

CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2019



Ajuntament
de Barcelona

CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2019



Ajuntament
de Barcelona

Prólogo

Tenéis en las manos la Memoria del Consell Tributari de Barcelona, que refleja la actividad anual de este órgano independiente y de prestigio en materia de resolución de conflictos tributarios y de asesoramiento al Ayuntamiento de Barcelona.

La actuación del Consell tiene una especial importancia no sólo para el Ayuntamiento, por lo que supone de referente doctrinal y porque dota de mayor seguridad jurídica a la normativa municipal y las actuaciones en materia tributaria, sino también –y muy especialmente- para los ciudadanos y ciudadanas de Barcelona, que encuentran en este órgano un servicio gratuito para la defensa de sus derechos como contribuyentes que les puede evitar tener que acudir al ámbito judicial.

En este sentido, cabe mencionar que este año el Ayuntamiento solicitó 26 dictámenes para garantizar la eficacia jurídica de sus normas tributarias, cifra que contrasta con la de los últimos años, en que se habían solicitado una decena de informes.

Por otro lado, de la actividad del Consell Tributari del 2019 también destaca el incremento de recursos tramitados en comparación con el año anterior, una circunstancia que se explica por el repunte de los recursos relacionados con el impuesto sobre Plusvalías, a la espera de que el legislador estatal apruebe una modificación de este tributo y dé la seguridad jurídica necesaria tanto a la ciudadanía como al propio Ayuntamiento.

Respecto al resto de figuras tributarias, se pone de manifiesto que en los últimos cinco años se ha reducido de manera relevante el número de cuestiones que plantean los ciudadanos y ciudadanas.

Es necesario destacar también el alto nivel de conformidad de las resoluciones del Consell Tributari con las del Institut Municipal d'Hisenda, un hecho que pone de manifiesto la incidencia de la actuación del Consell en la mejora de la actividad tributaria del Ayuntamiento en beneficio de los derechos de las personas contribuyentes.

Finalmente, quiero valorar el compromiso y profesionalidad de todo el personal del Consell Tributari de Barcelona, que este 2019 ha celebrado su trigésimo aniversario.

Ada Colau Ballano
La Alcaldesa de Barcelona

Composició del Consell Tributari

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

Letradas

M. Rosa Cemeli Plensa

Carolina González Torres

María Caracuel González

Personal administrativo

M. Teresa Lopezosa Alcañiz

M. Àngels Alsina i Ribó

Pilar Gallardo García

© Ajuntament de Barcelona. Consell Tributari

barcelona.cat

Edició: Consell Tributari

Correcció y producció: Direcció de Serveis Editorials

Noviembre, 2020

Imprès en paper ecològic

Sumario

Prólogo	3
Introducción	8
PRIMERA PARTE: LA APLICACIÓN DE LAS ORDENANZAS FISCALES VISTA A TRAVÉS DE LAS RECLAMACIONES	13
Ordenanza fiscal nº. 1.1.	
Impuesto sobre bienes inmuebles	13
1.- Sujeción al impuesto	13
2.- Exenciones	13
2.1.- Exenciones de la ley 49/2002, de fundaciones y mecenazgo	13
2.2.- Exención de inmuebles destinados a servicios educativos del art. 62.1.a) del TRLRL	14
3.- Sujeto pasivo	15
3.1.- Condición de concesionario de comunidad de propietarios de un aparcamiento	15
3.2.- Condición de titular de un derecho de superficie, derivado de un contrato que la recurrente califica de ejecución de obra	16
3.3.- Derecho de superficie derivado de un contrato de cesión del mismo otorgado por una entidad concesionaria	17
3.4.- Discrepancia respecto a la titularidad del inmueble y pendencia de procedimiento judicial que afecta a dicha titularidad	18
4.- Base imponible: Valor catastral	19
4.1.- Ausencia de notificación de los nuevos valores catastrales y actos propios	19
4.2.- Pendencia de recurso de reposición frente a acuerdo de alteración catastral	19
4.3.- Caducidad del procedimiento de inspección catastral	21
4.4.- Efectos no retroactivos de los nuevos valores resultantes de un procedimiento catastral de subsanación de discrepancias	21
5.- Bonificaciones	24
5.1.- Bonificación por actividad en centro deportivo. Acreditación de la representación y requisitos de la bonificación. Retroacción de actuaciones	24
6.- Recaudación	28
6.1.- Impugnación de la providencia de apremio	28
6.2.- Impugnación de la diligencia de embargo por disconformidad con el valor catastral	30
Ordenanza fiscal nº. 1.2.	
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	31
1.- Hecho imponible	31
2.- Cuota	32
3.- Prescripción	33

Ordenanza fiscal nº. 1.3.	
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	35
1.- Sujeción al impuesto	35
1.1.- Inexistencia de incremento de valor	35
1.1.1.- La evolución de la Jurisprudencia	
1.1.2.- La doctrina del Consell Tributari	
1.2.- Aportación de rama de actividad	62
1.3.- Extinción del condominio	63
1.4.- Constitución del derecho de vuelo	64
2.- Exenciones	65
2.1.- Inclusión de los inmuebles en el Catálogo del Patrimonio Arquitectónico de Barcelona	65
2.2.- Exención de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo. Dotación mortis causa del patrimonio fundacional inicial de una fundación	68
3.- Obligados tributarios	70
3.1.- Transmisión mortis causa de la deuda tributaria	70
3.2.- Obligado tributario no residente	72
4.- Base imponible	72
4.1.- Fórmula de cálculo errónea	72
4.1.1.- La evolución de la Jurisprudencia	
4.1.2.- La doctrina del Consell Tributari	
4.2.- Valor catastral	79
5.- Periodo impositivo	80
6.- Bonificaciones	81
6.1.- El hecho de la residencia habitual se debe acreditar de forma suficiente	81
6.2.- Impugnación de la diligencia de embargo por disconformidad con el valor catastral	83
6.3.- Para disfrutar de la bonificación en la transmisión mortis causa de locales comerciales, se debe acreditar que el causante ejercía personalmente la actividad y que el sujeto pasivo ejerce personalmente la misma profesión que el causante	84
6.4.- No cabe aplicar retroactivamente una Ordenanza, aunque sea más beneficiosa para el sujeto pasivo	86
7.- Procedimiento de gestión	87
7.1.- Autoliquidación. Asistencia de la Administración	87
7.2.- Notificación de liquidaciones	88
7.3.- Prescripción. Cómputo del plazo del derecho a liquidar	89
8. Procedimiento sancionador	90
9.- Recursos	93
9.1.- Actos no susceptibles de recurso	93
9.2.- Pérdida sobrevinida del objeto	93
10.- Recaudación	93
10.1.- Improcedencia del procedimiento de apremio por falta de ejecutividad de la sanción	93
10.2.- Causas de oposición a la providencia de apremio	94
10.3.- Sanciones. Cuantía	95
11.- Sugerencias del Consell Tributari en relación al art. 9.3 de la Ordenanza fiscal 1.3 del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	96
11.1.- Norma sobre la que se formula la sugerencia	96
11.2.- Asunto que ha motivado la presente propuesta	96
11.3.- Posibilidades jurídicas de evitar la desproporción que existe entre aplicación de la bonificación y el resultado final si no se presenta la autoliquidación dentro de plazo	97
11.4.- Fundamentos de la petición	97
11.5.- Conclusión	99

Ordenanza fiscal nº. 1.4.	
Impuesto sobre actividades económicas	100
1.- Sujeción y exenciones	100
1.1.- Cese efectivo en la realización de la actividad económica	100
1.2.- Calificación de la actividad económica: ausencia de actividad financiera	101
1.3.- Grupo de sociedades: falta de competencia territorial del Ayuntamiento de Barcelona.	
Exención por inicio de actividad	102
2.- Cuantificación	103
2.1.- Cuantificación y actividades complementarias	103
3.- Gestión	104
3.1.- Recaudación. Domiciliación bancaria	104
4.- Recursos	105
4.1.- Inadmisión por extemporaneidad	105
Ordenanza fiscal nº. 2.1.	
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	106
1.- Método de estimación indirecta	106
2.- Obras en equipamientos comunitarios	108
Ordenanza fiscal nº. 3.10.	
Tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios	110
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	111
Precios públicos por la prestación del servicio de recogida de residuos comerciales	113
1.- Baja por cese	113
Otros temas	114
1.- Ejecución subsidiaria de obra	114
SEGUNDA PARTE: INFORMES EMITIDOS A PETICIÓN DEL AYUNTAMIENTO	115
Anexo I	
Expedientes tramitados	120
Anexo II	
Clasificación por conceptos	121
Anexo III	
Gráficos	122

Introducción

8 El Consell Tributari fue creado por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Barcelona de 4 de diciembre de 1988, se constituyó el 20 de diciembre del mismo año y celebró su primera sesión el día 4 de enero de 1989. Así, pues, en el año 2019 se han cumplido treinta años de actividad continuada de este singular organismo municipal al servicio del Ayuntamiento y de toda la ciudadanía.

Con motivo de este 30 aniversario del Consell Tributari, el día 26 de marzo de 2019 tuvo lugar un acto conmemorativo en el Saló de Cent del Ayuntamiento de Barcelona, que reunió a las autoridades, responsables y personal del Ayuntamiento de Barcelona con representantes del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de los Tribunales económico regionales y locales de todo el Estado, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de la Gerencia Regional del Catastro, de la Generalidad de Cataluña, de la Comisión Jurídica Asesora, del Consell de Garanties Estatutàries, de las Diputaciones de Barcelona y Tarragona y del mundo local en general, así como de la Universidad, de la Abogacía y de otros Colegios profesionales. Especial mención merecen los anteriores miembros y personal del Consell Tributari.



El acto fue presidido por el Sr. Gerardo Pisarello, primer teniente de alcaldía e intervinieron el Sr. Jordi Ayala, gerente de Presidència i Economia del Ayuntamiento de Barcelona; la Sra. Julia Madrazo, presidenta del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Bilbao; el Sr. Emilio Berlanga, ex presidente de la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya; y yo mismo en nombre de todo el Consell Tributari.

La ocasión permitió efectuar un balance de la trayectoria del Consell Tributari a lo largo de todo este periodo y avanzar algunas perspectivas de la proyección futura del Consell.

En cuanto a la composición del Consell, su fisonomía se puede bien simbolizar en las figuras de sus anteriores presidentes a lo largo de estos treinta años, D. Ignacio de Lecea, magistrado; la Dra. Antonia Agulló, catedrática; y el Sr. José Antonio Pérez Torrente, abogado del Estado. Ellos sintetizan en su conjunto los valores que fundamentan el Consell: sentido de la Justicia, ciencia del Derecho, conocimiento de la Administración. Y en todos ellos ha sobresalido en todo momento el sentido y la vocación de servicio público.

En cuanto a las funciones del Consell Tributari, como órgano independiente y especializado que controla los actos de gestión, recaudación, inspección y revisión de los ingresos de derecho público e informa las Ordenanzas Fiscales, se puede recordar que en tres décadas ha tramitado aproximadamente 31.000 expedientes, en una evolución que evidencia una significativa reducción del conflictividad administrativa y judicial en la materia y un correlativo incremento de la seguridad jurídica en la actuación municipal. En los últimos años hay que destacar la tendencia al alza del número informes emitidos por el Consell Tributari a petición de los órganos municipales para tomar las decisiones con trascendencia fiscal, lo que denota la confianza de los órganos de gobierno en la *auctoritas* del Consell Tributari.

Después de estos años, es visible el impacto de la actividad del Consell Tributari en la actuación de los órganos municipales, en la ciudadanía y en la doctrina y jurisprudencia, en tanto que sus pronunciamientos han servido de referente doctrinal para muchos operadores jurídicos, han reducido la conflictividad contencioso administrativa y, especialmente, han proporcionado un servicio gratuito a los contribuyentes que garantiza la protección de sus derechos y, como he dicho, les ofrece seguridad jurídica.

Asimismo, el balance de todo este periodo permite destacar las fructíferas relaciones de cooperación que el Consell ha establecido con los órganos municipales más implicados en su actuación, como el Instituto Municipal de Hacienda, la Gerencia de Economía y Presupuestos, la Secretaría General, los Servicios Jurídicos municipales o la Síndica de Greuges, que han beneficiado el buen funcionamiento del conjunto de la administración municipal y del propio Consell Tributari.

En cuanto a las perspectivas de futuro, se deben enmarcar en el actual contexto de profundas transformaciones globales en el que la ciudad -la gran ciudad- aparece como el complemento e incluso la alternativa ante la insuficiencia de los Estados nacionales. Las tradicionales funciones estatales de legislación, justicia y autoridad, de protección de los derechos sociales y de redistribución de la renta serán compartidas indefectiblemente con la ciudad como nuevo sujeto político-institucional, tanto en los aspectos regulatorios, como en los aspectos prestacionales.

Y en este contexto, las grandes ciudades, y Barcelona entre ellas, deberán implicarse cada vez más en ofrecer a los ciudadanos y a las empresas un servicio de seguridad jurídica y de justicia rápida, cercana y eficaz. Una Justicia se llama a veces alternativa, o mejor, complementaria, o preventiva, coadyuvante y auxiliar de la Administración que resuelve y al mismo tiempo de la Jurisdicción que controla la legalidad y que debe quedar aligerada para poder cumplir con plenitud su misión fundamental.

Habrà que prestar atención, entre otras posibilidades, a la revitalización de la vía administrativa previa de recurso dentro del sistema general de control de legalidad, sin perjuicio ni de la autonomía municipal ni del derecho a la tutela judicial. El éxito del modelo del Consell Tributari en este sentido ha propiciado su extensión -y transformación- a las otras grandes ciudades españolas.



En el futuro habrá que, por un lado, ir perfeccionando el régimen jurídico de la vía administrativa previa, para completar las garantías de independencia, de especialización y de rigor técnico de los organismos que deben intervenir y de celeridad de los procedimientos, allí donde se pudieran mejorar. Por otra parte, habrá que ir pensando en la extensión del modelo, hoy centrado en el jurídico tributario -o económico administrativo- hacia otros sectores de la acción pública local -urbanísticos, ambientales, contractuales, de convivencia, consumo, de empleo público, de acceso a los servicios públicos y sociales, etc.- donde ya se encuentran experiencias interesantes.

En definitiva, hay que preguntarse si no es posible que en un futuro no lejano, cuando tal vez se hable de un nuevo sistema de Justicia ciudadana plenamente perfeccionado y bien articulado con el de la Justicia general, se pueda afirmar sin exageración que un modesto precursor de todo esto fue el Consell Tributari de Barcelona.

Durante el año 2019 el Consell Tributari ha tenido que lamentar el fallecimiento de dos de sus protagonistas más significados: el Sr. José Antonio Pérez Torrente y el Sr. Martín Pagonabarraga Garro. El Consell y toda la comunidad jurídica han sentido profundamente estas pérdidas.

José Antonio Pérez Torrente que fue nombrado vocal del Consell en 1994, y pasó a ser vicepresidente en 2002. En 2006 fue nombrado Presidente del Consell, cargo que ostentó hasta el año 2016. Persona de extraordinaria capacidad y dilatada experiencia como abogado del Estado y director del Gabinete Jurídico de la Generalitat, aportó al Consell su alta calidad técnica y su profundo conocimiento de la Administración pública, acompañada de una proverbial capacidad de trabajo.

Por su parte, el Sr. Martín Pagonabarraga Garro, que fue interventor general del Ayuntamiento, se incorporó al Consell Tributari el año 1992, y permaneció, en sucesivas renovaciones, veinticuatro años hasta el año 2016. Se puede decir que ha sido la memoria de la propia institución. En nombre del Consell Tributari tuvo el honor de intervenir en el homenaje que le rindió el Ayuntamiento el mes de mayo de 2019, donde pude destacar la clara convicción de servidor público del señor Pagonabarraga, su gran capacidad de trabajo y dedicación así como la huella que dejó su humanidad y sensibilidad social.

* * *

En otro orden de cosas, el 16 de diciembre de 2019 una amplia representación del Consell Tributari de Barcelona asistió al XIV Encuentro nacional de órganos económico-administrativos municipales organizado por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. Continúa así una larga tradición de encuentros entre los organismos municipales de toda España que tienen al Consell Tributari como el más antiguo referente, encuentros que ha impulsado el propio Consell y que ha organizado en Barcelona en dos ocasiones, los años 2008 y 2017.

La sesión, que se celebró en el Salón de actos de la Escuela de Formación del Ayuntamiento de Madrid con el objetivo de poner en común los problemas, los conocimientos y la experiencia que acompañan el funcionamiento cotidiano de estos órganos, abordó temas de actualidad como las novedades en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; algunos aspectos controvertidos respecto de la exacción del Impuesto de construcciones, instalaciones y obras; la evolución de la conflictividad ante los órganos económico municipales y las cuestiones pendientes de casación en materia de tributación local.

En el acto intervinieron como ponentes la vicepresidenta del Consell Tributari, señora M. Dolores Arias, que abordó la cuestión relativa al tratamiento fiscal del derecho de superficie en el ámbito del Impuesto sobre bienes inmuebles, y la vocal y antigua presidenta del Consell Tributari señora Antonia Agulló, que dedicó su intervención a la tasa por vigilancia especial. Se trata de temas novedosos sobre los que el Consell Tributari ha podido ofrecer ya su doctrina líder: en el primer caso, a partir del Informe 216/17, de 13 de julio de 2017, y en el segundo caso, en el Informe 49/19 que se incluye en esta misma Memoria.

En cuanto a la actividad desplegada por el Consell en el ejercicio de sus competencias, a lo largo del año 2019 ha tramitado 373 expedientes. De este 347 son dictámenes sobre recursos interpuestos por los ciudadanos - frente a los 165 del año anterior-, y 26 son informes solicitados por los órganos municipales -frente de los 11 del año anterior. En cuanto a los primeros, casi el 80% se refieren al Impuesto de Plusvalía y el notable incremento respecto del año anterior se explica porque se levantó la suspensión de procedimientos acordada por el Instituto Municipal de Hacienda por recomendación de este Consell, con ocasión de la STC 59/2017. La doctrina emanada del Consell a lo largo de este año, que se sistematiza en esta Memoria, ha ido modulando y precisando las consecuencias que se derivan de esa sentencia y de los pronunciamientos que ha ido efectuando el Tribunal Supremo.

En cuanto a los Informes solicitados por el Ayuntamiento, que se reproducen en la Memoria, se han más que duplicado respecto del año anterior, que ya había duplicado el precedente, lo que no hace más que confirmar lo que ya se decía en la Memoria del año 2018: “Esto denota, por un lado, un mayor uso por parte del Ayuntamiento de los instrumentos fiscales como medios de implementar determinadas políticas públicas (...). Y por otro lado, la creciente solicitud de informes al Consell Tributari denota la confianza que los gestores públicos tienen en la opinión jurídica cualificada, independiente, y leal, de este organismo. Es una buena expresión de que la función consultiva no se proyecta tan sólo en la vertiente del control de la legalidad, sino también en la vertiente de la cooperación en la toma de decisiones públicas”. En cuanto a las materias, destacan las relacionadas con el uso y vigilancia de los espacios públicos y con el derecho a la vivienda.

Así pues, durante el año 2019, al iniciar ya la cuarta década de su trayectoria, el Consell Tributari continúa incrementando su tarea de control preventivo de la legalidad tributaria, de garantía de los derechos de los ciudadanos y de instrumento de mejora del buen funcionamiento de la Administración municipal de Barcelona.

Tomás Font i Llovet
Presidente

Ordenanza fiscal nº 1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles

En el ejercicio de 2019, el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), aunque a gran distancia del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVT-NU), que se sitúa el primer puesto, ha ocupado el segundo lugar en el ranking de conflictividad ante el Consell Tributari, con un 8,36% del total de expedientes que han sido dictaminados durante este ejercicio.

1.- Sujeción al impuesto

En el expediente 271/19, la entidad recurrente plantea recurso de alzada frente a varias liquidaciones del IBI, algunas de ellas en apremio, alegando inexistencia del objeto tributario.

Una vez analizada la escritura de división de la propiedad horizontal del inmueble, se pudo constatar la inexistencia de local comercial alguno al que quepa designar con la referencia que aparece en la liquidación del impuesto y que coinciden con los existentes en el Catastro. Dato que resultó confirmado por la consulta realizada al Registro de la Propiedad, por lo que se procedió a estimar el recurso interpuesto anulando las liquidaciones impugnadas, incluidas las incursas en apremio, e instar al IMH a realizar las actuaciones necesarias para anular la liquidación tributaria cuya impugnación hubo de ser inadmitida por extemporánea.

2.- Exenciones

2.1.- Exenciones de la ley 49/2002, de fundaciones y mecenazgo

En el 2019 cabe destacar el expediente 256/19 en el que una fundación privada cuestionaba la eficacia temporal de la exención del IBI prevista en la Ley 49/2002, de fundaciones y mecenazgo.

Habiendo ejercitado la opción por la aplicación del régimen especial previsto en dicha Ley en su escritura de constitución, la fundación recurrente presentó ante el Ayuntamiento la solicitud correspondiente y obtuvo resolución en la que con claridad se fijaba el 1 de enero de 2015 como fecha de inicio de disfrute de la exención solicitada. No obstante lo cual, la entidad solicitó la devolución de ingresos indebidos por las cuotas de 2014, que fue desestimada y que ahora se recurre por entender que existe una contradicción entre ambas resoluciones del Ayuntamiento, habida cuenta de que las liquidaciones correspondientes al 2014 fueron giradas el 20 de enero de 2015.

El Consell Tributari desestimó el recurso interpuesto por considerar la inexistencia de contradicción alguna entre ambas resoluciones del Ayuntamiento, así como la irrelevancia de que *“las liquidaciones correspondientes al 2014 fueran giradas a la obligada tributaria en el año 2015, una vez que el Ayuntamiento tuvo conocimiento del cambio de titularidad de los inmuebles producido en 10 de noviembre de 2013 y*

comunicado a la Administración en diciembre de 2014". Asimismo, respecto a la eficacia temporal de la exención de referencia, el Consell no consideró procedente entrar a conocer del fondo del asunto habida cuenta de que la resolución de 23 de octubre de 2015 por la que se resolvió la solicitud de bonificación solicitada al amparo de la Ley 49/ 2002, no había sido impugnada.

2.2.- Exención de inmuebles destinados a servicios educativos del art. 62.1.a) del TRLRL.

En el recurso, interpuesto contra una providencia de apremio que dio origen al Dictamen 52/19, al que se hace alusión en el apartado 6 de esta Memoria del IBI, alegaba la entidad recurrente exención de la finca gravada por estar destinada a ser la Biblioteca Nacional del Estado en Barcelona, por lo que le resultaba aplicable la exención prevista en el art. 62.1.a) del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, del TRLRL, aún cuando el edificio que iba a albergar dicha Biblioteca no hubiera sido todavía construido, pues, como ha reconocido una sentencia del JCA de Ciudad Real de 29/01/2010, "*... la exención se refiere a inmuebles y no a edificaciones, por lo que la interpretación no puede calificarse de extensiva o analógica... se trata de una exención "ex lege" al estar incluida en el párrafo 1 del art. 62 del TRLHL...*".

Sin perjuicio de la propuesta de desestimación del recurso por no concurrir ninguno de los presupuestos que permiten oponerse a la vía de apremio, interesa ahora destacar la situación que generó la controversia de fondo y los términos de la misma. Así, del expediente incoado resulta que, aún siendo cierto que en fecha 22 de diciembre de 2004 el Pleno del Consejo Municipal del Ayuntamiento de Barcelona acordó la cesión gratuita al Estado de una parcela de 5.223 metros cuadrados para la instalación de la Biblioteca Pública del Estado en Barcelona situada en el Paseo de la Circunvalación 2-14, número de finca 10.328; así como que, en fecha 13 de noviembre de 2009 se firmó el acta de afectación al Ministerio de Cultura para la construcción de una Biblioteca Pública del Estado, la calificación actual de la parcela en el Catastro no es la de uso cultural, sino la de uso industrial.

