicos” por “que son objeto de esta Ordenanza”.

(ii) En cuanto al art. 4º Cuantía, se tiene que tener presente, tal y como este Consell ya ha manifestado en anteriores informes -por todos, el emitido el 18 de junio de 2014 sobre la Ordenanza fiscal núm. 3.13, expediente 194/14-, que el Consell Tributari no tiene competencias para pronunciarse sobre la cuantificación de los importes de las tarifas. Aun así, no resulta ocioso recordar que, para fijar los dichos importes, hay que tener en cuenta los límites cuantitativos establecidos en el art. 24 del TRLRHL, en materia de tasas, y en el art. 44 del TRLRHL, en materia de precios públicos.

Ahora bien, este Consell sí es competente para expresar su parecer sobre la naturaleza jurídica de los ingresos que se pueden exaccionar por varios servicios y actividades a que hace referencia la propuesta de regulación de los precios públicos por los servicios culturales y alquiler de espacios del Consorci Museu d’Art Contemporani de Barcelona, en cuanto que este, como ya se ha indicado al inicio de este informe, tiene carácter local y está adscrito al Ayuntamiento de Barcelona:

- Respecto a las tarifas por las Entradas a las exposiciones, este Consell cree conveniente hacer las siguientes consideraciones:

Primera.- Tal y cómo se ha expuesto, de acuerdo con aquello que prevé el art. 2 a) de la Ordenanza fiscal núm. 3.13, reguladora de las Taxes per serveis culturals, en coherencia con lo que establece el art. 20.4. w del TRLRHL, la prestación a satisfacer por la entrada al Museu d’Art Contemporani de Barcelona o a su exposición permanente no se puede configurar como precio público sino como tasa. Este es el criterio que se sigue en el caso del Museu d’Història de Barcelona (MUHBA), el Reial Monestir de Pedralbes, el Museu Frederic Marès, el Museu del Disseny de Barcelona, el Museu de les Ciències Naturals de Barcelona, el Museu de Cultures del Món y el Museu Etnològic de Barcelona (arts 2 y 4 de la Ordenanza fiscal 3.13).

Segunda.- Como consecuencia de lo anterior, y de acuerdo con el actual marco normativo, los únicos ingresos que se pueden configurar como precio público son las entradas a las exposiciones temporales.

Tercera.- A pesar de no tener competencias para pronunciarse sobre los concretos importes de las tarifas, este Consell entiende -como ya señaló, en materia de tasas, en su informe de 13 de abril de 2015 (expediente 87/15) sobre la Ordenanza fiscal núm. 3.13- que la determinación del importe ya sea de una tasa ya sea de un precio público no se puede dejar a la discrecionalidad o al criterio individual de un funcionario o responsable del organismo de que se trate -en este caso, el Gerente del Consorci Museu d'Art Contemporani de Catalunya-, tal y como lo hace la propuesta de regulación que se examina cuando prevé que el Gerente podrá autorizar "visites gratuïtes a hores convingudes per grups provinents d'associacions i entitats sense ànim de lucre que estiguin vinculades al territori proper al museu i desenvolupin tasques amb especial atenció per la inclusió social, de temàtica afí a les especialitats del museu, de caràcter cultural" o "l'aplicació de descomptes per incentivar l'afluència de sectors de públic específic". El Consell Tributari sugiere que sea la Comisió Delegada del Consell General del Consorci MACBA -a propuesta del Gerente, si se considera adecuado- la que tenga atribuidas facultades para poder modificar el importe de los precios a los que hace referencia la presente regulación, si bien únicamente en supuestos expresamente previstos y previamente definidos.

- En relación a las tarifas por Entradas a actividades culturales y a las Tarifas amics, dado que la propuesta de regulación respecto de la que se emite el presente informe no especifica en qué consisten las actividades MACBA se vive, MACBA en familia y MACBA en familia reducida así como los Passi MACBA, Família MACBA, Amic MACBA y Amic MACBA en promoció, este Consell no puede discernir si las actividades a que hacen referencia estas tarifas consisten en la entrada al museo y/o la exposición permanente o a exposiciones temporales y otras actividades. En cualquier caso, se tienen que dar por reproducidas las consideraciones primera y segunda hechos en relación a las tarifas por las Entradas a las exposiciones.