Asimismo, consta en el expediente que la controversia planteada en el presente recurso fue ya estudiada y dictaminada por este Consell Tributari con ocasión del expediente 170/17 y resuelta de forma desestimatoria en vía administrativa mediante la resolución de la Primera Tenencia de Alcaldía el 12 de Junio de 2017, criterio que fue confirmado en la sentencia núm. 54/2018 del Juzgado Contencioso Administrativo 7 de Barcelona, en fecha 27 de febrero de 2018, por la que se desestimó la solicitud de exención de IBI relativa a los años 2010 a 2016. Dicha sentencia fue objeto de Recurso de Apelación número 69/2018 ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que dictó sentencia núm.958, el 29 de noviembre de 2018, también desestimando el recurso interpuesto (folios 38 y siguientes del expediente administrativo). La controversia planteada volvió a ser estudiada e informada por el Consell Tributari con ocasión del expediente 289/17 relativo a la liquidación en concepto de IBI del año 2017; controversia que fue desestimada en vía administrativa mediante resolución de la Primera Tenencia de Alcaldía el 1 de diciembre de 2017. Ésta fue objeto de recurso contencioso administrativo 310/2017, siendo desestimada mediante sentencia núm. 216/2018 del Juzgado Contencioso Administrativo 13 de Barcelona en fecha 5 de octubre de 2018.

La problemática del sujeto pasivo del IBI ha dado lugar a varios expedientes entre los que cabe destacar los siguientes, en los cuales se discutía: la condición de concesionario de la comunidad de propietarios de un aparcamiento(102/19); la condición de titular de un derecho de superficie, derivado de un contrato que la recurrente califica de ejecución de obra en los expedientes 163/19 y 625/19, y derivado de un contrato de cesión del derecho de superficie otorgado por una entidad concesionaria en los expedientes 253/19 y 254/19; y la titularidad catastral de un inmueble (208/19).

3.1.- Condición de concesionario de comunidad de propietarios de un aparcamiento

En el expediente 102/19, la sociedad recurrente alegaba que, trasmitidos los derechos de uso de cada una de las plazas de aparcamiento y constituida la correspondiente Comunidad de Usuarios del mismo, se había de “*entender como titular catastral a dicha comunidad, por gozar de plenas facultades de administración y sus usuarios, de explotación sobre las mismas*”. En consecuencia, la recurrente considera que, “*transmitida la titularidad catastral, es sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles la Comunidad de Usuarios constituida, toda vez que ha sido extinguida la concesión originaria y es la Comunidad de Usuarios la que disfruta del uso privativo del bien que devenga el Impuesto.*”

En este caso, el Ayuntamiento había procedido con anterioridad a practicar las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles a la Comunidad de Usuarios de dicho aparcamiento, y ésta había impugnado las liquidaciones alegando no ser sujeto pasivo del impuesto. Sendas sentencias de los Juzgados Contencioso-Administrativos de Barcelona, declararon la nulidad de las liquidaciones practicadas, con devolución de ingresos indebidos, tomando como punto de partida el hecho, no controvertido, de que el IBI únicamente es exigible al concesionario, y no al usuario.

En particular, dichas sentencias consideraron que la cuestión debatida se centraba en determinar si la comunidad de usuarios ostentaba o no la condición de “concesionaria”, que la haría susceptible de ser sujeto pasivo del IBI. Tras examinar la naturaleza del contrato suscrito entre el Ayuntamiento de Barcelona y la entidad recurrente, las susodichas sentencias llegaron a la conclusión de que, en la parte referida a la construcción y explotación del aparcamiento, se trataba de un contrato de concesión de obra pública. Asimismo, respecto a la transmisión del derecho de uso que el mencionado contrato contemplaba, una vez analizados los títulos adquisitivos suscritos por los usuarios, y partiendo de la diferenciación entre los conceptos “cesión de la concesión” y cesión del uso”, se concluyó que “*lo que ha tenido lugar en el presente caso es únicamente una cesión del uso de las plazas de aparcamiento*”, por lo que “*la Comunidad de usuarios no ostenta la condición de “concesionaria” que la haga ser sujeto pasivo del IBI*” y “*el concesionario (esto es, la entidad ahora recurrente) sigue siendo el mismo*”.

De acuerdo con las sentencias mencionadas, el Ayuntamiento procedió a la anulación de las liquidaciones impugnadas y a la devolución de los importes pagados indebidamente a los usuarios de cada una de las plazas de aparcamiento, así como a girar las liquidaciones del impuesto referenciado a la entidad ahora recurrente como sujeto pasivo del mismo y por tanto, obligado tributario, por lo que se desestimó el recurso interpuesto por dicha entidad.

3.2.- Condición de titular de un derecho de superficie, derivado de un contrato que la recurrente califica de ejecución de obra

En relación con el derecho de superficie, en los expedientes 163/19 y 625/19, no obstante la existencia de sendas sentencias relativas a los mismos inmuebles en las que se le declaraba sujeto pasivo del IBI por su condición de titular de un derecho de superficie y se le reconocía el derecho a la exención parcial del impuesto por aplicación del artículo 62.1 a) TRLRHL, la entidad recurrente plantea la inexistencia de tal derecho de superficie afirmando la mera existencia de un contrato de ejecución de obra con pago de precio aplazado.

De acuerdo con la propuesta del IMH, ante la inexistencia de nueva documentación relativa al caso y con base en los datos del catastro, el Consell Tributari desestimó el recurso por aplicación de lo previsto en el artículo 77 del TRLRHL. Todo ello, *“sin perjuicio de que el recurrente, si lo considera oportuno, inste ante la Gerencia Regional del Catastro el inicio del correspondiente procedimiento de subsanación de discrepancias, y si, se determinara que no es titular catastral de estas dos fincas, pueda solicitar la devolución del presente impuesto”*. No obstante, por su interés se reproduce que en la Resolución se deja constancia de *“que la condición de titular de un derecho de superficie del recurrente ha sido reconocida en cada uno de los procedimientos de revisión, tanto en vía administrativa como jurisdiccional que se han realizado, incluso de este mismo objeto, basándose en la comprobación en todas ellas de la misma documentación que ahora aporta, y en las que en ningún momento se ha puesto en duda la titularidad del derecho real de superficie por parte del recurrente”*. *“Como ejemplo, en la última sentencia de 31 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, apelación 24/2016, en las que hace remisión a todas las sentencias que sobre esta cuestión ha realizado, mantiene el mismo criterio de las anteriores y en cuanto a que el recurrente es titular del derecho de superficie dice así (FJ SEGUNDO):*

“(…) se comparte con el Juez de instancia que XXX como titular de un derecho de superficie sobre las fincas anteriormente aludidas es sujeto pasivo del IBI y que concurre el expresado requisito objetivo consistente en el destino o afectación de los edificios a la seguridad ciudadana. Ahora bien, al expresado requisito objetivo debe adicionársele el de la titularidad del bien inmueble en cuestión.

En este punto ha quedado acreditado que XXX ostenta los derechos de superficie en virtud de escrituras de 22 de julio de 2005 y que asumió el compromiso de construir, conservar, mantener y explotar durante 20 años los edificios, para ser destinados a sedes de las comisarías de los Mossos d’Esquadra de los distritos de Horta y Sant Andreu. Pues bien, como titular de los derechos de superficie, XXX asume temporalmente la propiedad de las expresadas construcciones. Así se infiere con claridad del artículo 564.1 de la Ley 5/2006 de 10 de mayo, del Libro quinto del Código civil de Cataluña, relativo a los derechos reales, en cuya virtud, la superficie es el derecho real limitado sobre una finca ajena que atribuye temporalmente la propiedad separada de las construcciones o de las plantaciones que estén incluidas en la misma.

En suma, el derecho de superficie parece implicar una excepción a la regla superficie solo cedit por cuanto, como se encarga de aclarar el referido artículo 564.1 de la

Ley 5/2006 en virtud del derecho de superficie, se mantiene una separación entre la propiedad de lo que se construye o se planta y el terreno o suelo en que se hace. En sentido semejante cabe aludir el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del suelo.

Por lo demás, los argumentos esgrimidos por XXX en su escrito de oposición al recurso de apelación, tendentes a sostener que el propietario de los inmuebles es el Ayuntamiento de Barcelona no pueden desvirtuar la anterior conclusión que, conforme se ha expresado, deriva directamente de la Ley.

En efecto, con independencia de que la cesión del derecho de superficie, primero de la entidad local apelante a la Generalitat de Catalunya y, segundo, de la Administración autonómica a la mercantil, pueda conceptuarse como un instrumento al servicio de fórmulas de financiación de infraestructuras y obras públicas, los expresados preceptos desmienten, ya desde el plano jurídico, dicha consideración o, cuanto menos, la convierten en inocua a los efectos pretendidos por la entidad apelada.

Tampoco puede desvirtuarse la apreciación de que XXX se erige, como titular del derecho de superficie, en propietaria temporal de las edificaciones, la circunstancia de que el pliego de bases del concurso para la cesión temporal de los derechos de superficie prevea la posibilidad de ejercitar un rescate anticipado de dicha cesión temporal del derecho de superficie por parte de la Generalitat, por cuanto, en primer término, dicho rescate no se ha producido en los ejercicios aquí liquidados y, por otro lado, si eventualmente se produjera, debería abonarse el correspondiente precio de reversión, lo que redundaría aún más en el hecho de que los edificios sean propiedad- siempre temporalmente- del superficiario.

Además, la propia realidad avala también la expresada tesis, por cuanto como se infiere de las alegaciones de XXX, dicha entidad procedió a arrendar los equipamientos a la Generalitat de Catalunya, no habiendo quedado acreditada la existencia de una adquisición por parte del ente autonómico mediante pagos aplazados en el tiempo (...)

3.3.- Derecho de superficie derivado de un contrato de cesión del mismo otorgado por una entidad concesionaria

En los expedientes 253/19 y 254/19, la entidad recurrente alega ser titular de un derecho de superficie sobre una determinada finca, en virtud de contrato de cesión del derecho de superficie otorgado por la sociedad YYY que, a su vez, ostenta la titularidad de un derecho de concesión sobre la indicada finca en virtud de la concesión otorgada a su favor por la Autoridad Portuaria de Barcelona en fecha 19 de julio de 2000, para la construcción y explotación de un área destinada a parque de terminales portuarias, ubicada en la ampliación del muelle de inflamables del Puerto de Barcelona; por lo que, de acuerdo con el derecho de prelación establecido al artículo 61 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), considera que es dicha sociedad, la sociedad concesionaria YYY, y no la entidad recurrente, titular de un derecho de superficie, el sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles al ostentar la titularidad del derecho constitutivo del hecho imponible del impuesto.

Con base en la prelación de títulos del artículo 61 TRLRHL y en la información registral expedida por el Registro de la Propiedad en la que aparecen inscritos los títulos que acreditan la titularidad sobre los inmuebles que están en la base de este recurso, el Consell estimó el recurso interpuesto en los siguientes términos: *“El recurrente es titular superficial como consecuencia de la constitución de un derecho real de superficie sobre las fincas de referencia, atribuido por el titular de la concesión previamente otorgada por la Autoridad Portuaria de Barcelona a la sociedad YYY. Pues bien, teniendo en cuenta la delimitación de los obligados tributarios establecida en el artículo 61 del TRLRHL y en el artículo 9.4 del TRLCI, ambos transcritos, no cabe sino afirmar que el recurrente no ostenta la condición de contribuyente en este impuesto al no estar acreditado en el expediente un título inscribible en el Registro de la Propiedad en el que conste una fecha posterior al que está inscrito según la información registral facilitada a este Consell Tributari. No consta, pues, documento acreditativo en el que se constaten modificaciones sobre la titularidad registral de los sujetos de referencia, situación esta última que supondría la aplicación del artículo 77.7 del TRLRHL”*.

3.4.- Discrepancia respecto a la titularidad del inmueble y pendencia de procedimiento judicial que afecta a dicha titularidad

En el expediente 208/19, el recurrente alegaba, en esencia, que se le atribuía una titularidad respecto del inmueble objeto del impuesto del 25%, que no era correcta, así como la existencia de un procedimiento de retracto de comuneros pendiente de resolución ante el Juzgado de Primera Instancia nº 42 de Barcelona en relación con la citada finca, por lo que entendía que no era posible que le fuera exigido el pago del impuesto hasta que no existiera una resolución judicial que se pronunciara sobre la titularidad del inmueble de referencia.

El Consell Tributari, tras señalar que *“el interesado no ha aportado la Sentencia o Auto que, en su caso, hubiere dictado el Juzgado de Primera Instancia nº 42 de Barcelona en el procedimiento de retracto en cuya pendencia se ampara el recurrente para sostener la improcedencia de girarle la liquidación correspondiente al IBI del ejercicio 2016 por el 25% de la titularidad que se le atribuye en el inmueble referenciado”*, no obstante *“haber sido requerido por el IMH para ello en marzo del 2017”*, por lo que *“la Administración municipal no dispone de más información respecto de la titularidad de dicho inmueble que aquella que le suministran los registros públicos”*, desestimó el recurso interpuesto con base en los datos contenidos en dichos registros –tanto el Registro de la Propiedad como el Catastro–, en los cuales consta indubitadamente la titularidad del recurrente del 25% de la propiedad del inmueble. Situación a la que no afecta la mera pendencia del proceso judicial de retracto de comuneros que efectivamente publica el Registro de la Propiedad número 11 de Barcelona en su nota simple a través de anotación preventiva de demanda. En consecuencia, *“a todos los efectos legales y mientras no exista título válido y suficiente que desvirtúe lo publicado por el Registro de la Propiedad número 11 de Barcelona y el Catastro”*, el recurrente debe ser reputado titular del 25% de la propiedad del inmueble referenciado y, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el 2019 destacan tres recursos frente a liquidaciones resultantes de sendos procedimientos de alteración catastral en los que se alegó: ausencia de notificación de los nuevos valores catastrales y actos propios (15/19); pendencia de recurso de reposición frente a acuerdo de alteración catastral (17/19); y caducidad del procedimiento de inspección catastral (349/19). Asimismo, la pretensión de otorgar efectos retroactivos a los nuevos valores resultantes de un procedimiento catastral de subsanación de discrepancias motivó una solicitud de devolución de ingresos indebidos que fue denegada y recurrida en alzada en el expediente 190/19.

4.1.- Ausencia de notificación de los nuevos valores catastrales y actos propios

En el primero de los expedientes citados, el expediente 15/19, sin perjuicio de la prescripción declarada respecto de una de las liquidaciones impugnadas, el recurso fue desestimado una vez acreditado que *“el procedimiento de notificación del acuerdo de alteración de la descripción catastral de la finca, efectuado al propietario que figura en la Gerencia Regional del Catastro, se ha hecho correctamente toda vez que no consta presentada ninguna alteración de titularidad sobre la finca, y ha sido efectuada con carácter previo a la liquidación y cuotas del impuesto impugnadas”*. *“Por tanto al haber tenido los nuevos valores catastrales asignados por la Gerencia del Catastro sus efectos tributarios a partir de 1-1-2012, las liquidaciones practicadas de 2013 a 2015, así como las cuotas de 2016 y 2017 en base los citados valores catastrales, han sido correctamente practicadas, habiendo prescrito el derecho a liquidar el año 2012, por el transcurso del plazo de 4 años sin interrupción desde la fecha de devengo del impuesto (1-1-2012) hasta la interposición del presente recurso de alzada (4-3-2016).”*

En cuanto a los actos propios, el Consell consideró que no existía en el supuesto examinado ningún tipo de vulneración del principio de actos propios, *“toda vez que la nueva valoración catastral con fecha de efectos tributarios a partir de 1-1-2012, deriva exclusivamente del acuerdo dictado por la Gerencia Regional del Catastro en fecha 5-10-2015, resolviendo la inscripción de la alteración catastral sobre la finca objeto del presente recurso, a consecuencia de la reforma total del inmueble mencionado efectuada el año 2011, por lo que corresponde a esta Administración aplicar los nuevos valores catastrales en las liquidaciones correspondientes, en virtud del principio constitucional previsto en el art. 103 de la Constitución Española que ordena la sujeción de sus actos a la ley y al derecho, de acuerdo con las competencias que le son propias”*.

4.2.- Pendencia de recurso de reposición frente a acuerdo de alteración catastral

En el segundo de los expedientes citados, el 17/19, el recurrente había interpuesto un recurso de reposición frente al acuerdo de alteración catastral dictado por la Gerencia Regional del Catastro por el que se realizaba una nueva valoración catastral y se reconocía el cambio de titularidad del inmueble; situación que, a su juicio, generaba la suspensión de las cuotas del IBI correspondientes hasta la resolución del citado recurso. El Consell Tributari rechazó dicha alegación con base en el artículo 12.4 del Text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari, TRCI, aprobado por RDLeg. 1/2004, de 5 de març , el

cual, en relación con los actos que incluyen la determinación de un nuevo valor catastral, señala: “Los actos citados en el apartado anterior son susceptibles de ser revistos en los términos establecidos en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa suspenda su ejecutoriedad (...)”. Criterio que también sigue el artículo 29.4 del Text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari, el cual, al regular los procedimientos de valoración colectiva de carácter general, establece lo siguiente: “Los actos objeto de notificación podrán ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecutoriedad”. En consecuencia, se concluye que, “el valor catastral recurrido, a pesar de su impugnación, puede servir de base a la correspondiente liquidación. Todo ello, sin perjuicio de que en caso de prosperar la reclamación económico-administrativa o el recurso de reposición, o en su caso, el recurso contencioso administrativo, adapte la liquidación tributaria al valor que finalmente se establezca. En este sentido, se ha pronunciado el Consell Tributario, entre otros, en informes de los expedientes 270/4 y 58/6.”

De otro lado, teniendo en cuenta lo que establecen los artículos 11.1 , 13,1 y 2, y 17.6 del TRCI, relativos al deber de declarar los cambios físicos, económicos o jurídicos que se produzcan respecto de los inmuebles que hayan de figurar en el Catastro, así como los efectos vinculados a los actos dictados como consecuencia del deber de declarar, de conformidad con el IMH, el Consell concluyó que <<En el caso de autos, pues, los efectos catastrales se produjeron cuando se realizaron las obras y cuando se produjo el cambio de titularidad de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Pues bien, completando el régimen aplicable a los hechos controvertidos, el artículo 75. 1, 2 y 3 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, TRLRHL, regula el devengo y el período impositivo del IBI en los siguientes términos: “1. El impuesto se devengará el primer día del período impositivo./2. El período impositivo coincide con el año natural./ 3. Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.” Por consiguiente: “Del conjunto de normas transcritas se deriva que los efectos catastrales de la modificación del valor catastral se produjeron el día 19-12-2013, señalado en la resolución de la gerencia catastral, por lo cual respecto del IBI producen efectos a partir del día 1 de enero de 2014 siendo la liquidación impugnada, desde la perspectiva de la alegación del obligado tributario, plenamente conforme a derecho. Cabe señalar, tal como se recoge en los antecedentes, que la resolución del recurso de reposición a que alude el obligado, que se produjo con posterioridad a la interposición del que ahora ocupa al Consell Tributari, ha ratificado el nuevo valor catastral asignado al inmueble como consecuencia de la declaración presentada por el citado obligado.” “A igual conclusión se debe llegar con respecto al cambio de la titularidad. Se produce, este último, el día 7 de mayo de 2014, según se declara en la resolución del recurso de reposición interpuesto por el sujeto que, como se ha señalado, es posterior a la interposición del presente recurso. Los efectos se producen, pues, desde esta fecha y afectando, en consecuencia, a los períodos impositivos inicia-

dos a partir del día uno de enero del año 2015. Por todo ello no cabe sino afirmar que también la liquidación impugnada debe, por este motivo, considerarse plenamente de acuerdo con la ley>>

4.3.- Caducidad del procedimiento de inspección catastral

Finalmente, en el expediente 349/19, la recurrente alegaba caducidad del procedimiento por haber transcurrido más de seis meses desde el inicio del procedimiento de inspección catastral hasta la liquidación del impuesto, así como improcedencia de la liquidación de intereses de demora.

Frente a la primera de estas alegaciones, el Consell señaló la necesidad de precisar cuál es el tipo de procedimiento en que se producen las actuaciones que la recurrente considera caducadas, dada la naturaleza compartida de la gestión de este impuesto, y, una vez realizado el análisis de las disposiciones aplicables, llegó a la conclusión de que *“el único límite de esta administración para practicar las oportunas liquidaciones del impuesto en función del valor catastral que debería corresponder al bien inmueble en el momento del devengo lo establece la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Por tanto, es procedente la liquidación del IBI correspondiente a los períodos impositivos no prescritos posteriores a la fecha de la alteración catastral”*.

En lo que respecta a la otra cuestión alegada, la improcedencia de liquidación de los intereses de demora, resultó que la liquidación impugnada no incluía la liquidación de intereses, por lo que no hubo de tomarse en consideración dicha alegación.

4.4.- Efectos no retroactivos de los nuevos valores resultantes de un procedimiento catastral de subsanación de discrepancias

Asimismo, en 2019 destaca un recurso frente a una Resolución del Gerente del IMHB desestimatoria de una devolución de ingresos indebidos (109/19), basado en la aplicación con efectos retroactivos de los nuevos valores catastrales resultantes de un procedimiento de subsanación de discrepancias, por considerar la concurrencia de un error material relativo al uso del inmueble. Concretamente, la entidad recurrente invoca en síntesis, que en el periodo comprendido entre los años 2010 y 2015, ha pagado el IBI de la finca objeto del recurso por un importe superior al que corresponde, por figurar la finca, según los datos Catastrales, de uso industrial, siendo su uso real el de aparcamiento, cambio que se ha producido en los datos catastrales, con efectos en el impuesto citado el 1 de enero de 2016. Este hecho considera la recurrente, que se convierte en un error material no imputable a la misma, por lo que considera desproporcionada la cuota pagada en los ejercicios 2010 a 2015 y en consecuencia, solicita la devolución de los ingresos indebidos.

En este caso, el Consell señaló que *“La alteración catastral en la descripción catastral del inmueble de referencia, rectificando el uso y el valor catastral correspondiente, se tramitó en virtud de un procedimiento de subsanación de discrepancias, siendo resuelto por acuerdo de la Gerencia regional del Catastro de 30-06-2015, por lo que la rectificación del uso y la valoración catastral del inmueble tuvieron efectos en el catastro, a partir del día siguiente (1-07-2015) al del acuerdo citado, si bien de conformidad con el art. 75.3 del TRLRHL, los actos que deben ser objeto de declaración*

o comunicación ante el Catastro Inmobiliario, tienen efectos tributarios en el devengo del impuesto, inmediatamente posterior al momento en que es produzcan efectos catastrales, por lo que en este caso, los efectos tributarios del nuevo valor catastral asignado, se producen a partir del día 1-1-2016, sin efectos retroactivos.

La Jurisprudencia ha analizado la cuestión ahora planteada, y destacamos entre otras, la sentencia dictada el 1-12-2012 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (JUR/2012/204622) que, interpretando el procedimiento de subsanación de discrepancias, declaró lo siguiente:

“El procedimiento de Subsanación de discrepancias, regulado en el art. 18 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, es un mecanismo específico de incorporación catastral que junto al resto de procedimientos previstos en el art. 11.2 del mismo texto legal, permite la actualización permanente del Catastro como instrumento al Servicio de los particulares y de las distintas Administraciones Públicas. Su finalidad esencial consiste en ofrecer un mecanismo alternativo para la corrección de errores de derecho existentes en el Catastro (determinados errores en la superficie, antigüedad, estado de conservación, coeficientes correctores, tipología constructiva, etc...) que evite la necesidad de acudir a la vía de revisión de los arts. 218 y 219 de la Ley General Tributaria. La rectificación de los errores materiales o de hecho que se produzcan en los datos catastrales, seguirá realizándose en todo caso, de conformidad con el art. 220 de la propia Ley General Tributaria. Conviene señalar que la jurisprudencia ha mantenido tradicionalmente una doctrina muy restrictiva en cuanto a la calificación de error de hecho, exigiendo que éste sea ostensible, manifiesto e indiscutible, sin necesidad de mayores razonamientos. Dicha circular indica que cabe atribuir al procedimiento establecido en el 18.1 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario las siguientes características: a) Se trata de un procedimiento de oficio que se inicia cuando las Gerencias/Subgerencias tienen conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles que figuran en el Catastro y la realidad inmobiliaria. Debe indicarse que las discrepancias con la realidad, sólo pueden producirse respecto de los datos o características propias de los bienes inmuebles (uso o destino, antigüedad, categoría o, incluso superficie, con las matizaciones hechas anteriormente, etc.) pero, en ningún caso, respecto de los datos generales contenidos en las ponencias de valores (parámetros urbanísticos, valores básicos, coeficientes, etc.) o en los cuadros de tipos evaluatorios. En consecuencia, los errores existentes en estos últimos datos no podrán ser objeto de subsanación o rectificación a través de este procedimiento. Como fuentes de información pueden citarse, a título indicativo las comprobaciones realizadas sobre el terreno, los datos y documentos aportados por otras Administraciones públicas o por los particulares, la comprobación y depuración de los propios datos existentes en los documentos catastrales, etc. b) No resulta de aplicación a las rectificaciones de datos que generalmente acompañan a los procedimientos de valoración colectiva. c) Tales rectificaciones están amparadas por la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central contenida en su fallo para unificación de criterio de 31 de enero de 1996, al declarar que “la Dirección General del Catastro no sólo puede, sino que debe mantener permanentemente actualizado el Catastro y aprovechar los trabajos de revisión catastral de un municipio para acomodar los datos de las fincas a la realidad inmobiliaria”, no siendo, por tanto, necesario ajustarse en estos casos al procedimiento de subsana-

ción de discrepancias. d) No interfiere en el procedimiento inspector. El procedimiento previsto en el artículo 18.1 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario está dirigido a corregir errores de la Base de Datos Catastral cuyo origen no resulte imputable al titular del inmueble, al no haberse producido incumplimiento de sus deberes formales. Corresponderá, en todo caso, a la inspección verificar el exacto cumplimiento las obligaciones y deberes establecidos en la normativa catastral, así como la incoación y tramitación de los expedientes sancionadores que se deriven de las infracciones tributarias simples apreciadas en el curso de las actuaciones inspectoras. e) No se trata de un procedimiento especial de revisión de los establecidos en el artículo 216 de la Ley General Tributaria. En efecto, las actuaciones derivadas del procedimiento previsto en el artículo 18.1 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, constituyen actos nuevos, que producen sus efectos “hacia el futuro”, respetando la situación jurídica existente con anterioridad, por lo que en ningún caso podrá atribuirse a los mismos efectos retroactivos. f) El procedimiento de subsanación de discrepancias hace compatible el principio de prohibición de la “reformatio in peius” con la necesidad de mantener un Catastro actualizado al servicio de los particulares y de las distintas Administraciones públicas. En efecto, la imposibilidad de agravar la situación inicial del recurrente, recogida en el artículo 113.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246) , ha impedido en numerosas ocasiones corregir determinados datos catastrales (superficie, tipología constructiva, etc.), cuando la rectificación de los mismos implicaba un aumento del valor catastral del bien inmueble, a pesar de haberse comprobado su inexactitud en el proceso de resolución del recurso. Con este procedimiento, las Gerencias/Subgerencias, sin perjuicio de respetar el principio de prohibición de la “reformatio in peius” en la resolución del recurso de reposición, pueden proceder a la rectificación de los datos catastrales comprobados incorrectos, si bien con efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerden. g) cuando la iniciación del procedimiento se ha producido como consecuencia de las manifestaciones realizadas por los interesados y éstas han de ser estimadas en su totalidad, la posible demora de la Administración en la tramitación del expediente más allá de los seis meses anteriormente referidos, sin causa imputable a los propios interesados, no debe tener como consecuencia directa e inmediata la caducidad del procedimiento, ya que esta solución perjudicaría sus intereses de manera injustificada. Por tanto, en los supuestos, excepcionales en que se produzca esta situación, las actuaciones deberán proseguir hasta la resolución final del expediente. Además, para evitar que en tales casos recaigan sobre el particular las consecuencias negativas de la demora administrativa, los efectos de la resolución se computarán siempre a partir de la finalización del plazo máximo de seis meses legalmente establecido para resolver el procedimiento .h) Los errores materiales o de hecho existentes en la Base de Datos se rectificarán a través del expediente “Corrección de errores materiales”.

En aplicación del anterior articulado, las modificaciones catastrales producidas sobre el inmueble de referencia según la resolución de la Gerencia Regional del Catastro producen efectos catastrales desde el 1 de julio de 2015, siendo los efectos tributarios de estas alteraciones a nivel del impuesto sobre bienes inmuebles a partir del 1 de enero de 2016, es decir, a la hora de determinar la cuota del impuesto para el ejercicio 2016.

Por último, de acuerdo con la documentación incorporada al expediente que se encuentra en poder del Consell Tributari, no resultan acreditados de forma indudable los hechos en que se fundamenta la pretensión del recurrente en la medida en que, en la información catastral del bien inmueble que está en el origen de este recurso, documentos número cuatro y cinco del expediente, se distingue claramente entre los usos “industrial” y “aparcamiento”, correspondientes a los años 2014 y 2015, respectivamente.

En este caso concreto no es posible aplicar la resolución dictada por este Consell en el expediente 66/6 de quince de mayo de 2006, invocada por el reclamante, en la medida en que es la propia Gerencia Territorial del Catastro la que fija la fecha de aplicación de los efectos derivados de su decisión, basada, según expresión del propio Consell, en una rectificación de errores relativos a los datos catastrales de carácter fáctico y que en consecuencia en este expediente, a diferencia del que nos ocupa, su aplicación ha tener efectos retroactivos referidos “a la fecha del acto impugnado”, que no es otro que el acto de determinación del valor individual de la fecha de la finca objeto del recurso, acto en el que se cometieron los errores materiales que ahora se rectifican.

En conclusión, las cuotas pagadas por la interesada en concepto del impuesto sobre bienes inmuebles por la finca referenciada en los ejercicios 2010 a 2015 es correcta, por lo que no procede la solicitud de devolución de ingresos formulada por la misma.”

5.- Bonificaciones

5.1.- Bonificación por actividad en centro deportivo. Acreditación de la representación y requisitos de la bonificación. Retroacción de actuaciones

El objeto del Dictamen 189/19 fue el recurso de alzada interpuesto por una entidad deportiva frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de bonificación del 95% prevista en el artículo 9.9 de la Ordenanza Fiscal reguladora de este impuesto, que exigió que el Consell se planteara un par de temas de cierto calado. El primero, de carácter general, relativo a la legitimación para interponer recursos y reclamaciones; el segundo, específico, sobre la interpretación del elemento subjetivo del presupuesto de hecho de la bonificación solicitada.

Asimismo, también interesa destacar la conclusión a que condujo este Dictamen, dado que, de forma excepcional, se propuso la estimación parcial del recurso y la retroacción de actuaciones al momento previo a la resolución impugnada.

Entrando ya en el detalle del contenido del Dictamen, que por su interés se reproduce en buena parte, se ha de empezar por señalar que la entidad recurrente alegaba exclusivamente que, a su juicio, para gozar de la bonificación de referencia, sólo es necesario que el inmueble sea propiedad municipal, que se encuentre sujeto al impuesto y que esté destinado en exclusiva a un uso deportivo, como era el caso.

No obstante, el Consell hubo de examinar en primer lugar la legitimación para recurrir de acuerdo con el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria y el artículo 29.5 de la Ordenanza fiscal general, ante la falta de acreditación de la representación del firmante del recurso.

Dado que constaban en el expediente dos intentos de notificación del requerimiento a dicho firmante a fin de que acreditase la representación, notificaciones que resultaron infructuosas sin que posteriormente se notificase por comparecencia a través del boletín oficial, se concluyó que no se podía inadmitir el recurso por falta de legitimación, al no haber sido notificado en forma el preceptivo requerimiento para la subsanación de dicho defecto.

Respecto al fondo del asunto, el Consell consideró que la bonificación prevista en el art. 9.9 de la Ordenanza 1.1, reguladora del impuesto sobre bienes inmuebles, contempla *“un procedimiento binario, que necesita de un primer acto administrativo del Consell Plenari accediendo a la declaración citada, para poder obtener, mediante un acto posterior el otorgamiento de la bonificación”* y que, en el presente caso, al igual que consideraba la resolución del gerente del IMH recurrida y la propuesta de resolución del recurso, el primer problema a resolver era *“la legitimación de la recurrente para pedir la declaración de interés o utilidad municipal, dado que, si dicha petición no reúne los requisitos necesarios para llegar a obtener una resolución del Consell Plenari, otorgando o denegando la solicitud, estamos ante un problema de legitimación para formular la petición.”*

En este caso, la propuesta de desestimación del recurso que se analiza *“parte de considerar que la petición de referencia tiene un requisito básico de carácter subjetivo: que el peticionario sea un concesionario de servicios públicos municipales. Como en el presente supuesto se trata de un concesionario del dominio público de un terreno de propiedad municipal aunque así no se diga explícitamente, se entiende que no está legitimado para solicitar al Consell Plenari que decida sobre si la actividad que desarrolla es o no de interés o de utilidad municipal. Si se considerara que está legitimado para que se tramite su petición, es obvio que ningún órgano municipal distinto al Plenario podría adoptar ninguna decisión.”*

Dicho problema de legitimación *“resulta del contenido de la Ordenanza de aplicación, la 1.1 sobre el IBI, y de la posible contradicción entre su Exposición de Motivos y el texto articulado. Dice la Exposición de Motivos:*

“El Gobierno municipal considera oportuno hacer uso de este plazo extraordinario para establecer, con efectos 2013 y en base al nuevo art. 74.2. quater del TRLRHL, una bonificación del 95% de la cuota en favor de los bienes de propiedad municipal destinados a equipamientos culturales, sociales o deportivos y gestionados, mediante concesión, por entidades no exentas del impuesto, con la finalidad de aproximar su régimen a la situación del resto de equipamientos municipales.”

El texto normativo que incorpora la bonificación dice lo siguiente:

“Tercero. Se añade un nuevo apartado al artículo 9º. “Bonificaciones”:

“Los bienes inmuebles de propiedad municipal que, no estando incluidos en ningún supuesto de no sujeción o de exención, estén destinados a las actividades propias de las instalaciones deportivas, los centros cívicos y otros equipamientos municipales, podrán disfrutar de una bonificación del 95% en la cuota, con carácter indefinido, previa solicitud del sujeto pasivo, y toda vez que sean declarados de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales o culturales que justifiquen tal declaración. El acuerdo de declaración de especial interés o utilidad muni-

cipal será adoptado por la Comisión del Consell Municipal que tenga la competencia en materia de Hacienda, por delegación del Pleno municipal y mediante el voto de la mayoría simple de sus miembros. La bonificación tendrá efectos desde el ejercicio en que se presente la solicitud.”

La interpretación de los actos recurridos es que, cuando la Exposición de Motivos se refiere a “gestionados, mediante concesión...”, se está haciendo referencia a una concesión de servicios públicos y no a otro tipo de concesión, como puede ser la de dominio público.

Es cierto que en el supuesto de que exista una aparente contradicción, como en el presente supuesto, entre una Exposición de Motivos y el texto articulado, es reiterada la jurisprudencia que considera aquella como la interpretación auténtica del texto, es decir, como “un método de interpretar la << mens legis >> de una norma jurídica, determinando su alcance y contenido”, en palabras de la STS de 19 de junio de 1992 (RJ 1992\5352).

El problema deriva de que, si bien es cierto que la Exposición de Motivos es el método para interpretar las normas, en el presente caso la interpretación también deriva de la Ley de cobertura de la bonificación de referencia, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, que convalidó el RD Ley 19/2012, de 25 de mayo.

En su Preámbulo, apartado IX, dicha Ley dice:

“Por otro lado, se hace extensiva al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Con ello se potencia la aludida autonomía local para estimular actividades de especial interés o utilidad para el municipio”

El art. 14 de la Ley de modificación del TRLRHL, aprobada por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en su apartado cuatro, dispone lo siguiente:

“Cuatro. Se añaden dos nuevos apartados en el art. 74, que quedan redactados de la siguiente forma:

2 ter ...

2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto en favor de inmuebles en que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

Las transcritas disposiciones plantean, fundamentalmente, dos tipos de problemas:

En primer lugar, si bien es cierto, como antes se ha señalado, que las Exposiciones de Motivos de las normas suponen su interpretación auténtica, aceptando que en la de la Ordenanza de aplicación se hace referencia a la concesión de servicios públicos y no a la de del dominio público, de las normas transcritas de la modificación del TRLRHL parece que la valoración se refiere a unas actividades económicas objetivamente consideradas, no a la relación jurídica con el Ayuntamiento de las personas que las gestionan en los terrenos de su propiedad. La bonificación se otorga al inmueble porque en él se desarrolla una actividad que por su interés especial o utilidad municipal merece la bonificación. En el supuesto que en nuestro caso el interés especial fuera que las concesiones de servicio público se equiparasen fiscalmente a la gestión directa de equipamientos deportivos municipales, seguramente el resultado sería que todas las concesiones de servicio público sobre equipamientos deportivos disfrutarían de la bonificación y, en todo caso, es dudoso que ésta sea la voluntad de la ley.

En el Preámbulo transcrito de la Ley 16/2012, vemos que lo que se trataba era de hacer extensivo al IBI y al IAE la bonificación potestativa aplicable al ICIO. La Ordenanza fiscal 2.1, reguladora de este último impuesto, contempla esta bonificación en su art. 7.1.a aunque se refiere a construcciones, instalaciones y obras que se llevan a cabo en espacios calificados como de equipamientos comunitarios, la declaración de interés público o utilidad social no resulta del sujeto que las ejecuta sino objetivamente de las construcciones, instalaciones y obras realizadas. Cuestión diferente es que la cuantía de la bonificación es diferente según estén promovidas por una entidad pública, una entidad sin ánimo de lucro o una entidad privada.

En este punto, el segundo problema, íntimamente relacionado con el anterior, es el de cuál es el órgano competente para resolver el problema planteado que conlleva también la interpretación de la Ley y de la Ordenanza. Hay que aclarar que entender que el interesado está legitimado para hacer la solicitud y obtener una decisión del Consell Plenari en ningún caso significa que condicione la resolución sobre si su actividad tiene un interés especial o utilidad pública.

Quinto.- De lo que hasta aquí se ha expuesto resulta que el problema principal es resolver si el recurrente está legitimado para solicitar la bonificación. Si se considera que no lo está, entendemos que la resolución debe ser de inadmisión por falta de legitimación, ya que la desestimación la debería adoptar el órgano competente para resolver; es decir, el Consell Plenari. Obviamente, la inadmisión de la solicitud, por falta de legitimación, conllevará la desestimación de la solicitud de bonificación.

Tanto la resolución del gerente recurrida, como la propuesta de resolución del IMH optan por desestimar la solicitud y el recurso. Este Consell entiende que la desestimación de otorgar la bonificación sólo se podría adoptar tras resolver la solicitud de declaración de utilidad pública o de interés social de la actividad, y resolver; por lo tanto, el problema de la legitimación para realizar dicha solicitud. Cualquier duda sobre esta legitimación, en virtud del principio pro actione, debería evitar sustraer de la Comisión competente del Consell Plenari el adoptar la resolución definitiva.”

En consecuencia, se propuso estimar parcialmente el recurso y retrotraer las actuaciones al momento previo a la resolución del gerente, *“a fin de que se resuelva sobre la solicitud de declaración de utilidad o de interés municipal de la actividad desarrollada, solicitada por la interesada, antes de resolver sobre la solicitud de bonificación”*.

6.- Recaudación

6.1.- Impugnación de la providencia de apremio

En el 2019, destacan dos expedientes relativos a la impugnación de la providencia de apremio que han dado lugar a los Dictámenes 192/19 y 52/19.

En el primero de estos expedientes, el 192/19, alegaba el recurrente duplicidad en el pago por lo que solicitaba la anulación de la vía de apremio iniciada y la devolución del recargo de apremio y del importe de la liquidación indebidamente pagada. En el expediente constaban sendas solicitudes de compensación de deudas denegadas.

En este caso concreto y no obstante la improcedencia de la compensación solicitada, el Consell estimó improcedente la liquidación apremiada cuya anulación no se propuso sin embargo por razones de economía procesal, por lo que propuso anular la vía de apremio iniciada y devolver al obligado tributario el recargo de apremio y las costas indebidamente cobradas con sus correspondientes intereses. Concretamente, dado que en el expediente constaba *“que la deuda tributaria había sido pagada con anterioridad a la emisión de la liquidación apremiada, mediante liquidación a nombre del anterior titular del inmueble y sujeto pasivo del impuesto, y que este hecho era conocido por la Administración, pues así lo advirtió el obligado tributario en su escrito de 25 de marzo del 2015, cuando comunicó a la Administración el cambio de sujeto pasivo que se había producido, al tiempo que solicitaba la compensación del impuesto, y subsidiariamente, su devolución.*

Dicha solicitud de compensación y subsidiaria devolución, fue reiterada en fecha 1 de julio de 2015, una vez notificadas las nuevas liquidaciones al obligado tributario en fecha 9 de junio de 2015, siendo finalmente denegadas en fecha 7 de septiembre de 2016. Denegación que se produjo, en el caso de la solicitud de compensación, por no darse los requisitos del artículo 59.1 de la LGT, concretamente, por no tratarse de un mismo obligado tributario, y en el caso de la devolución de ingresos indebidos, por falta de legitimación.

Ahora bien, los hechos anteriormente expuestos evidencian que la Administración tuvo conocimiento con anterioridad a la emisión de la liquidación ahora apremiada de la existencia de un pago realizado por el mismo hecho imponible a nombre del anterior titular.

Ello significa que dicha liquidación ahora apremiada, girada a nombre del verdadero titular del inmueble y sujeto pasivo del impuesto en el momento del devengo, debió ir precedida de la correspondiente anulación y consiguiente devolución de oficio de la anterior liquidación, de idéntico contenido, erróneamente girada a nombre del anterior titular del inmueble y obligado tributario, que ya había sido pagada.

El hecho de que el artículo 221.1.a) de la LGT regule la devolución de ingresos indebidos, de oficio o a instancia de parte, en los supuestos de duplicidad de pago, esto es, una vez el enriquecimiento injusto de la Administración ya se ha producido, no implica que la Administración pueda mantener una duplicidad de liquidaciones y, por consiguiente, una duplicidad de deudas y de exigencias tributarias por un mismo hecho imponible hasta tanto no se produzca el doble pago.

Básicamente, porque a cada hecho imponible corresponde una única obligación tributaria principal, como se desprende del artículo 20 de la LGT, por lo que tal duplicidad de obligaciones resulta contraria a derecho.

Y también porque, de lo contrario, nos encontraríamos ante una acción de la Administración encaminada a la obtención de un doble pago que habría de ser inmediatamente corregido de oficio una vez se produjera.

(...)

En este caso concreto, en el que existe una duplicidad de pago y una actuación de la Administración que debió ser corregida de oficio, considera este Consell Tributari, tal y como ha venido manteniendo en anteriores ocasiones, de acuerdo con la jurisprudencia, que no es óbice a la anterior conclusión el hecho de que la anulación de la liquidación apremiada no se haya producido con anterioridad a la impugnación de la vía de apremio. Tesis que en el presente caso queda reforzada por la oposición formal a la liquidación apremiada que el obligado tributario realizó dentro de plazo cuando le fue notificada para su pago en voluntaria mediante el escrito de fecha 25 de marzo de 2015, que no fue atendida, y que permitiría su anulación en el presente procedimiento. Anulación que sin embargo no procede por razones de economía procesal. Por lo que resulta procedente corregir la situación irregular producida en el sentido de anular y devolver la liquidación girada a la mercantil XXX, mantener la validez de la liquidación apremiada, y anular la vía de apremio iniciada contra el obligado tributario y devolver el recargo y costas indebidamente cobrados.”

Asimismo, en cuanto a la compensación de deudas solicitada, por aplicación de los artículos 59.1 y 71.1 de la LGT, en concordancia con el artículo 51 de la Ordenanza Fiscal General, se determinó que *“De los hechos que obran en el expediente se desprende que, el pago de la cuota del primer trimestre del ejercicio 2015 para el impuesto citado en relación al inmueble Y fue abonado por la sociedad XXX mientras que, el sujeto pasivo y obligado tributario para el pago del impuesto del ejercicio 2015 era la comunidad de bienes (recurrente), siendo sujetos diferentes y por tanto, no puede proceder la compensación de la deuda, por no ser el que efectuó el pago y el que tiene la deuda pendiente, la misma persona jurídica.”*

Por último, respecto a los intereses de demora, por aplicación de los artículos 31.1 y 2, 32.1 y 2, y 26.3 y 6, de la LGT, se concluyó la obligación de la Administración de realizar *“la devolución de los ingresos efectuados en concepto de la cuota del primer trimestre del impuesto sobre bienes inmuebles del ejercicio 2015, (...) así como los intereses de demora calculados sobre la cuantía cobrada indebidamente y generados desde la fecha del pago indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”*

En consecuencia, se propuso estimar el recurso formulado; anular la vía de apremio iniciada; devolver al obligado tributario el recargo de apremio y las costas indebidamente cobradas con sus correspondientes intereses; y devolver a la sociedad XXX el importe de la cuota del primer trimestre del ejercicio 2015 para el objeto tributario Y , con los correspondientes intereses de demora.

En el segundo expediente, el 52/19, al que ya nos hemos referido en el apartado 2.2. relativo a la exenciones del artículo 62.1.a) TRLRHL para inmuebles destinados a servicios educativos, alegaba la entidad recurrente que la finca objeto del recurso estaba destinada a ser la Biblioteca Nacional del Estado en Barcelona y que, por tanto, estando destinada a servicios educativos le resultaba aplicable dicha exención aún cuando todavía no existiera el edificio que iba a albergar dicha Biblioteca. De conformidad con el IMH, el Consell propuso la desestimación del recurso con base en una doctrina consolidada del mismo en los siguientes términos:

“A la vista de que los artículos 167.3 y 170.3 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, limitan los motivos de oposición a la vía de apremio a los supuestos que contemplan (la 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; anulación de la liquidación y 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); y de los motivos aducidos por la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte en su recurso, puede concluirse que no concurre ni se alega ninguno de ellos en relación con la liquidación tributaria apremiada que ahora nos ocupa, así como que tampoco es posible aplicar aquí otros supuestos de admisión conforme a la línea doctrinal y jurisprudencial reiteradamente aplicada por este Consell Tributari, relativa a la posibilidad de examinar otros supuestos como la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones apremiadas o 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, todos ellos reconducibles a algunos de los motivos tasados previstos en los citados artículos por guardar con ellos un fundamento idéntico o concurrente.” Así, entre otras, las Sentencias del TS de 16 de mayo de 1991, de 20 de junio de 1995 y de 23 de mayo de 2002.

6.2.- Impugnación de la diligencia de embargo por disconformidad con el valor catastral

A la misma conclusión desestimatoria, en este caso por ausencia de concurrencia de los presupuestos que habilitan la impugnación de la diligencia de embargo, se llegó en el Dictamen 353/19, en el que el recurrente alegaba disconformidad con el valor catastral del inmueble objeto del tributo dado que el uso dado en el catastro a la totalidad del mismo era de local comercial cuando en realidad, había una parte del mismo (sótano) que no se dedica a ninguna actividad. En el Dictamen se hizo constar la adecuación de la liquidación correspondiente al valor catastral asignado.

Durante el ejercicio 2019 se han dictaminado 12 expedientes relativos al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM).

1.- Hecho imponible

El dictamen 461/19 del Consell Tributari analiza el recurso contra una diligencia de embargo emitida en relación a las cuotas del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), correspondientes a las anualidades de 2005 a 2014, en el que se invoca como causa de no sujeción la de que el vehículo ciclomotor ya no circulaba por el hecho de haberse quemado en 2001. Como prueba de ello, el interesado aporta copia de la denuncia que presentó.

El Consell analiza los dos problemas que plantea el recurso: si la no circulación del vehículo sería suficiente para entender que no se ha producido el hecho imponible o si es necesario, además, que se haya dado de baja del Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico; y, en segundo lugar, si la prueba aportada es suficiente para acreditar que el vehículo no circula desde la fecha que señala el recurrente.

Respecto al primero de los problemas, que afecta directamente a la existencia o no del hecho imponible, el dictamen reproduce el contenido del dictamen del Consell 124/13, que decía lo siguiente:

“Cabe significar que el IVTM, grava la titularidad de los vehículos aptos para conducir por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría y se consideran aptos para circular aquellos matriculados en el registro público correspondiente, y en tanto no hayan causado baja (art. 992 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo). De conformidad con el art. 94 de la misma norma, son sujetos pasivos de este impuesto las personas jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el art. 34 y ss. del RD 28227/1988, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, la anotación de la baja temporal o definitiva en el Registro de Vehículos, corresponde a la Jefatura de Tráfico de la provincia de su domicilio legal o aquella en que fue matriculado el vehículo.