De lo contrario, respecto a los importes de las tarifas, incluso si la naturaleza jurídica de la prestación a exaccionar fuera la de precio público, es necesario que se establezca un importe determinado -no un importe máximo-, sin posibilidad -como sucede tratándose de las conferencias, cursos, seminarios y talleres- de variaciones, los motivos de las cuales no se especifican y sin que se pueda dejar a la discrecionalidad o al criterio individual del Gerente del Consorci MACBA "la reducció de preus a determinats col·lectius per incentivar l'afluència de públic". Respecto a este extremo, se tiene que dar por reproducida la sugerencia de que sea la Comisió Delegada del Consell General del Consorci MACBA -a propuesta del Gerente, si se considera adecuado- la que tenga atribuidas facultades para poder modificar el importe de los precios a los que hace referencia la presente regulación, si bien únicamente en supuestos expresamente previstos y previamente definidos.

- En cuanto a las tarifas por Cesión de espacios, se tiene que tener en cuenta que, con base en aquello que disponen el art. 20.1.A) del TRLRHL y el art. 2 b) de la Ordenanza fiscal núm. 3.13, reguladora de las Taxes per serveis culturals, los ingresos que se pueden exaccionar por la cesión temporal de uso de espacios de dominio público tienen la conceptualización de tasas, de forma que únicamente los procedentes de la cesión de bienes patrimoniales pueden configurarse como pre-

cios públicos, desconociendo este Consell si alguno o algunos de los espacios que se detallan en el art. 4º de la regulación tienen la concepción de patrimoniales.

Aun así, incluso en el caso de qué alguno o algunos de los espacios a los que hace referencia el art. 4º fueran patrimoniales y que, por lo tanto, el ingreso derivado de su cesión se pudiera configurar como precio público, la fijación del importe de este no puede, nuevamente, dejarse a la discrecionalidad o al criterio individual del Gerente del Consorci, tal y como lo hace la propuesta de regulación que se examina cuando señala que “es podrà preveure un descompte fins a 15% per raons comercials amb l'objectiu de promoure el lloguer dels espais en moments de baixa ocupació, l'aplicació del qual serà autoritzada pel Gerent. De forma excepcional el Gerent podrà autoritzar la gratuïtat del lloguer sempre que dita mesura comporti la promoció del MACBA i de les seves activitats. De l'aplicació d'ambdós mesures se n'haurà de donar compte a la Comissió Delegada”. Pues bien, en coherencia con el que se ha sugerido respecto de las tarifas por Entradas a las exposiciones y a actividades culturales y las Tarifas amigos, este Consell entiende que no es suficiente con que se dé cuenta de la aplicación de las mencionadas medidas a la Comisión Delegada, sino que se tendría que atribuir a la dicha Comisión -a propuesta del Gerente, si se considera adecuado- la facultad de modificar el importe de los precios, si bien únicamente en supuestos expresamente previstos y previamente definidos.

- En relación a los precios para la Cesión de imágenes y préstamos de obras, reiterar que este Consell entiende que no es suficiente con dar cuenta a la Comisión Delegada del Consorci de la autorización, por parte del Gerente, de la gratuidad o la reducción de los precios por dichos servicios sino que la facultad para adoptar estas medidas tendría que corresponder a la propia Comisión Delegada, a propuesta del Gerente, si se considera adecuado.

Finalmente, y atendidas las conclusiones a las que se ha llegado en el presente informe, se recuerda que las tasas son tributos locales y que su imposición y aprobación está sujeta al régimen jurídico que establecen los artículos 15 y siguientes del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, correspondiendo su aprobación al Pleno de la Corporación municipal.”

Expedientes tramitados

Total expedientes	395
Recursos	388
Quejas	2
Informes	5

Recursos

Estimados	49
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	25
Conformidad con el Districte de l'Eixample	2
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	19
Disconformidad con el Districte de l'Eixample	3

Estimados en parte	38
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	23
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	14
Disconformidad con el Districte de l'Eixample	1

Desestimados	268
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	262
Conformidad con el Districte de Ciutat Vella	1
Conformidad con la Gerència d'Ecologia Urbana	1
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	4

Inadmisibles	24
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	23
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	1

Abstención por cosa juzgada	1
------------------------------------	----------

Archivados por falta de objeto	4
---------------------------------------	----------