El art. 96 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo determina que el IVTM se devenga el primer día del período impositivo, que coincide con el año natural. Ello, no obstante, es doctrina reiterada de este Consell Tributari que en supuestos de desguace o robo suficientemente acreditados, falta el sustrato material del hecho imponible (el vehículo), ya que este impuesto no es un impuesto que grave la mera matriculación o inscripción en el registro correspondiente, sino la capacidad económica puesta de manifiesto por la circulación real o potencial del vehículo. En consecuencia, la inexistencia del vehículo, aun cuando no conste su baja en el registro de la Jefatura de Provincial de Tráfico, determina la inexigibilidad del tributo.

Añadiendo de manera contundente, en el expediente 184/2, que:

Así entendido, en caso de inexistencia de vehículo por siniestro total del mismo falta el elemento material del hecho imponible, por lo que cabe concluir que en tal caso, así como en los de desguace o robo del vehículo, todos los cuales deberán ser objeto de prueba suficiente, no se realiza el hecho imponible del impuesto por falta material del objeto.”

El segundo de los problemas, relativo a la prueba de que el vehículo había sido quemado, lo que hacía imposible su circulación, el interesado se limitó a aportar copia de la denuncia formulada en su día, con constancia de que la Administración a la que iba dirigida la recibió, sin que se acreditara ninguna actuación más. Sobre este aspecto, el Consell Tributari dictaminó lo siguiente:

“No se acompaña a esta denuncia ningún otro documento o prueba que corroboren los hechos declarados. Es decir, que como resultado del incendio se produjo un siniestro que supuso la desaparición del sustrato material del hecho imponible (vehículo). Pues bien, la sola declaración del sujeto ante la Administración competente no puede admitirse como prueba suficiente que ponga de manifiesto de forma controvertida la inexistencia del vehículo, lo que significaría la falta de realización del hecho imponible y, en consecuencia, la ausencia de obligación tributaria. Y más si se tiene en cuenta que dicha Administración no emite, en el único documento incorporado al expediente, valoración respecto a los hechos denunciados, limitándose a dar razón de la manifestación realizada por el interesado.”

Por las razones expuestas la propuesta del Consell fue la de desestimación del recurso.

Una solución diferente se dio en el Dictamen 479/19. Se trataba de un caso en el que el interesado había perdido o le habían robado el DNI. La persona que lo tenía en su poder le suplantó en varias actividades, entre ellas, la de comprar un vehículo. La diferencia con el supuesto anterior es que las pruebas que aportó el recurrente fueron abrumadoras, denuncias, detención del propietario real del vehículo por la Guardia Urbana de Barcelona por dar positivo de consumo de drogas conduciendo, intentos de transferencias bancarias en cuentas reales del recurrente, que llevaron a la conclusión de que el vehículo nunca había sido de su propiedad, lo que motivó que se propusiera la estimación del recurso, aplicando la doctrina del Consell que se contiene en los dictámenes citados por el Dictamen 461/19, que antes hemos transcrito.

2.- Cuota

El Dictamen 87/19 analiza el supuesto de determinar la cuota que le corresponde a un vehículo de nueve plazas, que figura en la clasificación de la base de datos de la Dirección General de Tráfico como vehículo “Tipo DGT: VEHÍCULO MIXTO ADAPTABLE” y en el Padrón municipal “Tipo: VM-VEHÍCULO MIXTO”.

El interesado, en 2008, había practicado la autoliquidación, calificando el vehículo como “Camión”. En 2009 el Ayuntamiento practicó la correspondiente liquidación, considerando el vehículo como *Vehículo mixto*, lo que tenía como consecuencia que el vehículo debía tributar como Turismo, lo que dio lugar al recurso de alzada interpuesto por el recurrente.

En el Dictamen, el Consell basa su propuesta en el contenido del art. 7.7 de la Ordenanza fiscal 1.2, reguladora del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (la redacción es idéntica para los ejercicios de 2009, 2010 y 2011), que dispone lo siguiente:

“Els vehicles mixtes adaptables tributaran segons el número de places autoritzades per a aquest tipus de vehicles:

a).....

b) Si el vehicle mixt té autoritzades de 6 a 9 places, ambdues incloses, comptant la del conductor, tributarà com a turisme.”

De acuerdo con el precepto transcrito el Consell propuso la desestimación del recurso.

3.- Prescripción

En los expedientes números 89/19, 90/19 y 257/19, el Consell Tributari reitera la doctrina sobre el instituto de la prescripción, cuyos rasgos fundamentales son los siguientes:

-La obligatoriedad de la Administración de revisar de oficio la circunstancia de haberse producido la prescripción. -Dictámenes 89/19 y 90 / 19-.

-Como se dice en los Dictámenes 90/19 y 257/19, al tratarse los supuestos examinados de deudas tributarias liquidadas, contemplados en el art. 66.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el plazo de prescripción se interrumpe, de acuerdo con el art 68.2 de la LGT, en los siguientes supuestos:

-Por cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, que conduzca de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

-Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier tipo.

-Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

Las relacionadas son las circunstancias que se han de examinar en cada caso.

Un aspecto fundamental, que resulta conflictivo, es el de las notificaciones a los interesados de las actuaciones administrativas que les afecten.

En los expedientes de referencia se da la circunstancia de que una de las cuestiones que los tres examinan es el de la validez de las notificaciones practicadas, a los efectos de la interrupción de la prescripción. Normalmente el problema se deriva de la no recepción de una notificación por ausencia del sujeto pasivo del lugar donde se practica la notificación, o por haber cambiado este de domicilio o por otras razones análogas. Ante la imposibilidad de notificar en el domicilio por causas no imputables a la Administración, se citará al interesado para la notificación por comparecencia, mediante anuncios publicados en el BOE (antes de la modificación del artículo 112 de la LGT por la Ley 15/2014, de racionalización del sector público, estos anuncios se debían publicar en el BOP); Si la

notificación ha sido correctamente practicada interrumpe la prescripción. En caso contrario, si después de intentada negativamente la notificación en el domicilio o el lugar señalado por el interesado, la Administración no se adecua a dichos procedimientos, no tiene lugar la interrupción de la prescripción.

En el Dictamen 89/19, se analizan los recursos interpuestos por un sujeto pasivo, en relación a dos vehículos de su propiedad.

Respecto a uno de ellos, en el que se plantea el problema de acreditar la notificación realizada, se dice:

“No obstante, no se dispone de acuse de recibo para constatar esta información de las bases de datos corporativas. Es por eso que a la vista de no poder tener acceso al acuse de recibo de la citada liquidación tributaria, se han de entender nulas las actuaciones realizadas con objeto de cobrar esta cuota tributaria y debe declararse prescrito el derecho de esta administración a exigir su pago”.

En relación al otro vehículo, el problema se plantea respecto a la publicación en el BOP del anuncio de citación para comparecer. El Consell dice:

“Sin que conste fecha de publicación en el BOP del anuncio de citación para comparecer y ser notificado, se han de entender nulas las actuaciones realizadas con objeto de cobrar esta cuota tributaria y debe declararse prescrito el derecho de esta Administración a exigir su pago”.

En el mismo Dictamen 89/19 algunos de las deudas tributarias analizados se encontraban incluidos en una diligencia de embargo. El Consell examina este hecho, concluyendo que:

“En consecuencia, dado que las citadas deudas estaban ya prescritas en el momento de la práctica del embargo correspondiente, dicho embargo ha de ser estimado improcedente en la parte que afecta a las citadas deudas”

El inciso final responde a que en la diligencia de embargo figuraban deudas tributarias del mismo sujeto pasivo correspondientes a conceptos tributarios diferentes al IVTM.

Puede servir de resumen en el análisis de la interrupción de la prescripción lo que el Consell dictaminó en la propuesta de resolución correspondiente al expediente núm. 257/19:

“A la vista de las actuaciones practicadas en el expediente, y teniendo en cuenta que la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier tipo también interrumpe el periodo de prescripción, ha sido acreditado que no ha transcurrido un plazo superior al de la prescripción, entre el fin del periodo voluntario de pago, la notificación de la providencia de apremio y los sucesivos requerimientos de pago o, en su caso, de la reclamación presentada por el interesado, y, por tanto, no se ha producido la prescripción de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”

Ordenanza fiscal nº 1.3. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

El Consell Tributari ha analizado 277 expedientes relacionados con el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) durante 2019. En los dictámenes correspondientes se ha estudiado y propuesto resolución sobre las siguientes materias:

1.- Sujeción al impuesto

1.1.- Inexistencia de incremento de valor

1.1.1.- La evolución de la jurisprudencia

En relación al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, el año 2019 comienza y acaba, igual que los últimos dos años, sin la esperada y necesaria reforma legislativa, instada ya por el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, que debería proporcionar la seguridad jurídica imprescindible en la aplicación de este impuesto.

En este sentido, es necesario recordar que la citada sentencia había declarado que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, siendo el Tribunal Supremo quien interpretó el alcance y los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad en la sentencia número 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación 6226/2017.

Así, el Tribunal Supremo considera que los artículos 107.1 y 107.2 letra a) del TRLRHL sólo son inconstitucionales y nulos parcialmente, resultando de aplicación en los supuestos en los que el obligado tributario no haya podido acreditar, por cualquiera de los medios admitidos en derecho, que la transmisión de la propiedad de los terrenos, o la constitución o transmisión de los derechos reales de goce, limitativos del dominio, sobre éstos, no ha puesto de manifiesto un incremento de valor, es decir, una capacidad económica susceptible de ser gravada. Por el contrario, el artículo 110.4 es inconstitucional y nulo en todo caso, en tanto impide que los sujetos pasivos puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.

El Tribunal también entra en la cuestión de la forma en la que se debe acreditar la inexistencia de incremento de valor, entendiéndose que, a estos efectos, el sujeto pasivo puede aportar cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas; optar por una prueba pericial que confirme estos indicios o emplear cualquier otro de los medios de prueba previstos en la LGT.

Y en relación a los valores consignados en las escrituras públicas el Tribunal Supremo concluyó, en la sentencia número 1248/2018, de fecha 17 de julio de 2018, que los mismos, en tanto expresen que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de

adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que desplaza al Ayuntamiento la carga de probar en contrario, de forma suficiente, que los precios inicial o final son falsos, o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

La interpretación del alcance de la inconstitucionalidad de los artículos que hace la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, ha determinado que durante el año 2019 ese Tribunal casara y anulara un gran número de sentencias que acogían la llamada tesis maximalista y, en consecuencia, contradecían los criterios fijados por el Tribunal Supremo, y ha ordenado la retracción de las actuaciones para que el órgano judicial competente se pronuncie sobre la existencia o no de plusvalía (hay que recordar que la tesis maximalista no tenía en consideración ninguna valoración de los inmuebles transmitidos, aunque pudiesen existir elementos que permitiesen apreciar la existencia o inexistencia de incremento de valor, por entender que, al haber sido declarados inconstitucionales los artículos citados, habían sido expulsados del ordenamiento jurídico).

El Consell Tributari, en sus propuestas de resolución, ha seguido los criterios contenidos en la jurisprudencia del TS, y ha dictaminado favorablemente las propuestas de resolución del Institut Municipal d'Hisenda que ya estaban ajustadas a estos criterios.

No obstante, las dudas sobre la adecuación de las normas que regulan la base imponible del impuesto al principio de capacidad económica continúan. En particular, el Juzgado de lo contencioso administrativo número 32 de Madrid, el Juzgado de lo contencioso administrativo número 2 de Zaragoza y el Tribunal Supremo habían planteado sendas cuestiones de inconstitucionalidad en relación a los supuestos, en los que, a pesar de existir un incremento real obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión, la cuota a pagar es superior al incremento de valor, por entender que las normas relativas a la regla de cálculo podrían ser contrarias a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad.

Dos de estas cuestiones –las planteadas por el Juzgado contencioso administrativo número 32 de Madrid y por el Juzgado de lo contencioso administrativo número 2 de Zaragoza– fueron resueltas por el Tribunal Constitucional durante el año 2019.

En la sentencia número 126/2019, de 31 de octubre, publicada en el BOE de 6 de diciembre de 2019, el Tribunal Constitucional estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado número 32 de Madrid. La sentencia analiza los efectos del supuesto que ha dado lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre los principios de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad, en los siguientes términos:

(...) Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ

3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE(...)).

Por estos motivos, la sentencia declara la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLHL en los casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, por vulnerar los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad.

En este sentido, la sentencia precisa que:

“a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria”

La propia sentencia indica que, con fundamento con la misma, sólo se pueden revisar situaciones que no hayan alcanzado firmeza en la fecha de su publicación, por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía, respecto de aquellas, resolución judicial o administrativa firme.

El Tribunal Constitucional también en esta sentencia 126/2019 vuelve a reclamar la intervención del legislador, indicando que, una vez declarados inconstitucionales, primero los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL, es necesario adaptar el régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en ambas sentencias.

Por su parte, en la sentencia número 153/2019, de 25 de noviembre, en relación al planteamiento de la cuestión por parte del Juzgado número 2 de Zaragoza, el Tribunal Constitucional declara la pérdida sobrevenida del objeto, en atención a que, habiendo sido declarado inconstitucional el artículo 107.4 TRLHL, en los términos de la sentencia anterior, la duda planteada por el órgano judicial ha quedado resuelta.

A consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional número 126/2019, de 31 de octubre, pero ya en pronunciamientos correspondientes al año 2020, el Tribunal Supremo ha fijado de nuevo criterios interpretativos en relación a los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en ambas sentencias. Así, en la sentencia de 30 de enero de 2020 (recurso 151/2018) el Tribunal Supremo incorpora un fundamento jurídico en los siguientes términos:

“SEXTO.- Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las SsTC 59/2017 y 126/2019.

Conforme a lo que ha sido expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial.

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que antes hemos expresado, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o, dicho de otro modo, porque “imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SsTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)”.

Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].

3º) Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y la consecuencia de la inaplicación derivada de esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado”.

Estos criterios interpretativos, se incorporan en sentencias posteriores, también correspondientes ya al año 2020.

En relación a la adecuación a derecho de la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU se debe añadir que durante el año 2019 han sido numerosas las sentencias que se han ocupado de esta cuestión, entendiendo que la fórmula de cálculo que proponían los recurrentes (la llamada “fórmula de Cuenca”, que se basaba en el cálculo de la base imponible del impuesto por la diferencia entre el valor final, -que era el valor catastral vigente en el momento del devengo del impuesto- y un valor inicial obtenido a partir de la fórmula matemática del descuento) es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 del TRLRHL.

Concretamente, en la STS de 27 de marzo de 2019 (recurso número 4924/2017) el Tribunal fijó la doctrina de que *“la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda”*. Todo ello, partiendo de la circunstancia de que el obligado tributario no haya conseguido acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de valor, de acuerdo con la doctrina emanada de la STS de 9 de julio de 2018.

Por otro lado hay que indicar que en este año 2019 el Tribunal Supremo también ha examinado una serie de supuestos en los que se plantaba la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por los perjuicios causados a los contribuyentes en los actos de aplicación del tributo, a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) i 110.4 del TRLRHL por la STC 59/2017.

En estos supuestos, el Tribunal afirma que para que nazca el deber de indemnizar deben concurrir los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: a) que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que “el particular no tenga el deber jurídico de soportar” y b) que el daño alegado sea “efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas”. Además, la ley dispone que sólo procederá la indemnización “cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiese alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada” (art. 32.4 LRJSP). Igualmente se debe tener en cuenta que, en estos casos, el derecho a reclamar prescribe al año de la publicación en el BOE de la sentencia que declara la inconstitucionalidad.

En cuanto a la antijuricidad del daño, el Tribunal sostiene que en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador sea la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, se debe imponer como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuricidad de éste, y sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían llevar a explicar o justificar una afirmación contraria.

Respecto a la existencia y acreditación de un daño indemnizable, el Tribunal Supremo analiza su concurrencia a la luz de su doctrina interpretativa del alcance y efectos de la STC 59/2017, concluyendo que si la parte que reclama ha conseguido acreditar la inexis-

tencia de un incremento de valor por alguno de los medios previstos en derecho, concurrir en este supuesto un daño susceptible de ser indemnizado por vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Finalmente, en cuanto al sujeto obligado a indemnizar, el Tribunal Supremo rechaza que la responsabilidad del abono de la indemnización pueda corresponder a los Ayuntamientos, al remarcar que el resarcimiento de los daños causados por aplicación de la ley inconstitucional no equivale a la devolución de los ingresos realizados. En este sentido afirma que el Estado, en su vertiente de legislador responsable de los perjuicios causados a los particulares, es un ente ajeno a la Administración concreta a la que le corresponde la gestión tributaria amparada en la ley declarada inconstitucional y, mientras la Administración responsable será siempre en este caso la Administración del Estado, la Administración gestora en el ámbito tributario puede ser otra diferente.

1.1.2.- La doctrina del Consell Tributari

En cuanto a los recursos examinados por el Consell Tributari el año 2019, que ascienden a 277, hay que decir, en primer lugar, que, aunque la alegación principal de los contribuyentes ha sido la ausencia de incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión del inmueble, también se han invocado de manera masiva los argumentos de la inexistencia de normativa aplicable al caso concreto, por la declaración de inconstitucionalidad de las normas que hace la STC 59/2017 (en concordancia con la tesis maximalista mantenida por numerosa jurisprudencia), y la incorrección de la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto, principalmente en base a la conocida como “fórmula de Cuenca”. Estos dos últimos argumentos son los que se alegaban mayoritariamente en los casos en que de los valores consignados en las escrituras públicas de adquisición y transmisión del inmueble no resultaba acreditada la inexistencia de incremento de valor.

La resolución de los recursos de alzada pasa en primer lugar por el análisis de la acreditación por parte del obligado tributario de la inexistencia del incremento de valor conforme a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de julio de 2018, y otras que la complementen. En los casos en que éste no ha acreditado la inexistencia de incremento de valor, y valorando igualmente que la cuota a satisfacer por el IIVTNU no sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido, el Consell analiza el resto de argumentos, desestimando tanto los referidos a la tesis maximalista como a la denominada fórmula de Cuenca, en base igualmente a la jurisprudencia de ese Tribunal.

• 1.1.2.1.- Prohibición de efectos confiscatorios en la aplicación del impuesto

En el dictamen correspondiente al expediente 597/19, de fecha 11 de diciembre de 2019, el Consell estimó un recurso de alzada en el que, aunque de la prueba aportada por el contribuyente resultaba acreditada la existencia de incremento de valor, la cuota a pagar era superior al incremento patrimonial obtenido, por lo que resultaba inconstitucional la aplicación del método de cálculo previsto en el artículo 107.4 del TRLRHL:

“Cuarto.- En este supuesto concreto, y según las escrituras, el valor declarado en la escritura de transmisión para el inmueble de referencia, es inferior al de su adquisición. En el mismo sentido, se incluye en el expediente un informe técnico

de valoración, por la Arquitecta del Departamento del Contencioso, Devoluciones y Reclamaciones de Tributos del Instituto Municipal de Hacienda, en el que se concluye que existe un incremento de valor de 1.395,64 euros.

Por ello, en una primera aproximación y de acuerdo con la jurisprudencia examinada, se ha de concluir que se ha producido un incremento de valor en la transmisión, sin que el recurrente haya probado la inexistencia de una plusvalía real, conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tal y como el TC ya lo evidencia en la misma STC 59/2017.

Sin embargo, también en este supuesto se da el hecho de que la cuota a pagar por importe de 2.286,08 euros es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, por lo que resulta inconstitucional la aplicación del método de cálculo de la base imponible del impuesto previsto en el artículo 107.4 del TRLRHL por ser contrario a los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad, y así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 31 octubre de 2019, por lo que debe procederse a la anulación de la autoliquidación practicada”.

Un supuesto similar se había planteado con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional número 126/2019, de 31 de octubre, en el expediente 30/19, cuyo dictamen es de fecha 24 de abril de 2019. En este caso, de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del inmueble resultaba que el precio de adquisición era superior al de transmisión. Además, el recurrente había aportado un dictamen pericial de valoración del inmueble del que también resultaba acreditada la inexistencia de incremento de valor.

A la vista de estas pruebas, y considerando que en el dictamen aportado por el recurrente no se examinaba específicamente la finca objeto del tributo, sino que era excesivamente genérico y se centraba en hacer un análisis de la evolución de los valores de los inmuebles en la zona donde estaba ubicado y en el conjunto del municipio, la Arquitecta municipal emite un dictamen de valoración del inmueble del que resulta que el terreno había experimentado un incremento de valor de 123,89 euros en el periodo que va desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transmisión.

El Consell Tributari, analiza la cuestión a partir de la STS de 23 de mayo de 2018 (RJ 2018 \ 2432), referida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y relativa a cómo se debe valorar el contenido de las escrituras de transmisión del inmueble. De acuerdo con esta sentencia, para que resultara procedente la comprobación por parte de la Administración se debería acreditar, por un lado, la existencia de simulación, es decir, que el precio declarado no se corresponde con el precio satisfecho, y, por otra parte, que el valor declarado como precio no se corresponde con el valor real.

En el presente supuesto no resulta del expediente que se haya comprobado la existencia de simulación en la determinación de los precios declarados de compra y de venta, y en relación a la posibilidad de que el precio abonado no se corresponda con el valor real, la única prueba desarrollada por la Administración es el informe de la arquitecta municipal. La comparación entre los precios declarados y los resultantes del dictamen de la arquitecta tiene como resultado que se trata de cuantías poco alejadas, de escasa diferencia.

El Consell considera que, a la vista de esta escasa diferencia entre el precio declarado en las escrituras y el resultante del dictamen municipal es difícil apreciar la existencia de circunstancias singulares en la compra y venta del inmueble suficientes para hacer dudar de que el valor real sea muy diferente tanto al escriturado como al resultante del dictamen de la arquitecta municipal, ya que se mueven en una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Por este motivo, el Consell entiende que hay que estar a la valoración realizada por el obligado tributario y, en consecuencia, resulta acreditada la inexistencia de incremento de valor.

Descartada la existencia de incremento de valor y, por tanto, no realizado el hecho imponible del impuesto, el Consell entiende que no sería necesario abordar la cuestión relativa a la existencia de capacidad económica.

Sin embargo, el Consell entra en este análisis, ya que del contenido del informe municipal resulta la existencia de un incremento de 123,98 euros, y la autoliquidación cuya rectificación se solicita tiene un importe de 5.914,44 euros. En este caso, el Consell entiende que estaríamos ante el supuesto contemplado en la sentencia del Juzgado contencioso administrativo número 2 de Zaragoza de fecha 7 de julio de 2017, que en su fundamento jurídico tercero afirma que *“esto también excluiría de una valoración positivamente constitucional aquellos supuestos en que, habiendo un ligero incremento, la aplicación del sistema supone que la cuota supere dicho incremento”*, es decir, que el impuesto tuviese carácter confiscatorio.

• *1.1.2.2.- Casos que no suponen una transmisión*

En relación a la acreditación de la inexistencia de incremento de valor por parte del obligado tributario, a quien corresponde la carga de la prueba, hay que indicar que, en determinados casos, éste ha aportado, para acreditar el valor de adquisición del inmueble, documentación correspondiente a un acto que no constituye propiamente una transmisión, como puede ser la disolución de la sociedad de gananciales (expedientes 170/19 y 475/19), disolución de condominio (expediente 475/19) o escritura de división horizontal.

En cuanto a la disolución de condominio a que se hace referencia en el dictamen correspondiente al expediente 475/19, de fecha 20 de noviembre de 2019, el Consell, citando jurisprudencia del Tribunal Supremo y una Consulta de la DGT de fecha 11 de mayo de 2018, y reproduciendo otro dictamen anterior, de fecha 7 de diciembre de 2016 (expediente 175/16), afirma: *“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 como sucede, entre otros supuestos, en los de división de la cosa común.”*

En este último expediente (475/19) la liquidación recurrida se había practicado a consecuencia de la pérdida del derecho a la aplicación de la bonificación por transmisión de la vivienda habitual, en tanto que la obligada tributaria no había mantenido la vivienda en su patrimonio durante los tres años siguientes a la muerte de la causante, tal como establece la ordenanza fiscal para el disfrute de esta bonificación. La recurrente entendía que procedía aplicar la bonificación de forma gradual, en proporción al período transcurrido, pero el Consell desestima el recurso al entender ajustada a derecho la actuación municipal.

En la propuesta de resolución correspondiente al expediente 167/19, de fecha de 2 de octubre de 2019, el Consell examinó un supuesto en el que, según resultaba de la escritura pública de adquisición de la herencia por parte del recurrente, la causante había adquirido el inmueble transmitido, en cuanto a una mitad indivisa, en pago de su sociedad de gananciales, y en cuanto a la restante mitad indivisa, por su condición de heredera de su cónyuge. En tanto que la adquisición de la mitad indivisa correspondiente a su participación en la sociedad de gananciales es un supuesto de no sujeción del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104.3 del TRLRHL, la fecha de adquisición de esta mitad es la fecha de la escritura pública de compraventa mediante la cual la causante y su cónyuge adquirieron el inmueble transmitido. En este caso concreto, el precio de adquisición correspondiente a esta mitad indivisa era notablemente inferior al valor de transmisión, y no constaba en el expediente la escritura pública mediante la cual la causante había adquirido la mitad indivisa correspondiente a la herencia del su cónyuge. Así, siendo el precio de adquisición de una de las mitades indivisas del inmueble inferior al valor de transmisión y no habiendo acreditado el recurrente el valor de adquisición por parte de la causante de la restante mitad indivisa, el Consell concluye que, en el presente caso, no ha resultado probada por el recurrente la inexistencia de incremento de valor del inmueble experimentado durante el período comprendido entre la fecha de adquisición del inmueble y la fecha de su transmisión.

• *1.1.2.3.- Casos de alteración en el inmueble*

En otros casos, para acreditar el valor de adquisición del inmueble la documentación aportada por el recurrente también ha resultado insuficiente, al haber existido una alteración en el inmueble transmitido (declaración de obra nueva o división horizontal) y corresponder la documentación aportada a una fecha anterior a esta alteración, con la consecuencia de no existir identidad física, económica o jurídica entre el inmueble adquirido y el inmueble transmitido.

Esta cuestión se planteó inicialmente en el expediente 7/19, y en dictámenes posteriores el Consell reiteró su posición reproduciendo parte de este dictamen. Así, en el dictamen correspondiente al expediente 7/19, de fecha 13 de febrero de 2019, el Consell dijo:

“Aun obrando en el expediente administrativo la escritura pública mediante la cual la recurrente adquirió la propiedad de la finca, debe tenerse en cuenta que en el momento en que tiene lugar dicha adquisición, en fecha 8 de marzo de 2006, no se había llevado a cabo la división de la finca en régimen de propiedad horizontal, que tuvo lugar a través de la escritura pública de fecha 25 de mayo de 2012, y la subsanación de la misma, en fecha 13 de julio de 2012, por lo que no existe identidad física, económica o jurídica entre el inmueble adquirido el 8 de marzo de 2006 y las entidades que forman parte del mismo que se transmiten en fecha 19 de julio de 2016. En la escritura pública de aumento de capital de fecha 8 de marzo de 2006 figura el valor total de la finca, 3.400.000 euros, sin que resulte posible atribuir una parte de este valor a la finca o entidad que se transmite en el presente expediente.

Teniendo en cuenta lo anterior - y dado que el recurrente no ha aportado una prueba pericial que acredite el valor del inmueble transmitido en el momento de su adquisición, y ni tan siquiera ha aportado la valoración del inmueble que consta en la escritura de división de la finca en régimen de propiedad horizontal-, correspon-

diéndole la carga de la prueba, puede concluirse que el recurrente no ha acreditado, mediante un principio de prueba suficiente, el valor del inmueble transmitido en el momento de su adquisición.”

Cuestión similar se planteó en el expediente 349/19. En la propuesta de resolución correspondiente a este expediente el Consell afirma que:

“(…) Sin embargo, resulta necesario tener en cuenta que en las escrituras públicas de adquisición de las dos mitades indivisas del terreno figura un valor anterior a la declaración de obra nueva, cuyo título lo constituye la escritura pública de 23 de mayo de 1991, que no ha sido aportada por la recurrente. Por este motivo, no existe identidad física, económica o jurídica entre el terreno adquirido en fechas 1 de julio de 1988 y 21 de febrero de 1989 y el inmueble que se transmite en fecha 19 de abril de 2016.

Teniendo en cuenta lo anterior, correspondiendo a la recurrente la carga de la prueba y dado que ésta no ha aportado ninguna prueba que acredite el valor del inmueble en el momento de su adquisición, pues la adquisición del solar y la construcción de la obra nueva tuvieron lugar en diferentes momentos temporales y, además, la recurrente no ha aportado, habiendo sido requerida, la escritura de declaración de obra nueva, con lo cual ni siquiera consta la valoración del inmueble en ese momento, se puede concluir que la recurrente no ha acreditado el valor del inmueble transmitido en el momento de su adquisición. A lo que hay que añadir que consta en el expediente prueba suficiente de la existencia de incremento.”

En los supuestos de hecho analizados en los dictámenes correspondientes a los expedientes 101/19 y 396/19, que corresponden al mismo recurrente y la misma operación inmobiliaria, la sociedad recurrente había adquirido el terreno y posteriormente había construido, en régimen de propiedad horizontal, las edificaciones objeto de transmisión. En ambos casos, la recurrente afirmaba que no se había producido incremento de valor en la transmisión e intentaba acreditar esta circunstancia de dos maneras: comparando sólo los valores del suelo y comparando valores globales (suelo y construcción). En el caso de la comparación de los valores del suelo, con el fin de acreditar el valor de adquisición aportó la escritura pública de adquisición del terreno y dividió el precio global entre los once viviendas resultantes de la posterior construcción de las edificaciones en régimen de propiedad horizontal, y para acreditar el valor de transmisión aportó la escritura pública de venta y aplicó al precio de venta el porcentaje correspondiente al valor del suelo en el recibo del IBI. En el caso de comparación de valores globales, con el fin de acreditar el valor de adquisición sumó al valor del suelo calculado de la manera indicada anteriormente, el valor de la construcción que figuraba en el balance de la empresa, y el valor de transmisión el acreditó mediante la escritura pública de venta.

El Consell Tributari desestima los recursos, al no existir identidad física, económica o jurídica entre el inmueble adquirido y el inmueble transmitido y, en consecuencia, al no haber acreditado la recurrente la inexistencia de incremento de valor. Así, en el dictamen correspondiente al expediente 396/19 se puede leer:

“Cuarto.- En el presente caso la sociedad recurrente ha aportado un extracto de la escritura pública de adquisición del inmueble y la escritura pública de venta de una de las viviendas unifamiliares.

En la solicitud de no sujeción al IIVTNU de la transmisión realizada, la recurrente sostiene que la ausencia de incremento de valor queda acreditada de dos formas, es decir, tanto si se toma únicamente el valor del suelo como si se toma conjuntamente el valor del suelo y de la construcción. En el primer caso, la recurrente obtiene el precio de adquisición dividiendo el precio total del inmueble adquirido: 4.960.550 euros, entre 11 viviendas, resultando el valor de adquisición del suelo en relación a la vivienda transmitida de 450.959 euros. En relación al precio de transmisión del inmueble, toma el total de 600.000 euros (piso y plaza de aparcamiento) y le aplica el porcentaje que corresponde al valor del suelo, según el recibo del IBI (31,75%), dando como resultado 190.500 euros. Si se toman valores globales, entiende que también queda acreditada la ausencia de incremento de valor. En este caso, para calcular el precio de adquisición entiende que al precio de adquisición del inmueble (que correspondería al solar, teniendo en cuenta que en la escritura se hace constar que se ha procedido al derribo de la edificación existente), hay que sumarle el valor de la construcción, que no acredita, resultando un total de 9.273.862,63 euros. De ello resulta un valor individual para el inmueble transmitido de 778.250,66 euros, que es también superior al precio de transmisión de la vivienda (578.000 euros).

En el recurso de alzada la recurrente, además de reiterarse en lo expuesto en la anterior solicitud, alega que los cálculos que realiza la resolución impugnada para determinar los valores de adquisición y transmisión del inmueble objeto del expediente son incomprensibles y no cuentan con ningún sustento legal que los ampare.

La resolución impugnada, después de realizar los correspondientes ajustes en el precio de adquisición de la finca para obtener el precio individualizado del inmueble transmitido mediante la aplicación al precio total del inmueble (4.960.550) del coeficiente general correspondiente a la entidad transmitida que figura en la propia escritura de transmisión (8,52%) y referirlo todo ello a los valores del suelo, concluye que el valor declarado en la escritura de transmisión es superior al de su adquisición.

Sin embargo, resulta necesario indicar que en la escritura pública de adquisición, de fecha 27 de julio de 2007, figura un valor anterior a la construcción del inmueble transmitido (debe recordarse que en dicha escritura se hace constar que se ha procedido al derribo de la edificación existente y que se cuenta con licencia de obras para edificar 11 viviendas unifamiliares, 50 plazas de aparcamiento y 23 trasteros) y, en consecuencia, anterior a la construcción de las nuevas edificaciones en régimen de propiedad horizontal (cuyo título lo constituye la escritura pública de fecha 10 de junio de 2010, que no ha sido aportada por la recurrente), mientras que en la escritura de transmisión de la entidad objeto del presente expediente ya ha tenido lugar la construcción de las nuevas edificaciones y la división horizontal. Por este motivo, no existe identidad física, económica o jurídica entre el inmueble adquirido el 27 de julio de 2007 y la entidad que se transmite en fecha 16 de octubre de 2018.

Esto mismo es lo que este Consell afirmó en el dictamen correspondiente al expediente 7/19 (...).

• 1.1.2.4.- Medios de prueba

La no aportación por parte del obligado tributario de los medios de prueba suficientes, al menos indiciariamente, para acreditar la inexistencia de incremento de valor, correspondiéndole la carga de la prueba, ha implicado la desestimación de varios recursos por parte del Consell.

La valoración de los elementos probatorios mediante los que los obligados tributarios intentan acreditar la inexistencia de incremento de valor también ha sido objeto de numerosas propuestas de resolución del Consell.

En el dictamen correspondiente al expediente 93/19 el Consell analizaba un supuesto en el que el valor declarado en la escritura de transmisión en el año 2015 era superior al de su adquisición en 2000, resultando un incremento de valor del terreno desde el momento de su adquisición hasta el momento de su transmisión. Sin embargo, la recurrente sostenía que el decremento del valor del suelo quedaba acreditado por la comparación entre el valor del suelo reflejado en una tasación incorporada a la escritura de adquisición del año 2000 y el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión. El Consell desestimó esta alegación al entender que los valores mediante los cuales el recurrente pretendía acreditar la ausencia de incremento de valor no constituían valores homogéneos ni objetivamente comparables, pues el valor del suelo en el momento de la adquisición era el resultado de una tasación que tiene como finalidad la valoración de inmuebles para garantía de concesión de préstamos hipotecarios que, además, refleja un valor sostenible en el tiempo y no referido estrictamente al momento de la adquisición del bien, mientras que el valor de transmisión no se correspondía con ninguna tasación o valoración del inmueble, sino que era el valor del terreno en el momento de la transmisión.

En el expediente 62/19 el recurrente no acreditó el valor del inmueble en el momento de su adquisición, en tanto que no aportó las escrituras públicas correspondientes. Sin embargo, intentó acreditar la inexistencia de incremento de valor a través de datos estadísticos, y al respecto, afirmó el Consell que:

“Asimismo, la parte recurrente intenta acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno a través de datos estadísticos, aportando para ello al presente recurso unas tablas, cuya fuente es el Ministerio de Fomento. La primera de ellas contiene, por trimestres, el precio medio del metro cuadrado de suelo urbano en municipios de más de 50.000 habitantes desde el año 2004 al año 2017, y la segunda contiene ese mismo dato- el precio medio del metro cuadrado de suelo urbano-, por comunidades autónomas y por provincias.

Teniendo en cuenta que la identificación concreta del objeto de valoración es condición indispensable para proceder a dicha valoración, no puede admitirse que la documentación aportada por la recurrente, consistente únicamente en datos estadísticos, constituya un medio de prueba del valor del inmueble en el momento de su adquisición o en el momento de su transmisión. Dicha documentación, al estar elaborada tomando como referencia el

total de los valores generales que afectan al municipio, constituye una valoración media que no se concreta sobre el inmueble transmitido y, por este motivo, no tiene en consideración elementos que son esenciales a toda valoración, como pueden ser la localización concreta del inmueble dentro del municipio, su adecuación al planeamiento urbanístico o la existencia de derecho al aprovechamiento urbanístico susceptible de valoración, los usos a qué se destina, el régimen de protección pública y de protección del patrimonio arquitectónico, etc”.

En idénticos términos se pronuncia el Consell en los dictámenes correspondientes a los expedientes 81/19 y 106/19, respecto a la misma cuestión.

• *1.1.2.5.- Actualización de acuerdo con el IPC*

En estos expedientes (62/19, 81/19 y 106/19) el Consell Tributari manifiesta su disconformidad con la actualización del precio de adquisición con el IPC, que ya había analizado en los dictámenes correspondientes a los expedientes 42/19, de 29 de mayo de 2019 y 67/19, de 19 de junio de 2019.

En el recurso correspondiente al expediente 42/19 la recurrente había alegado que la transmisión del inmueble que había dado lugar al devengo del impuesto no había puesto de manifiesto ningún incremento de valor, pues el precio de adquisición, actualizado con el IPC correspondiente a la provincia donde se ubica el municipio, era superior al valor de transmisión.

Al respecto el Consell afirmó que:

“En relación a la alegación de la recurrente referida a la actualización del precio de adquisición con el IPC hay que tener en cuenta que la capacidad económica que grava el impuesto no debe entenderse como un incremento o pérdida en el patrimonio del sujeto pasivo derivada de la transmisión de un inmueble - gravada por los impuestos personales que recaen sobre las rentas del obligado tributario - sino como el aumento de valor del bien, por lo que no resultaría procedente dicha actualización”.

Y el Consell continúa con los siguientes argumentos:

“La improcedencia de la aplicación al IIVTNU de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Sociedades (IS) que determinan el cómputo de las ganancias o pérdidas patrimoniales y del beneficio económico, se pone de manifiesto entre otras, en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2019 (recurso núm. 3107/2017), referida a gastos de urbanización.

En esta sentencia el Tribunal Supremo afirma que:

“(…) Los costes de urbanización no integran el precio o valor de adquisición porque se producen en un momento posterior al de la adquisición, y por ello no forman parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del

periodo de generación de la riqueza potencial gravada. El IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de 20 años).

Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes. Por ello, las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades, resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU.(...).

Y continúa la sentencia:

(...) En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor; pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor; y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad y, por ende, las normas del Código de Comercio (art. 38), así como las normas de contabilidad que invoca (la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias). Este conjunto normativo tiene por objeto reflejar fielmente la situación patrimonial de una empresa, y por ello debe incorporar el valor actualizado de aquel bien que, al ser transmitido, dará lugar en su caso al devengo del IIVTNU. Pero ese valor actualizado contablemente, que incorpora elementos distintos al precio de adquisición, no constituye, como reconoce la parte recurrente, normativa de aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU.(...)

En consecuencia, es evidente que la aplicación de coeficientes de actualización que podría llevarse a cabo en el IRPF o en el IS, siempre y cuando las normas reguladoras de estos impuestos así lo previeran, es absolutamente irrelevante en el ámbito del IIVTNU.”

A este dictamen se remiten los expedientes 62/19, 81/19 i 106/19, en los que el Consell afirma:

“Finalmente, debe tenerse en cuenta que este Consell ya puso de manifiesto la improcedencia de actualizar el precio de adquisición del inmueble con el IPC en el dictamen correspondiente al expediente 42/19. En él se concluía que la aplicación de coeficientes de actualización que podría llevarse a cabo en el IRPF o en el IS, siempre y cuando las normas reguladoras de estos impuestos así lo previeran, es absolutamente irrelevante en el ámbito del IIVTNU.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Juzgado número 17 de Barcelona de fecha 21 de mayo de 2019, dictada en el procedimiento ordinario 209/2017 F1 en el que ha sido parte el Ayuntamiento de Barcelona, en la cual se afirma:

“(…) Entenem que el sistema utilitzat per la actora no és correcte, ja que per res resulta de la STS de 18 de juliol de 2018, la qual es limita a indicar que el que procedeix és comparar els valors de compra i venda, sense que res indiqui sobre la possible actualització dels preus de compra segons els protocols de l'INE. Si s'utilitzés aquest sistema la gran majoria de transmissions antigues, com aquí és el cas, resultarien negatives, i en la pràctica, l'impost desapareixeria.

Aquesta comparació efectuada mitjançant preus actualitzats de compra no resulta de cap disposició jurídica, ni de la fórmula que estableix el TRLHL, ni veiem cap possibilitat d'aplicar l'innovador sistema que pretén l'entitat actora. Entenem que quan el TS es refereix a comparació de preus en les escriptures de compra i de venda, s'està referint als preus que consten en tals escriptures, preus reals abonats en el seu moment, i no es refereix al valor dels diners utilitzats per a la compra referit al dia de la venda. Si utilitzem aquesta fórmula o sistema ja no ens referim a “preus reals”, com exigeix la ressenyada doctrina del Tribunal Suprem, sinó a un concepte diferent com és el de “preu equivalent”, cosa que no té cap empara real ni jurisprudencial”.

- 1.1.2.6.- Gastos vinculados a la adquisición

En el dictamen correspondiente al expediente 53/19 el Consell se pronuncia, además de la improcedencia de actualización del precio de adquisición con el IPC, sobre la improcedencia de añadir a este precio el importe de los gastos vinculados a la adquisición:

“Cuarto.- En este caso, la persona interesada alega que no ha habido incremento de valor en la transmisión de su derecho sobre el bien inmueble en cuestión, y se ha aportado la escritura pública de adquisición del inmueble y la escritura pública de la posterior transmisión.

Es preciso indicar que, tal y como ya señaló este Consell Tributari en su expediente 42/19, los gastos derivados de la adquisición del inmueble, tales como los gastos de Notaría, Registro de la Propiedad e impuestos vinculados a la adquisición, no se pueden sumar a su valor de adquisición, ni tampoco se puede actualizar con el IPC ni cualquier otro índice de referencia, ya que el impuesto sobre el incremen-

to de valor de los terrenos de naturaleza urbana, no grava la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión como sucede en el IRPF (impuesto de carácter estatal que no es equiparable al que nos ocupa), sino el incremento de valor del suelo experimentado.

En este sentido, el valor declarado de la escritura de transmisión es superior al de su adquisición, por tanto se ha de concluir que en este caso se ha producido un incremento de valor en la transmisión.

Todo ello prueba que sí ha habido una manifestación de capacidad económica de acuerdo con el criterio determinado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017 y por el Tribunal Supremo, en la interpretación de la mencionada sentencia, que habilita plenamente la aplicación del artículo 107 del TRLRHL y somete esta transmisión a la tributación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

En términos similares, en el dictamen correspondiente al expediente 396/19, de fecha 19 de diciembre de 2019, el Consell manifestó:

“Quinto.- Relacionado con la cuestión de la acreditación de la inexistencia de incremento de valor debe examinarse la alegación de la recurrente de que la existencia de capacidad económica exige, en el supuesto de una transmisión, la existencia de una renta positiva y neta por la diferencia entre valor de adquisición y valor de transmisión, y que para la determinación de la renta neta deben considerarse todos los gastos e ingresos relacionados con la adquisición y la transmisión.

Al respecto resulta necesario indicar que, como este Consell Tributari ya ha puesto de manifiesto en anteriores dictámenes, como el correspondiente al expediente 42/19, la capacidad económica que grava el impuesto no debe entenderse como un incremento o pérdida en el patrimonio del sujeto pasivo derivada de la transmisión de un inmueble - gravada por los impuestos personales que recaen sobre las rentas del obligado tributario - sino como el aumento de valor del bien.

En el mismo dictamen el Consell señalaba que “La improcedencia de la aplicación al IIVTNU de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Sociedades (IS) que determinan el cómputo de las ganancias o pérdidas patrimoniales y del beneficio económico, se pone de manifiesto entre otras, en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2019 (recurso núm. 3107/2017), referida a gastos de urbanización”. Dicha sentencia, entre otras cuestiones, indicaba que “(...) Por ello, las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades, resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU (...)”

Ello no obstante, este Consell no desconoce que en el supuesto de hecho examinado en la sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 dicho Tribunal tiene en cuenta una serie de gastos relacionados con la adquisición y la

transmisión del inmueble para determinar que el art. 107.4 del TRLRHL es inconstitucional, por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, aunque el fallo de la sentencia no hace referencia expresa a esta cuestión.

En cualquier caso, lo cierto es que la recurrente, correspondiéndole la carga de la prueba, tampoco ha acreditado la existencia de los gastos a los que hace referencia, pues en relación con la adquisición del inmueble únicamente ha aportado un extracto de la escritura de compraventa, sin aportar ninguna factura correspondiente a los gastos e impuestos de la adquisición. En relación a la transmisión, la recurrente tampoco ha aportado ninguna justificación de los mismos, debiendo además tener presente que en la propia escritura pública de transmisión figura una cláusula en la que se señala que “Todos los gastos e impuestos que se devenguen o causen por esta escritura serán de cuenta de la parte compradora”.

La falta de acreditación de ninguno de los gastos invocados hizo innecesario que el Consell Tributari se pronunciara sobre cuáles son “los gastos y tributos soportados tanto en el momento de la adquisición como en el de la transmisión” que, según la citada STC 126/19, de 31 de octubre de 2019, se han de sumar a los valores que constituirán la base imponible del impuesto. Concreción que ha hecho el Consell Tributari ya en el año 2020 (Dictamen 409/19), al determinar: “*que los gastos y tributos a tener en cuenta sean aquellos directamente relacionados con los actos de adquisición y de transmisión de un inmueble, necesarios e ineludibles para que aquellos actos surtan efectos y que no dependen de la voluntad discrecional de uno de los sujetos.*”

Aplicada esta interpretación a este caso concreto, resultaría que, respecto a la adquisición del inmueble, deberían añadirse al precio escriturado, el ITPAJD, y los gastos de Notaría, Gestor y Registro de la Propiedad. En cambio, este Consell entiende que los gastos derivados del Préstamo Hipotecario no deberían computarse por tratarse de un negocio jurídico independiente del acto de compraventa, que es el gravado por el impuesto.”

El argumento del dictamen referido al expediente 42/19 de que “*la capacidad económica que grava el impuesto no debe entenderse como un incremento o pérdida en el patrimonio del sujeto pasivo derivada de la transmisión de un inmueble - gravada por los impuestos personales que recaen sobre las rentas del obligado tributario - sino como el aumento de valor del bien*” sirvió también, en el expediente 93/19, para desestimar la alegación de la recurrente de que, aunque el precio de adquisición fue inferior al de transmisión, la finca se encontraba gravada con una hipoteca, motivo por el que el importe líquido percibido por la transmisión fue menor.

- *1.1.2.7.- Informe pericial*

En el supuesto de hecho que se examina en el dictamen correspondiente al expediente 48/19, de las escrituras públicas correspondientes a la adquisición y la transmisión del inmueble se derivaba la existencia de incremento de valor. Sin embargo, la recurrente había presentado un informe pericial realizado de acuerdo con las previsiones de la Orden Ministerial ECO 805/2003, de 27 de marzo y normas concordantes. El Consell entiende

que este informe se ha elaborado en base a una normativa no aplicable, en tanto que las valoraciones, de acuerdo con la Disposición Transitoria Tercera del RDL 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, se deben realizar conforme a las previsiones del artículo 23 del RDL 1492/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de valoraciones de la Ley del Suelo. Además, el informe contenía una serie de irregularidades que determinaban la imposibilidad de tomarlo en consideración, tales como que el valor del suelo se había calculado a partir del precio fijado por las partes en la escritura y sin tener en cuenta otros datos objetivos, como pueden ser valores comparables o estadísticas. Finalmente hay que indicar que en el expediente figuraba un informe de valoración del Ayuntamiento del que resultaba la existencia de incremento de valor del suelo desde la fecha de su adquisición hasta la fecha de la transmisión. En base a todos estos argumentos, el Consell propone la desestimación del recurso de alzada.