Devueltos por incompetencia del Consell o por defectos formales	4
--	----------

Quejas

Estimadas	1
------------------	----------

Satisfacción extraprocesal	1
-----------------------------------	----------

Clasificación por conceptos

	2012	2013	2014	2015	2016
1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	34 (17,08%)	46 (15,13%)	62 (13,6%)	245 (46,66%)	39 (10%)
1.2. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	1 (0,50%)	16 (5,26%)	15 (3,29%)	22 (4,19%)	20 (5,13%)
1.3. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	72 (36,19%)	131 (43,09%)	222 (48,7%)	169 (32,19%)	247 (63,33%)
1.4. Impuesto sobre actividades económicas	17 (8,54%)	24 (7,9%)	44 (9,65%)	23 (4,38%)	21 (5,38%)
2.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	21 (10,55%)	17 (5,6%)	22 (4,82%)	12 (2,29%)	22 (5,64%)
3.10. Tasas por utilización privativa del dominio público y prestación de otros servicios	8 (4,02%)	16 (5,26%)	22 (4,82%)	12 (2,29%)	6 (1,54%)
3.11. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de servicios de suministro de interés general	0 -	1 (0,33%)	0 -	0 -	4 (1,03%)
3.16. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de telefonía móvil	10 (5,03)	5 (1,64%)	1 (0,22%)	5 (0,96%)	2 (0,51%)
4. Precios públicos por recogida de residuos comerciales	20 (10,05%)	30 (9,87%)	44 (9,64%)	27 (5,14%)	18 (4,62%)
5. Otros temas	16 (8,04%)	18 (5,92%)	24 (5,26%)	10 (1,9%)	11 (2,82%)
Totales	199 (100%)	304 (100%)	456 (100%)	525 (100%)	390 (100%)

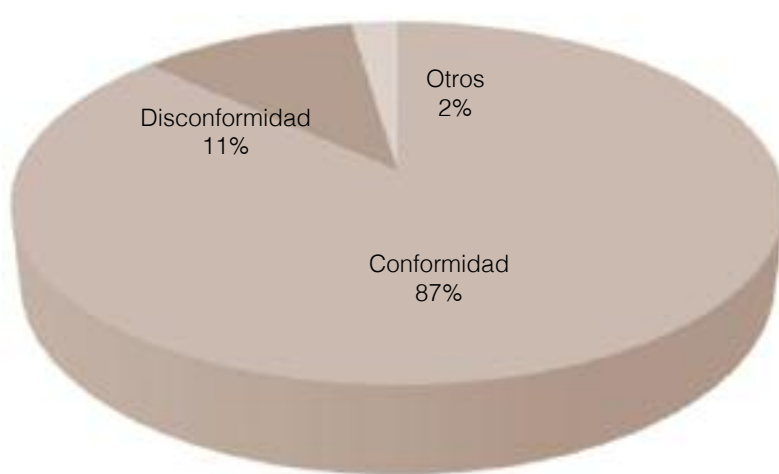
ANEXO III

Gráficos

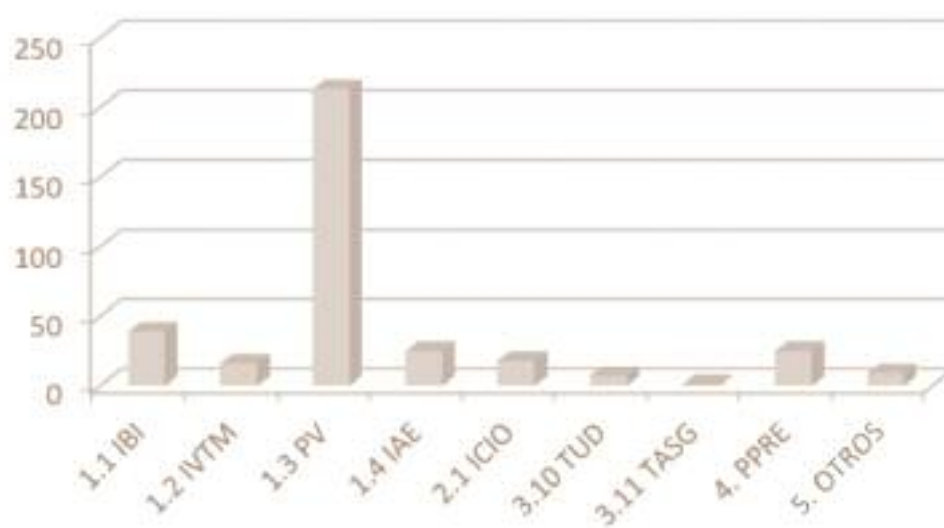
Recursos dictaminados



Sentido del dictamen



Clasificación por conceptos



Comparativo por conceptos y años