En cambio, en el supuesto de hecho que se analiza en el dictamen correspondiente al expediente 139/19, de las escrituras públicas correspondientes a la adquisición y la transmisión del inmueble aportados por el interesado resultaba un menor valor de transmisión del inmueble respecto al valor de adquisición.

Sin embargo, en el expediente constaba un Informe pericial de valoración, emitido por la arquitecta del departamento del Contencioso, Devoluciones y Reclamaciones de Tributos del IMH, en el que se concluye que se ha producido un incremento del valor del suelo entre la fecha de adquisición y la de transmisión.

El dictamen del Consell analiza este informe, en los siguientes términos:

“En efecto, es el Real Decreto 1492/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de valoraciones de la Ley del Suelo el que, en correspondencia con la finalidad de la valoración, resulta aplicable según se declara en el mismo Informe. Así, el artículo 22 establece que el valor debe cuantificarse de acuerdo con dos métodos de valoración que, utilizados simultáneamente, concretarán el valor del inmueble correspondiente. El primero de ellos es el método de comparación, que se determina en función de los usos de la edificación, calificada según lo establecido en los artículos 5 y 24 del mismo Real Decreto. El segundo es el método residual aplicable de acuerdo con el artículo 22 de la misma norma. Pues bien, en el presente caso, de la utilización de este último método, único tenido en cuenta en el Informe como consecuencia de la falta de suficientes datos comparables en los periodos analizados, mediante una pormenorizada aplicación de sus reglas reguladoras, resulta una valoración que respecto del valor de adquisición se cuantifica en 8.845,18€ y en cuanto al de transmisión en 37.068,39€. Suponiendo así un incremento de 28.223,21€ que ratifica los indicios de su existencia, según documentación incorporada al expediente (páginas 8-10), con los que la Administración emite el Informe pericial citado. Documentos que ofrecen valoraciones relacionadas con la evolución de los precios del mercado de la vivienda usada en el municipio de Barcelona, reflejada en la estadística oficial del Ayuntamiento, así como en la evolución de los valores catastrales y en valoraciones del listado de valoraciones por notario, consulta Gencat-Gaudí. Indicios que además se ponen de manifiesto en la propia escritura pública en la que se documenta el contrato de compraventa del inmueble en cuya cláusula segunda, precio de la compraventa,

se fija este último en 50.000€ pero se añade, en el párrafo tercero, que “Hacen constar los señores comparecientes que la finca descrita y transmitida tiene un valor a efectos del pago del impuesto de transmisiones patrimoniales de ciento ochenta y un mil quinientos cincuenta y dos euros y noventa céntimos (€181.552,98”).

Todo ello, según el Consell, prueba que ha existido una manifestación de capacidad económica, de acuerdo con el criterio determinado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017 y por el Tribunal Supremo, en la interpretación de dicha sentencia, que habilita plenamente la aplicación del artículo 107 del TRLRHL y somete esta transmisión a la tributación del IIVTNU.

Un supuesto similar se analiza en el dictamen correspondiente al expediente 125/19:

“(…) En este caso, el reclamante alega que no se ha manifestado incremento de valor alguno en la transmisión de su derecho sobre el bien inmueble que está en la base de este recurso. Aporta las escrituras públicas de adquisición y de transmisión del inmueble y de las que se deriva un menor valor de transmisión-28.500€ que el que se acordó como de adquisición-30.050€. Además, entiende que “Tomando en consideración el valor de adquisición y transmisión declarados en las escrituras públicas, actualizado el precio de adquisición con el Índice de Precios al Consumo (IPC) correspondiente a la Provincia donde se ubica el municipio del bien transmitido extractados de la página Web del Instituto Nacional de Estadística (INE) (<http://www.ine.es/varipic/>), resulta evidente la inexistencia de incremento de valor del terreno, pues el resultado de restar al valor de transmisión (VT) el valor de adquisición actualizado con el IPC (VA-IPC) arrojará siempre un resultado negativo”, cuantificado, en el caso concreto, en la diferencia entre el valor de adquisición actualizado, 49.297,57€ y el valor de transmisión, 28.500€

A este respecto hay que afirmar que el Consell Tributari ya se ha pronunciado sobre la imposibilidad de sumar al valor de adquisición el importe de los gastos derivados de la adquisición del inmueble, tales como los de notaría, registro de la propiedad e impuestos vinculados a la adquisición, así como de su actualización con el IPC o con cualquier otro índice de referencia ya que el IIVTNU no grava la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión, como sucede en el IRPF (impuesto de carácter estatal que no es equiparable al que nos ocupa), sino el incremento de valor del suelo, tal y como ha quedado fijado en el dictamen 42/19, entre otros.

Pues bien, consta en el expediente (páginas 153-158) el Informe pericial de valoración, de fecha 16-4-2019, emitido por la arquitecta del departamento del Contencioso, devoluciones y reclamaciones de tributos del IMH, en el que se concluye que se ha producido un incremento de valor del suelo del inmueble situado en la calle (...), entre el periodo del 18-12-1998, fecha de adquisición, y el 5-3-2018, fecha de transmisión.

Es el Real Decreto 1492/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de valoraciones de la Ley del Suelo, el que, en correspondencia con la finalidad de la valoración, resulta aplicable según se declara en el mismo Informe. Así, el artículo 22 establece que el valor debe cuantificarse de acuerdo con dos métodos de valoración que, utilizados simultáneamente, concretan el valor del inmueble corres-

pondiente. El primero de ellos es el método de comparación, que se determina en función de los usos de la edificación, calificada según lo establecido en los artículos 5 y 24 del mismo Real Decreto. El segundo es el método residual aplicable de acuerdo con el artículo 22 de la misma norma. Pues bien, en el presente caso, de la utilización de este último método, único tenido en cuenta en el Informe como consecuencia de la falta de suficientes datos comparables en los periodos analizados, mediante una pormenorizada aplicación de sus reglas reguladoras, resulta una valoración que respecto del valor de adquisición se cuantifica en 4.225,30€ y en cuanto al de transmisión en 52.992,39€, suponiendo así un incremento de 48.766,63€. Cuantía que se basa, de acuerdo con las citadas normas, en el cálculo de “el preu de mercat per als edificis òptims en el moment present i precis a la data analitzada. Així mateix, es calcula el cost corresponent de construcció i despeses fixes per poder construir la més rendible edificabilitat” (p. 154 del Informe). Resultado que es congruente con la estadística del Ayuntamiento de Barcelona, Departament d’Estudis Fiscals, sobre la evolución de los precios de mercado de locales comerciales, así como estadísticas sobre la evolución del precio medio de locales y de viviendas que manifiestan una situación similar; y que ratifica el resultado de la valoración según se refleja en el Informe pericial emitido por la Administración (p. 155-157 del Informe). Informe que, además, incorpora un análisis de los datos catastrales, deducidos del Sistema de Información Catastral, referidos a los valores catastrales totales y del suelo del inmueble sobre cuya valoración, se discute que refleja un incremento del valor entre las fechas de adquisición y transmisión del citado inmueble (p. 159 del Informe).

Todo ello prueba que sí ha habido una manifestación de capacidad económica de acuerdo con el criterio determinado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017 y por el Tribunal Supremo, en la interpretación de la mencionada sentencia, que habilita plenamente la aplicación del artículo 107 del TRLRHL y somete esta transmisión a la tributación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.”

• 1.1.2.8.- *Actividad hotelera*

En el dictamen correspondiente al expediente 29/19 la interesada había transmitido dos inmuebles como aportación no dineraria a una sociedad. Alegaba la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en las transmisiones y aportaba las escrituras públicas de adquisición y transmisión de los mismos. En relación al primero de los inmuebles, el precio de adquisición era superior al de transmisión. En cuanto al segundo de los inmuebles, aunque de las escrituras públicas no resultaba acreditada la inexistencia de incremento de valor, la recurrente aportó un informe de valoración.

En este caso, como afirma el dictamen del Consell, la Administración Tributaria municipal había realizado las comprobaciones adecuadas a su alcance para acreditar en contrario, de forma suficiente, que los valores estipulados en las escrituras no se correspondían con la realidad, ni tampoco el informe de valoración técnico que aportó la recurrente.

El primer motivo por el que no resultaba procedente acoger las pretensiones de la interesada era que ambos inmuebles no tenían uso de vivienda, a pesar de que la interesada y la sociedad posteriormente propietaria no hubieran procurado adecuar a la realidad la

información consignada en el Registro de la Propiedad ni en el Catastro Inmobiliario. Como resultaba de un plano de situación presentado por el propio perito de parte, toda la planta primera del edificio correspondía a habitaciones de hotel. Además, de la consulta a las bases de datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria resultaba que la recurrente había ejercido en los inmuebles la actividad económica de hotel, además de la de bar-cafetería. La misma información resultaba de la propia Administración Tributaria Municipal en cuanto a la concesión de licencias de obras, comunicados de obra y/o licencias de actividad en estos inmuebles.

Otros motivos que permitían deducir que los precios/valores pactados en las escrituras públicas no se correspondían con lo sucedido en la realidad eran que los valores estipulados de la aportación no dineraria coincidían con el valor mínimo aceptado por la Administración Tributaria de Cataluña para la no comprobación del valor declarado a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Finalmente, constaba en el expediente un informe de la arquitecta del Servicio de lo Contencioso del IMH, que la propia resolución del Consell asume como fundamento técnico, del que resulta, por un lado, que el informe de valoración aportado por la interesada no puede ser tenido en cuenta porque la valoración hubiera tenido que hacerse teniendo en cuenta no el método residual, sino el método de actualización de rentas, al llevar asociada una actividad económica, además de constatar no sólo el crecimiento de la importancia de la actividad hotelera en la ciudad, sino la ampliación de la actividad propia de la recurrente. Por otra parte, de este informe de valoración municipal resultaba acreditada la existencia de incremento de valor en la transmisión, de conformidad con los usos reales de los inmuebles (hotel). Por todos estos motivos el Consell, coincidiendo con la propuesta del IMH, propone la desestimación del recurso.

• 1.1.2.9.- Reparcelación

En el recurso correspondiente al expediente 149/19 la sociedad interesada alegaba que no se había producido incremento de valor en la transmisión, y con este fin aportaba las escrituras de adquisición y transmisión del inmueble, de las que, en principio, resultaría que no se había producido este incremento.

En este supuesto concreto, la finca de referencia estaba incluida en un proyecto de reparcelación. El dictamen del Consell analiza con carácter general el significado de este hecho:

“Como idea general, la reparcelación consiste fundamentalmente en que las fincas comprendidas en un polígono de actuación urbanística, generalmente de diversos propietarios, se agrupan a efectos de realizar una nueva división de la totalidad del suelo. Entonces se distribuye la propiedad de forma ajustada a la ordenación del plan urbanístico ya aprobado, mediante la creación de nuevas parcelas y el reparto de las mismas entre los antiguos propietarios de las fincas agrupadas.

Cabe destacar que la finca o fincas originales y la finca o fincas resultantes no tienen características similares, es decir, no tienen la misma superficie, ni la misma ubicación, ni la misma calificación urbanística, ya que en general la reparcelación comporta una recalificación del suelo y, por tanto, su revaloración”.

Estas cuestiones se habían tenido en cuenta en el informe técnico de valoración emitido por la arquitecta municipal. Así, el Consell manifiesta que:

“(...) En dicho informe se explica acertadamente que la diferencia de ubicación, superficie y calificación entre la finca vendida y sus sucesoras, resultantes del proyecto de reparcelación, tiene como consecuencia que se estén analizando fincas diferentes, ya que si en un principio la finca adquirida, en la parte que se aportó al proyecto de reparcelación, tenía una superficie de 6.353,43 m²., la finca resultante transmitida, después de la ejecución del PAU1, tenía un aprovechamiento de 1.330,05 m²., distinto al inicial.

Efecto de este mayor aprovechamiento es el mayor valor unitario del metro cuadrado de dicha última superficie respecto al que sería el inicial. De ahí la correcta conclusión técnica del referido informe cuando expresa que se ha producido un incremento de valor; porque ello es así, calculado desde el punto de vista del valor unitario y resulta pedagógico para esclarecer los efectos de un proyecto de reparcelación respecto a la valoración del suelo. Pero lo cierto es que para llegar a dicho aprovechamiento de 1.330,05 m² ha sido necesario disponer, ser propietario, de suficiente superficie para realizar las cesiones que el proyecto de reparcelación exigía, superficie que tuvo que adquirirse previamente, como así ocurrió en el presente supuesto, adquisición que tuvo el coste que resulta de las escrituras aportadas(...).”

Sin embargo, el Consell recuerda que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, se debe tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y en particular la STS de 17 de julio de 2018, que afirmaba que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto expresen que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, justificaría la inaplicabilidad del impuesto, en tanto que grava sólo las plusvalías o incrementos de valor. Así, como indica el Tribunal Supremo, las escrituras no tienen un valor absoluto, y menos en un caso como éste, en el que los terrenos han sufrido una transformación importante.

A pesar de ello, el Informe técnico admite como valores ciertos los escriturados, tanto el inicial de adquisición como el de transmisión. Tanto es así, que el valor unitario lo deduce de estos valores. En consecuencia, desde el punto de vista jurídico, admitidos pericialmente como válidos los importes de adquisición y venta escriturados y dada la jurisprudencia citada, no queda otra opción que concluir que no se ha acreditado incremento de valor, a los efectos de la aplicación del impuesto, por lo que el Consell propone la estimación del recurso.

- *1.1.2.10.- Partes indivisas*

En el dictamen correspondiente al expediente 115/19, de 26 de junio de 2019, en una de las autoliquidaciones cuya rectificación se solicitaba por parte de la obligada tributaria resultaba que las dos mitades indivisas del inmueble transmitido se habían adquirido por la recurrente en dos momentos diferentes (el 50% por compraventa y el otro 50% por transmisión por causa de muerte del anterior titular), resultando de los valores consignados en las escrituras públicas de adquisición y transmisión que, en relación a la

mitad indivisa adquirida a título de compraventa el precio de transmisión era inferior en 25.000 euros al precio de adquisición, mientras que en la mitad indivisa adquirida a título de herencia el precio de transmisión era superior en 25.000 euros al valor de adquisición. En este caso concreto, el Consell estimó el recurso en tanto que del global de ambas operaciones resultaban unos valores de transmisión iguales al precio de la adquisición, por lo que no existía un incremento de valor del inmueble puesto de manifiesto en el momento de la transmisión y, en consecuencia, no había tenido lugar la realización del hecho imponible del IIVTNU.

• 1.1.2.11.- *Arrendamiento financiero*

En el dictamen correspondiente al expediente 45/19 se examinaba un supuesto de compraventa por ejercicio de la opción de compra en arrendamiento financiero. La recurrente alegaba la inexistencia de incremento de valor y aportaba las escrituras notariales de adquisición y venta, así como la póliza de arrendamiento financiero inmobiliario y tasaciones periciales.

El Consell entendió que en el caso examinado se había producido la existencia de incremento de valor, de acuerdo con los siguientes razonamientos:

“Se ha de tener en cuenta que el contrato de arrendamiento o Leasing financiero se configura como un contrato atípico mediante el cual, la entidad arrendadora adquiere de un tercero un inmueble y, manteniendo su propiedad, lo pone a disposición del arrendatario para su uso durante el plazo fijado a cambio del abono de unas cuotas periódicas. Este arrendamiento financiero, incorpora un derecho de opción de compra a ejercitar por el arrendatario. Una vez ejercido el derecho de opción de compra por el precio residual pactado, se consuma un verdadero contrato de compraventa, produciéndose la transmisión del dominio del inmueble. Así, el precio de esta transmisión está constituido por el precio total pactado en el contrato de Leasing que incluye el precio residual correspondiente al ejercicio de la opción de compra y el precio abonado durante la duración del contrato de arrendamiento financiero mediante el pago de las cuotas periódicas pactadas, así como otros conceptos que ambas partes hayan podido pactar.

De acuerdo con la información contenida en las escrituras notariales detalladas en la relación de hechos de este escrito, la mercantil interesada adquirió las fincas objeto del tributo que ahora nos ocupa el 17 de junio de 2004 por 23.594.000 euros y, ese mismo día, acordó el precio contractual del arrendamiento financiero con opción de compra por 29.730.423,93 euros más un precio de compra o valor residual del contrato de 6.000 euros. Los precios de adquisición y de transmisión se fijaron el mismo día, dejando al margen los posibles vaivenes o fluctuaciones de los precios de mercado. Así, de ambas operaciones se desprende que se ha producido una manifestación de capacidad económica derivada de la diferencia entre ambos precios. Se materializa un incremento de valor de los inmuebles de 6.142.423,93 € que nos lleva a concluir que se ha producido el hecho imponible del impuesto en cuestión”.

Además, en el expediente examinado y a los efectos de desvirtuar el decremento de valor alegado por la parte interesada, se había emitido Informe de valoración por parte del ser-

vicio técnico del Instituto Municipal de Hacienda, en el que se concluía que quedaba acreditado un incremento de valor del suelo en la fecha en que se ejerció la opción de compra en relación a todos los inmuebles. En base a estos argumentos el Consell propuso la desestimación del recurso.

Además de las cuestiones referidas a la no sujeción al impuesto, en los expedientes analizados se han estudiado otros que pueden considerarse de carácter formal.

• *1.1.2.12.- Recurso conjunto*

Así, en el expediente 45/19 hay que indicar que el recurso se había interpuesto conjuntamente por la entidad financiera transmitente del inmueble y la sociedad adquirente, que ejercía la opción de compra, en tanto que en la escritura se había pactado que el adquirente quedaba subrogado a todos los efectos en la posición jurídica de la vendedora, reservándose la facultad para impugnar las presentes autoliquidaciones de acuerdo con la normativa y jurisprudencia vigentes. El Consell entiende que el sujeto pasivo del impuesto es el transmitente y que los acuerdos entre particulares relativos a la traslación de la obligación de pago y a quién será el responsable de este no tienen efectos frente la Administración, y sólo tienen efectos jurídicos privados entre ellos.

• *1.1.2.13.- Concurso voluntario de acreedores*

En el expediente 149/19 se analiza la legitimación de la sociedad recurrente para la presentación del recurso de alzada. En el caso examinado, la sociedad transmitente, que es el sujeto pasivo del IIVTNU, había sido declarada en concurso voluntario de acreedores. El Consell, a la vista del Informe periódico emitido por el Administrador concursal sobre la liquidación de la sociedad, del que resultaba que en el Auto por el que se declaró la apertura de la fase de liquidación se autorizó la venta de las fincas, y siendo que en la escritura pública mediante la cual se formalizaba la venta la sociedad recurrente, adquirente de los inmuebles, asume el pago del IIVTNU, concluye que ésta está legitimada para la interposición del recurso de alzada por tener un interés legítimo en la cuestión de fondo que se plantea.

El Consell adopta esta posición en base a una línea jurisprudencial, examinada en el dictamen, que -partiendo de que la masa concursal no tiene liquidez para atender a los gastos y tributos que, sometidos a la autonomía de la voluntad, pueden ser asumidos por el comprador, siendo esto en interés del concurso y de las operaciones liquidativas, y teniendo en cuenta el cierre registral previsto legalmente si no se acredita el pago del IIVTNU-, aboga por que, con independencia de quien resulte ser el sujeto responsable conforme a la normativa tributaria, sea el adjudicatario del bien inmueble objeto de enajenación quien abone la plusvalía, con el fin de evitar la situación de bloqueo en su propia contra y que le dificulte el acceso al Registro de la Propiedad, siempre que haya posibilidad de conocimiento previo por parte del adquirente o se prevea en el plan de liquidación.

• *1.1.2.14.- Silencio administrativo*

En el expediente 135/19 la recurrente había presentado una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en fecha 3 de julio de 2017, que no había sido resuelta de manera expresa por el Ayuntamiento porque se había procedido a la suspensión provisional del procedimiento, mediante propuesta de 9 de noviembre de 2017, noti-

ficada a la interesada el 29 de marzo de 2018, sin que conste en el expediente la oposición de la misma a esta suspensión. En fecha 3 de enero de 2019 la interesada presenta un escrito, al que se refiere como recurso, mediante el que solicita conocer el estado del procedimiento. El Consell considera el escrito presentado como recurso de alzada y lo admite a trámite, en base a los siguientes argumentos:

<<Segundo.- En relación al escrito presentado por la interesada, y a los efectos de darle el cauce adecuado para su examen y para una mayor garantía por la posición jurídica del administrado, consideramos ese escrito como recurso de alzada contra la desestimación por silencio administrativo, más teniendo en cuenta que asiste a la interesada el derecho a obtener una resolución motivada y fundamentada en derecho sobre el fondo de las pretensiones formuladas.

El recurso de alzada debe admitirse, puesto que aunque la recurrente no ha presentado el recurso de alzada en el plazo de un mes contado desde la finalización del plazo de seis meses máximo para resolver la citada solicitud de rectificación de la autoliquidación, debe tenerse en consideración que el Tribunal Supremo ha analizado en diversas sentencias, la naturaleza y efectos del silencio administrativo negativo y las consecuencias procedimentales del mismo. Entre estas sentencias, la dictada en recurso de casación el 22.11.2012 (RJ/2012/10910), sobre la base de los artículos 109 LGT y 58 de la derogada Ley 30/1992, entre otros preceptos, declaró:

“En aras de salvaguardar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y el principio pro actione, las desestimaciones presuntas deben equipararse a los supuestos de notificaciones defectuosas, o lo que es lo mismo, sin consideración de plazo alguno, porque el claro incumplimiento de la obligación legal de resolver por parte de la Administración no puede perjudicar al interesado en el ejercicio del derecho fundamental citado de tutela, que también se extiende a la vía de los recursos administrativos” (cita del dictamen del Consell Tributari de Barcelona 61/18, de 23 de mayo).”

Todo ello de conformidad con lo que establece el artículo 128.4 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio); el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el art. 30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

Asimismo, los artículos 122 y 124 de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas prevén que si el acto recurrido no es expreso el solicitante podrá interponer el recurso, de alzada o de reposición, en cualquier momento a partir del día siguiente a aquel que, de acuerdo con su normativa específica se produzcan los efectos del silencio administrativo>>

Además, el Consell propone la estimación del recurso en tanto que de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del inmueble, aportadas por la interesada, resultaba acre-

ditada la inexistencia de incremento de valor del terreno durante el período comprendido entre la fecha de adquisición del inmueble y la de su transmisión.

• *1.1.2.15.- Invocación de la falta de motivación*

Otra de las cuestiones que han sido invocadas por los recurrentes es la falta de motivación de la resolución que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación o bien de la solicitud de no sujeción al impuesto.

En relación a esta cuestión, en el dictamen correspondiente al expediente 396/19, de fecha 19 de diciembre de 2019, el Consell manifestó:

“Sexto.- La recurrente sostiene además que la resolución impugnada adolece de falta de motivación, lo que implica la nulidad de la misma.

La motivación de los actos administrativos se encuentra regulada, con carácter general, en el art. 35 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En la LGT también varias normas se refieren a la motivación de las liquidaciones y actos administrativos. El artículo 103.3 de la LGT, en el mismo sentido que el artículo 35 de la Ley 39/2015, señala que ésta debe consistir en una “referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”. Otras normas tributarias se refieren también a la motivación, como el artículo 102.2 letra c) de la LGT, que señala que la motivación de las liquidaciones, cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, deben contener la expresión de “los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho”, así como las normas reguladoras de los procedimientos de verificación de datos (art. 133.1, letra b), comprobación limitada (139.2) e inspección (artículo 153).

La motivación de los actos administrativos ha sido examinada ampliamente por la jurisprudencia. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (recurso 2940/2010) afirma:

“TERCERO.- Es constante jurisprudencia (contenida, por ejemplo, en Sentencias de 16 de junio de 2003, RCA 647/2000, 11 de febrero de 2011, RCA 161/2009, 28 de junio de 2010, RC 3821/2006, 9 de julio de 2010, RC 1/2008, 8 de octubre de 2010, RC 5/2008, y 23 de noviembre de 2011, RC 3638/2009) que el requisito de la motivación de los actos administrativos no exige un razonamiento exhaustivo y pormenorizado, pues basta con la expresión de las razones que permitan conocer los criterios esenciales fundamentadores de la decisión, facilitando a los interesados el conocimiento necesario para valorar la corrección o incorrección jurídica del acto a los efectos de ejercitar las acciones de impugnación que el ordenamiento jurídico establece y articular adecuadamente sus medios de defensa. Como indica la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (RCA 29/2010) «la motivación de los actos administrativos responde a la finalidad de exteriorizar las razones que justifican su adopción a fin de permitir su conocimiento por el destinatario, permitir su impugnación y, asimismo, posibilitar el control de legalidad posterior por los tribunales». Por esta causa, el cumplimiento del deber de motivar no puede analizarse en abstracto o de acuerdo con pautas generales, pues será en cada caso concreto donde pueda valorarse si, atendidas las especia-

les circunstancias concurrentes, se expresan las razones suficientes para venir en conocimiento de la fundamentación del acto. Así, la extensión de la motivación estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera (...)

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2017 (recurso 620/2017), cuyo fundamento cuarto se reproduce parcialmente. Dicha sentencia analiza además las consecuencias del incumplimiento de la obligación de motivar, que puede ser causa de anulabilidad o bien constituir una mera irregularidad:

“(...) Con carácter general, la motivación de los actos administrativos precisa, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cuya reiteración excusa cita, de una explicación suficiente sobre las razones de la decisión adoptada – (...)— poniendo de manifiesto los motivos, concretos y precisos, aunque no exhaustivos, de la resolución administrativa. Este conocimiento constituye la premisa esencial para que el receptor del acto administrativo pueda impugnar el mismo ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE. El cumplimiento de esta elemental exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, se salvaguarda atribuyendo, en caso de incumplimiento, la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo inmotivado, prevista en el artículo 63.2 de la citada Ley. Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o bien una mera irregularidad, en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, evaluando si se le ha situado, o no, en una zona de indefensión, por limitación de su derecho de defensa.”

Como puede observarse, no puede atribuirse ausencia de motivación a la resolución impugnada, pues la misma analiza la sujeción al IIVTNU a partir del estado actual de la cuestión, que tiene como punto de partida la sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, publicada el 15 de junio de 2017, cuya interpretación y alcance ha sido llevado a cabo por la sentencia del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación 6226/2017 y aplica estos criterios jurisprudenciales a la transmisión del inmueble objeto del expediente para concluir que, en el caso concreto, el valor declarado en la escritura de transmisión es superior al de su adquisición, con lo que ha tenido lugar la realización del hecho imponible del IIVTNU>>

En un sentido similar, en el dictamen correspondiente al expediente 101/19 el Consell afirma:

“Quinto.- En cuanto a la pretendida nulidad, según la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1998, la falta de motivación o la motivación defectuosa pueden integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante y para deslindar ambos supuestos ha de hacerse desde el punto de vista subjetivo, en que habrá

que determinar si ha existido o no indefensión, y en el aspecto objetivo, si el acto impugnado se ajusta o no a Derecho.

En el presente caso no procede su estimación por cuanto la resolución de fecha 17/10/2018 cumple con los requisitos requeridos por el art. 35 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre de Procedimiento administrativo, toda vez que su contenido determina claramente no ya de forma sucinta, como exige la norma, sino con extensión amplia la exposición de los hechos, la petición del contribuyente y la motivación que dio lugar a la resolución.”

1.2.- Aportación de rama de actividad

En el expediente 211/19, cuyo dictamen tiene fecha de 27 de noviembre de 2019, se examina un supuesto de transmisión de un inmueble por aportación no dineraria a una sociedad. La recurrente invoca la no sujeción al IIVTNU de esta aportación al haberse realizado al amparo de la Disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y conforme a lo dispuesto en el artículo 87 de esta ley. Alega que el Ayuntamiento no tiene competencia para determinar si resulta de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS, al ser la gestión y comprobación del Impuesto sobre Sociedades competencia de la Administración del Estado, considerando que si algún ayuntamiento entiende que no resulta de aplicación el régimen fiscal especial deberá dirigirse a la AEAT para que ésta, en ejercicio de su competencia exclusiva, determine si resulta o no de aplicación el régimen en su conjunto a todos los hechos imponibles y, una vez adquiriera firmeza un eventual acuerdo declarando inaplicable el régimen, quedaría abierta la vía para que las diferentes administraciones territoriales de ámbito inferior, pudieran liquidar los tributos que correspondieran a cada una de ellas.

El dictamen del Consell, después de clarificar que el Ayuntamiento en ningún momento ha entrado a valorar si el régimen fiscal especial resulta o no de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades, y que en nuestro ordenamiento jurídico no existen administraciones territoriales de ámbito “superior” e “inferior” sino que las diferentes administraciones (estatal, autonómica y local) ejercen las competencias (compartidas o exclusivas) que vienen establecidas por la Constitución y las leyes en el ámbito territorial que a cada una corresponda, y teniendo en cuenta que el IIVTNU es un tributo local (ex art. 59.2 del TRLRHL) cuya gestión, liquidación, inspección y recaudación es competencia exclusiva de las entidades locales, desestima las alegaciones de la recurrente en los siguientes términos:

“Debe añadirse además que el parecer de la AEAT respecto a la sujeción o no al IIVTNU por las aportaciones inmobiliarias realizadas con motivo de operaciones mercantiles, no vincula al Ayuntamiento. En primer lugar, porque ello sería contrario al derecho de la autonomía local, que consagran el art. 140 de la Constitución y los arts. 84.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, 1 y 2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local, y 3 del texto refundido de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril. Y además, porque, sin duda para velar por la autonomía local, establece el art. 13 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que “en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la compe-

tencia para evacuar las consultas a que se refiere el art. 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones”, en este caso, el Ayuntamiento de Barcelona”.

El Consell concluye que la determinación del beneficio tributario pretendido en relación al IIVTNU no corresponde a la AEAT, sino al Ayuntamiento y, dado que, de acuerdo con la Disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre sociedades, si se efectúa una mera aportación patrimonial es necesario que el inmueble se encuentre integrado en una rama de actividad antes de la transmisión, a efectos del IIVTNU no sería de aplicación la interpretación favorable al diferimiento y, en consecuencia, no nos encontramos ante un supuesto de no sujeción como pretende la recurrente, en tanto que no se ha justificado que el inmueble formaba parte de una unidad económica antes de la transmisión.

1.3.- Extinción del condominio

En el expediente 125/18, de 10 de abril de 2019, la recurrente interpuso recurso contra una liquidación practicada por el Ayuntamiento complementaria de una autoliquidación presentada por la obligada tributaria. En este recurso alegaba que, existiendo varios herederos, la liquidación debe practicarse a cada uno de ellos por la parte que corresponda. Además, la recurrente afirmaba que el inmueble heredado fue la vivienda habitual de la causante hasta que tuvo que ingresar en una residencia por motivos de salud, por lo que entendía que era de aplicación la bonificación prevista en el ordenanza reguladora del impuesto. Igualmente solicitaba que, si fuese procedente, le sea aplicada la reducción relativa al valor catastral de la vivienda, al ser la revisión catastral del año 2015.

El supuesto de hecho planteado era que la recurrente había adquirido un inmueble por muerte del anterior titular, su madre, y había practicado la correspondiente autoliquidación aplicando la bonificación del 95% al tratarse de la vivienda habitual de la causante. Posteriormente la interesada transmitió a su hermano su derecho en este inmueble a título de compraventa y, por este motivo, la Inspección municipal inició el correspondiente procedimiento de regularización tributaria del IIVTNU que finalizó con la liquidación objeto de impugnación, en tanto que el inmueble no había permanecido en la titularidad de la adquirente durante el período de tres años establecido en la ordenanza fiscal para que sea de aplicación dicha bonificación.

La propuesta de resolución del Consell Tributari analiza la regulación legal de la bonificación y la actuación de la Inspección en este procedimiento, pero se cuestiona si, desde la perspectiva material, de la lectura de las cláusulas del contrato de compraventa se está documentando un negocio jurídico diferente.

Así, siendo que el adquirente del inmueble a título de compraventa -hermano de la recurrente- adquiere la participación indivisa que pertenecía a la misma, pero ya era titular de otra parte indivisa del inmueble por adjudicación en pago de la herencia de su madre, correspondiéndole asimismo, a título de legado en la misma herencia, el derecho de habitación de la finca de referencia, el Consell entiende que el llamado contrato de compraventa implica realmente un supuesto de extinción del proindiviso, pues se trata de un inmueble adquirido por herencia en condominio del que sólo se puede cesar con su previa disolución. Del documento público citado se desprende el origen de la copropiedad,

constituyendo la llamada compraventa el primer acto producido sobre la misma por ambos cotitulares, que es absolutamente necesario para hacer efectiva la propiedad exclusiva de cada uno de ellos.

A partir de aquí, el Consell analiza diferentes pronunciamientos jurisprudenciales sobre los efectos de la disolución de condominio, es decir, de la división de la cosa común. En particular, la STS de 28 de junio de 1999, RJ\1999\6133, que recoge la doctrina consistente en que *“la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”*; la STS de 17 de diciembre de 1997, RJ\1998\504 y la sentencia del TSJ de Cataluña 443/2013, de 18 de abril, JUR\2013\198614, referidas ambas al IIVTNU, y también posiciones doctrinales, como la resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2015, JT/2015/1431, o consultas vinculantes de la DGT, entre las que cita las número VO239-16 de 21 de enero de 2016, JUR/2016/54859, VO2035-16 de 11 de mayo de 2016, JUR/2016/211111 y la VO617-2017 de 9 de marzo de 2017, JUR/2017/100146.

En base a lo que se indica, el Consell concluye que:

“Pues bien, de acuerdo con la doctrina anterior, que ha sido mantenida por el Consell Tributari en reiteradas resoluciones entre las que cabe resaltar la adoptada respecto del expediente 376/2003, no cabe sino declarar que el acto documentado por los condóminos respecto del inmueble que está en el origen del recurso sobre el que este Consell tiene que pronunciarse supone la disolución y, en consecuencia, extinción del condominio que constituye un supuesto de división de la cosa común sin efectos traslativos de la propiedad. Por todo lo cual ha de declararse que al no haberse producido la transmisión del bien inmueble de referencia no se ha realizado el elemento de la bonificación en virtud del cual se dictó el acto de liquidación recurrido. En consecuencia, no cabe sino estimar la pretensión de la recurrente”.

1.4.- Constitución del derecho de vuelo

Se analiza en el Expediente 587/19 una cuestión que afecta plenamente al ámbito de sujeción al Impuesto. Se trata de concretar si la constitución del derecho de vuelo supone la realización del hecho imponible y en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente. Pues bien, el Consell Tributari de acuerdo con el artículo 104.1 del TRLRHL y con el artículo 567-1 del Codi civil de Catalunya, señala que:

“Lo que se pretende gravar con el impuesto de plusvalía no es en puridad el acto de constitución del derecho real de disfrute sino el acto que produce efectos traslativos de las facultades que conforman ese derecho, porque es cuando se produce una efectiva traslación que se pone de manifiesto un incremento de patrimonio o de valor, siendo este incremento susceptible de ser sometido a la tributación del impuesto.

Por tanto, con la mera constitución del derecho de vuelo documentado en escritura pública otorgada en fecha 05/12/2013 el derecho real constituido no se desplaza, lo que supone que no se ponga de manifiesto ningún incremento de valor. Sin

embargo, la transmisión a título de compraventa del derecho real de vuelo constituido a favor de la sociedad ..., es un acto traslativo que conlleva un cambio de titularidad del derecho transmitido, y en consecuencia una alteración patrimonial que es constitutiva del hecho imponible del impuesto.”

Desde esta perspectiva se rechaza la alegación presentada por el obligado tributario que la sustentaba en que el acto realizado era exclusivamente la constitución del derecho de vuelo olvidando que, de acuerdo con el expediente existía un contrato de transmisión del mismo perfeccionado en unidad de actuación. Actuación, esta última, documentada conjuntamente en la misma escritura pública.

2.- Exenciones

2.1.- Inclusión de los inmuebles en el Catálogo del Patrimonio Arquitectónico de Barcelona

En el expediente 156/19 la sociedad recurrente, en recurso contra la resolución del gerente del IMH que desestimaba la solicitud de no sujeción al impuesto, alegó la procedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 8 de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto, por inclusión de los inmuebles dentro del Catálogo del Patrimonio arquitectónico de Barcelona en los términos previstos en la ordenanza, solicitando esta aplicación.

El Consell Tributari entiende que no resulta procedente la aplicación de la exención, en tanto que la interesada no la ha solicitado ni practicado de acuerdo con lo previsto en el artículo 99 de la Ordenanza fiscal general del Ayuntamiento de Barcelona. Esta norma prevé que los sujetos pasivos, en el caso de exacciones sujetas al sistema de autoliquidación, han de solicitar el beneficio fiscal al presentar la autoliquidación dentro del plazo previsto legalmente, aplicando con carácter provisional la bonificación o exención que resulte procedente. En caso contrario, las solicitudes se considerarán extemporáneas y, por tanto, inadmisibles.

Sin embargo, en este dictamen es de destacar el estudio que hace el Consell en la aplicación de la exención alegada:

<< (...) El artículo 105.1b) del TRLRHL prevé que están exentos del impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de:

“b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural según lo establecido en la ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.”

El artículo 8.1b) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU establece que también están exentas las mismas transmisiones y con las mismas condiciones de acuerdo con la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del patrimoni cultural català. Ade-

más desarrolla lo dispuesto en el artículo 105.1b) del TRLRHL previendo que para que el incremento de valor experimentado por la finca catalogada de interés cultural, histórico o artístico esté exento del pago del tributo tiene que reunir los siguientes requisitos:

“Primera. Que las obras se hayan hecho en los años en el transcurso de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor; después de la obtención de la correspondiente licencia municipal y de conformidad con las normas reguladoras del régimen de protección de esta clase de bienes.

Segunda. Que el importe total de las obras, de acuerdo con el presupuesto o los presupuestos presentados a efectos del otorgamiento de la licencia, cubran, como mínimo, el incremento de valor.

Tercera. Que las rentas brutas del inmueble por todos los conceptos y sin excepción no excedan del porcentaje, en relación con el valor catastral, igual al interés legal del dinero más un punto en el momento del devengo.

A la solicitud de exención debe adjuntarse la prueba documental acreditativa del cumplimiento de las condiciones señaladas, y, si no existe o si esta prueba es insuficiente, la que se considere adecuada en sustitución o como complemento de esta prueba.”

Es decir, no se es titular de esta exención por la transmisión de cualquier bien que pueda tener un interés histórico, artístico o cultural, sino solo por aquellos que se encuentren dentro del perímetro de un conjunto declarado histórico artístico o hayan sido declarados individualmente de interés cultural y al mismo tiempo cumplan con los requisitos previstos en el artículo 8 transcrito.

El Consell Tributari se ha pronunciado expresamente sobre esta cuestión en el dictamen 300/16. En efecto, tal y como se lee en la propuesta del IMH, en ese dictamen se señala que: “Según el artículo 9 de la Ley 16/1985, la declaración de conjunto histórico o de bien de interés cultural requerirá la previa incoación i tramitación de un expediente y se hará por Real Decreto. El artículo 15 establece que los bienes integrados en el patrimonio histórico español pueden ser declarados monumentos, jardines, conjuntos o bienes históricos, así como zonas arqueológicas. Es decir, la definición de interés cultural que da la ley hace referencia a determinados bienes de especial interés a nivel estatal, que disponen de unas características arquitectónicas, históricas o artísticas que la hacen objeto de un grado de protección máxima, a diferencia de aquellos otros incluidos en catálogos urbanísticos municipales o planes urbanísticos, el interés de los cuales, si bien puede ser importante, no es suficiente para que sean declarados de interés cultural por parte del Estado.

Así, este nivel de protección estatal, que supone una limitación de los derechos de los propietarios, está sujeto a un procedimiento regulado por la Ley y a una declaración individualizada, bien como edificio único o bien como conjunto histórico, mediante Real Decreto, así como a su inclusión en el correspondiente registro público.

Se puede concluir, pues, que los bienes objeto de protección por la Ley 16/1985 son totalmente diferentes de aquellos otros que pueden estar incluidos en catálogos de

protección o planes urbanísticos determinantes de su interés local, pero que no tienen la calificación de bienes de interés cultural definida por la mencionada ley para disfrutar de la exención prevista en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.”

En este caso concreto, no consta o no se acredita que los inmuebles hayan sido declarados bien de interés cultural, histórico o artístico de acuerdo con las normas establecidas en el TRLRHL, artículo 105.1 b), al no existir prueba documental o cualquiera otra admitida en derecho que permita afirmar que ha existido la declaración exigida de acuerdo con la Ley 16/1985 de Patrimonio Histórico Español.

Prosigue el Consell Tributari afirmando que “En igual situación se encuentran los bienes en cuestión respecto a la Ley catalana 9/1993, de 30 de septiembre, reguladora del patrimonio cultural catalán. El artículo 59 dispone que:

“Els propietaris i els titulars de drets sobre béns culturals d’interès nacional i sobre béns culturals catalogats gaudeixen dels beneficis fiscals que, en l’àmbit de les competències respectives, determinen la legislació de l’Estat, la legislació de la Generalitat i les ordenances locals.

Por tanto nos encontramos en la misma situación, ya que la única norma que puede dar cobertura a un beneficio fiscal referente a impuestos locales debe ser de carácter estatal, lo que se remite igualmente a las previsiones del artículo 105.b) de la Ley de haciendas locales ya comentado. Por otro lado, el artículo 59 de la Ley 9/1993 hace referencia exclusivamente a los bienes declarados como bienes culturales de interés nacional o bienes culturales catalogados, definidos los primeros en el artículo 7 de la Ley y los segundos en el artículo 15, entre los que no se encuentra incluido el edificio objeto del recurso, ya que no se encuadra en la definición de bienes protegidos por no haber sido objeto de la declaración de bien cultural de interés nacional y, por tanto, no forma parte del catálogo del patrimonio cultural catalán, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8, 9, 10, 13, 16 y 17 de la citada ley catalana 9/1993.”

Del contenido del expediente administrativo tampoco se deriva la declaración de los bienes transmitidos como de carácter histórico, artístico o cultural de acuerdo con la normativa citada en el párrafo transcrito más arriba, existiendo exclusivamente la declaración del contribuyente respecto de que estos inmuebles están incluidos “dentro del Catálogo de Patrimonio Arquitectónico de Barcelona con Nivel C, dentro del conjunto Edificios (...), situados en Barcelona, (...)”. Al margen de la inexistencia de prueba acreditativa de la catalogación declarada por el recurrente, cabe afirmar que de acuerdo con el Plan general Metropolitano para la protección del patrimonio arquitectónico, y más particularmente del Pla especial de protecció del patrimoni arquitectònic de la ciutat de Barcelona en l’àmbit del Districte de les Corts, el Nivel C de protección no se califica como de interés cultural nacional ni de interés cultural local, únicos con interés cultural, sino de interés urbanístico. Con lo cual, la pretendida exención no podría reconocerse a los referidos inmuebles sitos en los Edificios (...).

Asimismo, cabe afirmar que tampoco resulta acreditado ni la realización de las obras incluidas en las licencias, ni el gasto efectuado en las mismas, ni tampoco que el importe de las rentas brutas del inmueble por todos los conceptos y sin excepción no exce-

dan del porcentaje, en relación con el valor catastral, igual al interés legal del dinero más un punto en el momento del devengo, en los términos establecidos en el artículo 8 de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto>>

En base a estos argumentos, el Consell propone la desestimación de los recursos presentados.

2.2.- Exención de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo. Dotación mortis causa del patrimonio fundacional inicial de una fundación

Destaca en 2019 el Dictamen 284/19 que tiene por objeto el recurso de alzada interpuesto por una fundación privada contra la Resolución de la Gerente de l'Institut Municipal d'Hisenda por la que se deniega la solicitud de exención solicitada al amparo de la Ley 49/2002, en un supuesto de dotación mortis causa del patrimonio fundacional inicial de una fundación. La Resolución recurrida consideraba que no se cumplía el requisito consistente en el ejercicio ante la AEAT de la opción por el régimen fiscal de la Ley 49/2002 y de su comunicación al Ayuntamiento para que dicha opción fuera jurídicamente relevante durante el período de 2013, año del fallecimiento del causante y, por consiguiente, fecha de transmisión de las fincas aportadas al patrimonio fundacional inicial, de conformidad con el artículo 1 del RD 1270/2003, de 10 de octubre, dado que la constitución de la fundación tuvo lugar el 17 de junio de 2014.

El Consell por el contrario consideró que las dotaciones mortis causa del patrimonio fundacional inicial de una fundación están exentas del impuesto siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Ley 49/2002, aunque el ejercicio de la preceptiva opción por la aplicación del régimen fiscal especial tenga lugar con posterioridad a la fecha del devengo. La retroacción a la fecha del fallecimiento del causante se produce tanto para la adquisición de la personalidad jurídica de la fundación como para los efectos de la misma, entre los que se encuentra el ejercicio de la opción.

Concretamente, el Consell consideró:

“El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art.104.1), y se devenga en el momento de la transmisión o constitución del derecho real (art. 109).

El sujeto pasivo del impuesto en las transmisiones lucrativas (legados) es la persona física o jurídica que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho (art. 106).

Por consiguiente, el impuesto se devenga cuando se transmite la propiedad del terreno o se constituye el derecho real de usufructo en la fecha en la que tenga lugar la transmisión de la finca o la constitución del derecho real, lo que en el caso de los legados tiene lugar en la fecha de fallecimiento del causante, tal y como tiene declarado la jurisprudencia y, en particular, los dictámenes del Consell Tributari 601/99, 213/7 y 27/00.

Tercero.- El artículo 15, apartados 3 y 4 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo establece la exención del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU en adelante) para las entidades sin fines lucrativos que, además de cumplir con los requisitos establecidos en la misma, opten por la aplicación de este régimen fiscal especial del modo que reglamentariamente se establezca.

En este sentido, el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales para el mecenazgo determina que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 15.4 de la ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate, el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial que establece dicha ley, regulada en el artículo 1 de este Reglamento.

A su vez, respecto a los efectos temporales del ejercicio de la opción que regula, el apartado 3 del artículo 1 de este Reglamento establece que, en relación con los impuestos que no tienen período impositivo, como es el caso del IIVTNU, “el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos impositivos producidos durante los períodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior”, el cual se refiere “al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.”

No obstante, tanto la jurisprudencia como la DGT y el Consell Tributari consideran que procede la aplicación de la exención de este impuesto en los supuestos de aportaciones lucrativas al patrimonio fundacional inicial de una fundación, siempre que dicha fundación cumpla los requisitos que exige la ley 49/2002, aún cuando el ejercicio de dicha opción haya tenido lugar con posterioridad al momento del devengo. Tanto en el caso de donaciones de inmuebles para constituir una Fundación acogida a dicha Ley (Consulta vinculante de la DGT V2594-11, de 31 de octubre de 2011, y STSJ de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017), como en el caso de dotación del patrimonio fundacional a través de legado (CT 27/2000).

En ambos casos, tanto la personalidad jurídica como el cumplimiento por parte de las futuras fundaciones de los requisitos que la Ley 49/2002 exige se consideran realizados en el momento del devengo. Bien porque en los supuestos de transmisión lucrativa *inter vivos* se produce una suerte de condición suspensiva de la realización del hecho imponible hasta la fecha de la inscripción de la fundación que, como es sabido, tiene carácter constitutivo y dota de personalidad jurídica a la misma, como argumenta la STSJCL de 13 de noviembre de 2017, antes citada; o bien por aplicación directa de la retroacción que dispone la ley de conformidad con el derecho civil para las transmisiones *mortis causa*, situando en el momento del fallecimiento la correspondiente adquisición y el devengo del impuesto.

Dicha adquisición legal y devengo del impuesto en el momento del fallecimiento supone también una retroacción de los efectos de la adquisición de personalidad jurídica por parte de la fundación que se produce *ope legis* y que no puede excluir la posibilidad de que la fundación pueda gozar de la exención que le corresponde si cumple todos

los requisitos que la Ley 49/2002 exige. Retroacción legal relativa a la personalidad jurídica que se ha de considerar a todos sus efectos, esto es, también a los efectos de poder gozar de la exención que le corresponde por haber ejercitado la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de la ley 49/2002 y cumplir todos los requisitos que ésta exige. Aunque dicho cumplimiento, como es obvio, no haya podido producirse hasta una fecha posterior al fallecimiento. Interpretación que comparte, asimismo, la Administración tributaria de la Generalitat, que ha reconocido la aplicación a la Fundación de la exención del Impuesto de Sucesiones.

Dicho con otras palabras, en los supuestos de dotación mortis causa del patrimonio fundacional inicial de una Fundación que se habrá de constituir con la citada dotación patrimonial, cuando la ley civil y la ley tributaria retrotraen los efectos de la adquisición y de realización del hecho imponible al momento del fallecimiento del causante, dicha retroacción incluye la relativa a la adquisición de personalidad jurídica por parte de la Fundación, que sólo se produce con la inscripción constitutiva de la misma, y no es posible excluir de la citada retroacción el ejercicio de la opción por la aplicación del citado régimen fiscal especial.

La exención del IIVTNU prevista en el artículo 15 de la Ley 49/2002, al igual que la exención del IBI que el citado precepto contempla, es una exención ope legis sometida a la carga de la comunicación a la administración tributaria correspondiente del ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal que establece dicha Ley, por lo que su reconocimiento está condicionado a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en esta ley y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial.

Ahora bien, según consta acreditado en el expediente, en fecha 23 de octubre de 2015 l'Ajuntament de Barcelona ha dictado resolución en el expediente 2015/0005039 por la que reconoce que la Fundación Privada XXX, con efectos 1 de enero de 2015, cumple todos los requisitos legales previstos en la Ley 49/2002 para el disfrute de la exención correspondiente al IBI de los inmuebles para los que ahora se solicita la exención del IIVTNU de referencia. Tales requisitos coinciden con los que dicha Ley exige para el reconocimiento de la exención del IIVTNU, sin que en relación con este impuesto sea aplicable la limitación temporal establecida respecto al IBI por las razones que han sido anteriormente expuestas. En consecuencia, dado que consta acreditado el cumplimiento por parte de la obligada tributaria de los requisitos legalmente exigibles, procede el reconocimiento de la exención del IIVTNU solicitada.”

3.- Obligados tributarios

3.1.- Transmisión mortis causa de la deuda tributaria

También en el expediente 587/19 se plantea una cuestión fundamental en el ámbito de las deudas y, en particular, de su transmisión. Se trata de determinar la situación que se produce cuando un deudor fallece antes del cumplimiento de su obligación. Pues bien, en el ámbito del derecho tributario esta situación se regula en el artículo 39 de la LGT

en el que se dispone, en concordancia con todo el ordenamiento jurídico, la transmisión a los herederos de las deudas no satisfechas a la muerte del deudor. Condición, esta última, que recae en la interesada en el recurso tramitado en este expediente.

Ahora bien, en este caso concreto, la citada interesada no es la única heredera del causante. En consecuencia, no es la única sucesora del causante y en estos casos dispone el Codi civil de Catalunya, Ley 10/2008, de 10 de julio, en el artículo 461, que cuando hay pluralidad de herederos no hay vínculos de solidaridad sino de mancomunidad por lo que, tal y como señala el Consell Tributari:

<<Contrariamente a lo dispuesto en el transcrito artículo 1084 CC, se regula expresamente la naturaleza mancomunada de las deudas hereditarias, norma aplicable en este caso concreto, según se deduce de la documentación incorporada al expediente. Así, el IMH realiza las actuaciones tendentes a la liquidación de la deuda con la ahora recurrente de acuerdo con lo establecido en los artículos 39.1 de la LGT y 107 del RGAGIT, RD 1065/2007, de 27 de julio, notificando tanto el acto de liquidación como la posterior providencia de apremio exclusivamente a la citada recurrente. Sin embargo, el interesado no es un deudor solidario sino mancomunado a tenor de lo previsto en el Codi Civil de Catalunya y, si bien las actuaciones se llevan a cabo con absoluto respeto de la regulación prevista en la LGT, la deuda exigida al recurrente no se corresponde con la debida ya que no se ha tenido en cuenta la concurrencia de los otros coherederos cuya existencia consta en la escritura de aceptación de la herencia, documento-copia simple incorporado al expediente en pg.15.

No cabe invocar, en este caso concreto, el artículo 35.7 de la LGT en el que se regula la naturaleza de las relaciones de los cotitulares de las obligaciones tributarias cuando nacen de la realización de un mismo presupuesto de hecho. Y ello no solo porque no se da su supuesto de hecho sino también porque se establece expresamente, en el párrafo primero, que el régimen previsto lo es:

“... salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”

Los artículos 1084 del Código Civil y 461 del Codi Civil de Catalunya constituyen la norma legal específica que regula la naturaleza de las relaciones entre los coherederos no solo internamente sino sobre todo respecto de los acreedores, estableciendo en este supuesto concreto el régimen mancomunado de las deudas hereditarias, entre las que se incluye la exigida al recurrente.

Régimen este último que no es ajeno al de la cotitularidad de una obligación tributaria nacida de un mismo presupuesto de hecho, que es la regulada en el artículo 35.7 de la LGT como se ha señalado, al añadir en su párrafo tercero que:

“Cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. ...”

Es decir, ni siquiera en el caso de ser aplicable esta norma legal a los hechos objeto de este recurso podría exigirse la deuda de titularidad del causante en los tér-

minos en que se contiene en la providencia de apremio recurrida en la medida en que la Administración tiene constancia documental de la existencia de otros coherederos.

En consecuencia, si bien el IMH ha realizado las actuaciones y notificaciones de los actos administrativos correspondientes ajustándose a derecho, debe proceder a exigir la deuda correspondiente de acuerdo con la proporción en la que la recurrente participe en la respectiva cuota hereditaria>>

El Consell Tributari declara la estimación parcial del recurso por este motivo concreto. Propone así la anulación de la providencia de apremio recurrida así como que se liquiden las deudas tributarias correspondientes a cada uno de los herederos.

3.2.- Obligado tributario no residente

En el Expediente 469/19 se plantea una cuestión relacionada con los obligados tributarios cuando estos últimos no son residentes. En particular, el interesado aduce su condición de extranjero para justificar el incumplimiento de la obligación tributaria por ignorancia de la ley. Pues bien, al margen de las consecuencias que extrae de esta afirmación, relacionadas con la sanción, que se reflejan en el apartado correspondiente de esta memoria, determina el Consell Tributari en su propuesta de resolución respecto de la citada condición de extranjera que:

“El art. 106.2 del TRLRHL prevé que en las transmisiones de terrenos “a título oneroso”, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España, tendrá la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona que adquiera el terreno. En el supuesto objeto del presente dictamen no se trata de una transmisión a título oneroso, sino de una herencia, por lo que no es de aplicación el citado precepto”. Circunstancia que, en este caso concreto, tal y como declara el Consell, carece de relevancia, rechazando la alegación realizada.

4.- Base imponible

4.1.- Fórmula de cálculo errónea

4.1.1- La evolución de la Jurisprudencia

En relación a la adecuación a derecho de la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU hay que añadir que durante el año 2019 han sido numerosas las sentencias que se han ocupado de esta cuestión, entendiendo que la fórmula de cálculo que proponían los recurrentes (la llamada “fórmula de Cuenca”, que se basaba en el cálculo de la base imponible del impuesto por la diferencia entre el valor final, -que era el valor catastral vigente en el momento del devengo del impuesto- y un valor inicial obtenido a partir de la fórmula matemática del descuento) es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 del TRLRHL.

Concretamente, en la STS de 27 de marzo de 2019 (recurso número 4924/2017) el Tribunal fijó la doctrina de que “la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107,

apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente”. Todo ello, partiendo de la circunstancia de que el obligado tributario no haya conseguido acreditar que la transmisión de a propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor, de acuerdo con la doctrina emanada de la STS de 9 de julio de 2018.

4.1.2.- La doctrina del Consell Tributari

En numerosos recursos analizados por el Consell el recurrente ha planteado su disconformidad con la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto.

Hay que tener presente que este argumento se invocaba de manera principal en los casos en que el recurrente no había podido acreditar la inexistencia de incremento de valor en la transmisión del inmueble que da lugar al devengo del IIVTNU.

La mayoría de estos recursos se fundamentaban en la llamada “fórmula de Cuenca”, que planteaba que el método de cálculo que aplica la Administración municipal para el cálculo de la base imponible del impuesto no es correcto, porque calcula el incremento de valor en años sucesivos, y no en años pasados, entendiéndose que la fórmula correcta es la siguiente:

Impuesto = valor catastral final x número de años x coeficiente de incremento x t. gravamen

$$\frac{\quad}{1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})}$$

Sin embargo, otros recursos entienden que para la base de cálculo de la plusvalía no se debe tener en cuenta el llamado coeficiente de gastos y beneficios de la promoción, que se utiliza en la valoración catastral de los inmuebles, en tanto que su aplicación no está asociada a la variación de valor del suelo, sino a la existencia o no de edificación o vuelo. En base a ello, proponen una nueva fórmula de cálculo basada en un valor del suelo adaptado a esta circunstancia y aplicando la fórmula matemática de actualización.

Para la resolución de estos recursos el Consell ha analizado, en todos los casos, la acreditación por parte del obligado tributario de la inexistencia del incremento de valor conforme a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de julio de 2018, y otras que la complementan, además de tener en cuenta que la cuota a satisfacer por el IIVTNU no fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido. En los casos en que ha quedado acreditada en el expediente la capacidad económica del recurrente, el Consell propone la desestimación del recurso, de acuerdo con la normativa y jurisprudencia de aplicación, concluyendo que el único método a aplicar para el cálculo de la base imponible del impuesto es el previsto por la ley.

Y aunque esta era la posición que mantenía el Consell con anterioridad a los pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto, en las propuestas de resolución de los recursos se incorpora la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (recurso número

4924/2017), que analiza y desestima el argumento referido a la llamada “fórmula de Cuenca” fijando el criterio interpretativo señalado más arriba, partiendo de la base de que es imprescindible que el obligado tributario acredite la inexistencia de incremento de valor y, si no es así, entiende que no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía, sino ante una fórmula de cálculo diferente de la prevista por el artículo 107 del TRLRHL, que sólo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que con su aplicación se graben situaciones de inexistencia de plusvalía.

Aunque las alegaciones referidas a la “fórmula de Cuenca” ya habían sido objeto de resolución por parte del Consell en numerosos recursos (a título de ejemplo nos referiremos al expediente 67/19), en los dictámenes correspondientes a los expedientes 105/19 y 221/19, ambos de fecha 25 de septiembre de 2019, se plantean los dos argumentos referidos al cálculo de la base imponible del impuesto de manera conjunta. Como alegación principal se plantea que en el cálculo de la base imponible no se debe tener en cuenta el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción que se utiliza en la valoración catastral de los inmuebles y, de forma subsidiaria, que la base imponible que aplica la Administración municipal para el cálculo de la base imponible del impuesto no es correcta, porque calcula el incremento de valor en años sucesivos, y no en años pasados.

Sobre estas cuestiones, los dictámenes del Consell correspondientes a estos expedientes (105/19 y 221/19) afirman:

<<Quinto.- No obstante, en el presente recurso de alzada no se invoca por la recurrente la ausencia de incremento de valor, sino únicamente su disconformidad con la cuantificación del incremento de valor sujeto al IIVTNU. Basa su petición en dos alegaciones que se refieren a la base imponible. En particular, a los parámetros que concretan el incremento gravado. En primer lugar, como alegación principal, considera que en la cuantificación del valor catastral, elemento fundamental de la configuración de la base imponible del impuesto, se tiene en cuenta una variable que, a efectos de la plusvalía, debería excluirse en la medida en que afecta a la construcción y no al suelo cuyo incremento de valor resulta gravado en los términos establecidos en la normativa en vigor. Entiende así que, de acuerdo con la normativa que según su criterio resulta aplicable a la cuantificación del valor catastral, el coeficiente Kp o GB, utilizado en la citada cuantificación y que corresponde a los gastos y beneficios de la promoción, no debe tenerse en cuenta en la base de cálculo de la plusvalía, puesto que no está asociado a la variación del valor del suelo, sino a la existencia o no de edificación o suelo. Este valor adaptado del suelo es el que debe prevalecer en la determinación de la base imponible, aplicando la fórmula de actualización.

En segundo lugar, como alegación subsidiaria, entiende que la interpretación que el Ayuntamiento realiza de la OF reguladora del impuesto lleva implícita la cuantificación de un incremento de valor del suelo que no se corresponde con el obtenido en el tiempo en que ese bien ha formado parte de su patrimonio. Es decir, entiende el contribuyente que se está cuantificando y, en consecuencia, gravando un incremento futuro del que no es titular.

Basa ambas alegaciones en sendos informes en los que a través de diversas fórmulas cuantifica el incremento de acuerdo con los criterios que defiende y que tienen

como denominador común un menor incremento y, en consecuencia, una menor cuota tributaria cuya diferencia con la realmente satisfecha es el objeto de la solicitud de devolución que está en la base del recurso.

En cuanto a los valores catastrales se ha de señalar que el Ayuntamiento carece de competencias para modificar o alterar el valor catastral fijado por el Catastro Inmobiliario.

En efecto, de acuerdo con el número 2 de artículo 107 del TRLRHL, que regula la base imponible del IIVTNU, el valor del terreno en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

A efectos del IBI, el artículo 65 del TRLRHL, dispone que:

“La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”

A su vez, el art. 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, determina:

“La formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario, así como la difusión de la información catastral es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral se ejercerán por la Dirección General del Catastro, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas.”

En cuanto a la segunda de las alegaciones, resulta plenamente aplicable la posición de este Consell Tributari sobre dicha cuestión. Así, de acuerdo con la propuesta del IMH, se reproduce parcialmente lo declarado en el dictamen de 11 de julio de 2018, expediente núm. 256/17:

<<Segundo.- [...] el artículo 104 del Real decreto legislativo, 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) define su hecho imponible como:

“(...) un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”

A su vez, para determinar el mencionado incremento de valor, el artículo 107 TRLRHL, dice, en lo que aquí interesa que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, deberá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de éste artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

El incremento de valor se cuantifica a efectos de la determinación de la base imponible, por medio de una regla de valoración descrita en los apartados transcritos, conforme a la cual, a partir del valor catastral del terreno, ponderado según unos coeficientes y antigüedad en la alienación, queda determinada la plusvalía del terreno de naturaleza urbana. Ello es, a diferencia de lo que sucedía con anteriores disposiciones reguladoras del tributo, en las que el incremento patrimonial quedaba establecido en consideración a ponencias de valores aprobadas por los Ayuntamientos con la correspondiente posibilidad que asistía al interesado de aportar prueba en contra en la que la plusvalía no se había producido.

La regulación actual del presente impuesto, establece esta regla de valoración que por venir impuesta en la Ley, se convierte en norma de obligada aplicación, de suerte que si el terreno objeto de transmisión tiene asignado un valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la regla de valoración opera con todos sus efectos en el impuesto y el incremento del patrimonio se ha de considerar producido.

En este sentido, la doctrina y los dictámenes de este Consell Tributari son unánimes al declarar (Exp. 76/12, reiterado en otros expedientes, tales como los núm. 118/13, 320/13, 77/14 y 179/14):

“La configuración del procedimiento de determinación de la base imponible del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana por parte del art. 107 del TRLRHL lleva a concluir que 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.”

Tercero.- Aunque ya se ha mencionado que el sistema de cálculo de la cuota resulta de la aplicación estricta de lo establecido en la ley, y puesto que los recurrentes hacen referencia a la fórmula de cálculo admitida por Juzgado de lo Contencioso Administrativo 1 de Cuenca, y por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha en sentencia de 17 de abril de 2012, hay que resaltar que ésta se aparta del sistema de cálculo establecido en el artículo 107 del TRLRHL, y se configura como una fórmula de cálculo no prevista en ninguna Ley. En cualquier caso, una vez más, se trata de sentencias aisladas que no suponen la consideración de doctrina jurisprudencial respecto, de acuerdo con el antes mencionado artículo 1.6 CC.

Con la regulación actual del impuesto hay que entender que la fórmula de cálculo que establece el artículo 107 del TRLRHL, se ha de interpretar en el sentido que se trata de una regla de valoración de ineludible cumplimiento, el establecimiento de la cual por Ley impide que la Administración tributaria municipal pueda modificar el valor que resulte de la correcta aplicación de las reglas contenidas en dicho artículo 107 TRLRHL. Así pues, del contenido de este precepto, se ha de concluir que la fórmula: “Impuesto = valor catastral final \times no de años \times coeficiente de incremento \times tipo de gravamen”, utilizada para el cálculo del incremento de valor experimentado por la transmisión de referencia, se ajusta plenamente a la literalidad de la norma.

Las sentencias de los tribunales, hasta ahora, también han sido unánimes en la misma línea de interpretación de la determinación de la base imponible de la plusvalía municipal. [...] >>

Asimismo deben mencionarse los pronunciamientos efectuados por el Tribunal Supremo en sentencias, dictadas respectivamente en fechas 14-11-18 recurso de casación 6148/2017, 12-12-18 recurso de casación 6047/2017, 19-12-18 recurso casación 245/2018, 19-12-18 recurso casación 582/2018, de las que destacamos la dictada por el alto Tribunal en fecha 14-11-2018, en la que el Tribunal desestima las pretensiones del demandante y declara:

“En el recurso de apelación se plantea una única cuestión, la determinación de la base imponible por el procedimiento establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, sobre determinación de la base imponible del IIVTNU. Esta cuestión no fue resuelta por la sentencia de apelación, y a ella habremos de dar respuesta en los términos que aparece suscitada en el escrito de recurso de apelación. La parte actora no niega la existencia de un incremento de valor de los terrenos, y tan sólo impugna el método de cálculo de la base imponible que, a su Juicio debía realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración ya que estos, según aduce la demandante, determinan un incremento de valor posterior a la fecha del devengo, por tomar en consideración el valor de los terrenos fijados a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Sin embargo, la demandante no niega, ya lo hemos dicho, la existencia de incremento de valor del terreno transmitido, así como que el valor tomado en consideración por la Administración, aplicando el determinado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles (1.794.714 euros), es notoriamente inferior a la suma de 4.349.707 euros que se hace constar como precio de transmisión en la escritura pública de enajenación. La parte recurrente no solicitó ningún tipo de prueba para acreditar el error en el cálculo aplicado por la Administración municipal, afirmando explícitamente que era un hecho notorio la inidoneidad del método de cálculo aplicado por la Administración, alegación en la que insiste en el recurso de apelación. Sin embargo, lo que propone la apelante es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido. La decisión del Juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de toda prueba pericial técnica, o de otro tipo, que correspondía aportar a la demandante, que evidenciase la inadecuación del méto-

do de cálculo al mandato legal del art. 107 TRLHL, resulta plenamente fundada y razonable, y hace inviable el planteamiento del recurso de apelación, que se limita a reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, que fueron rechazadas por el Juzgador de instancia con argumentos que no se desvirtúan por la actora. Por consiguiente, debe mantenerse el criterio de la sentencia de instancia, desestimatorio de las pretensiones de la parte demandante.”

Finalmente, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (recurso número 4924/2017) fija el criterio interpretativo a la siguiente cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

“La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.”

Antes de fijar dicho contenido interpretativo, la sentencia trae a colación el pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la carga de la prueba de la existencia de plusvalía, concluyendo que resulta imprescindible que el obligado tributario acredite la inexistencia de incremento de valor. Así, puede leerse en la sentencia que:

“La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.”

Y, en relación a la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto, la sentencia afirma que:

“(…) En consecuencia, de conformidad con esta jurisprudencia, el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable. Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas Locales, que solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado. Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable. La recurrente pretende hallar

la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107. No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo.”

Siendo éste el estado actual de la cuestión, y habiendo quedado acreditada en el presente expediente la capacidad económica de la recurrente, pues de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del inmueble se concluye la existencia de incremento de valor del suelo en relación al inmueble de referencia desde la fecha de su adquisición hasta la fecha de transmisión del mismo, el único método a aplicar para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, es el previsto por la Ley, por lo que no resulta posible acceder a la rectificación de la autoliquidación en los términos que propone la recurrente.

Por último cabe considerar que la admisión a trámite, por providencia de 26 de marzo de 2019, de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, así como de la cuestión de inconstitucionalidad número 981-2018 de fecha 1 de julio de 2019, en relación con los artículos 107 y 108 del TRLRHL no tiene incidencia alguna en la obligada aplicación por parte de las entidades locales del vigente Texto Refundido.

Sexto.- En consecuencia, la fórmula de cálculo establecida en el TRLRHL, en la medida en que la transmisión de un determinado bien inmueble no comporte una situación de inexistencia de incremento de valor, es plenamente constitucional y directamente aplicable a los efectos de determinar la cuota tributaria del impuesto que nos ocupa, como por otra parte señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de julio de 2018”.

4.2.- Valor Catastral

En el expediente 187/19 se alegaba por la recurrente la improcedencia de la liquidación del IIVTNU objeto de impugnación, por estar pendiente de valoración el inmueble objeto tributario a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Al respecto, el Consell afirma que el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana grava el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión del inmueble, y no la transmisión *stricto sensu* de la propiedad del citado inmueble. Por otro lado, la base imponible de este tributo municipal es el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, que, de acuerdo con la

normativa reguladora del impuesto, será el que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Así, es irrelevante que la recurrente alegue que la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, devengado también como consecuencia de la citada transmisión, sea objeto de inspección o comprobación por la administración tributaria competente. Son dos impuestos diferentes, con hechos imponibles diversos y con bases imponibles también distintas. La valoración del inmueble a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales no infiere ni lo más mínimo en la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

En el dictamen también se analizaba si el obligado tributario había cumplido con sus obligaciones relativas al deber de declarar. En el expediente de referencia la liquidación impugnada era el resultado de un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Administración como consecuencia de una declaración presentada por el adquirente del inmueble, y no por el obligado tributario. Respecto a esta cuestión, el Consell entiende que, de acuerdo con la normativa vigente, los deberes vinculados a la aplicación del tributo han de ser cumplidos por el sujeto pasivo del impuesto – en este caso, el transmitente del inmueble –, por lo que no cabe atribuir consecuencias respecto de la efectividad del impuesto a la declaración suscrita por el adquirente. Al margen de este hecho, tampoco cabría reconocer relevancia jurídica a la declaración, por cuanto la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto establece que el impuesto se exigirá en régimen de autoliquidación, estando únicamente prevista la presentación de una declaración tributaria en los supuestos en que el terreno no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo del impuesto.

5.- Período impositivo

En el Dictamen 587/19, el Consell Tributari analizó, entre otras cuestiones, el momento del inicio del período de generación del incremento. El hecho imponible estaba constituido por la transmisión del derecho de vuelo sobre una finca. En el caso examinado, la constitución del derecho de vuelo y su transmisión se produjeron el mismo día, por actos sucesivos. Por este hecho, la recurrente invocaba que no se había producido el hecho imponible, pues no había habido ninguna transmisión anterior al nacimiento del derecho de vuelo.

Respecto a este tema, el CT dijo lo siguiente:

“Otra cuestión es determinar cuál es el periodo de generación del impuesto, y más concretamente, cuál es el momento en que se tomará como fecha de inicio de este periodo, es decir, la fecha que se debe considerar como el momento de adquisición por parte del transmitente. Esta es la cuestión a la que la recurrente parece referirse en su escrito. Al respecto, hay que decir que este momento es ineludiblemente el de la fecha de adquisición del terreno o del derecho por el transmitente, ya que el periodo impositivo, que es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, se computa a partir de la transmisión inmediata anterior; y por tanto, en el presente caso, la fecha de inicio de este periodo se sitúa al 19/11/1979.”

6.1.- El hecho de la residencia habitual se debe acreditar de forma suficiente

En el Dictamen 100/19, el Consell Tributari estudió el siguiente supuesto:

El interesado y recurrente recibió una finca por herencia de su cónyuge. Procedió a la autoliquidación en la que se aplicó la bonificación del 95% al tratarse la finca recibida, según alegó, de la vivienda habitual de la causante y suya, es decir, la vivienda del matrimonio.

En estos casos, la cuestión se centra en acreditar el hecho de la residencia habitual. A este fin, el recurrente aportó como prueba una serie de recibos de servicios de la finca objeto del tributo, así como la afirmación de que la causante había tenido que desplazar los últimos tiempos de su domicilio por problemas de salud. Respecto a esta última afirmación, el Consell señaló que de los antecedentes obrantes en la Administración resultaba que la causante constaba empadronada en otra dirección, sin que se explicara cuáles eran las razones sanitarias que habían obligado a este empadronamiento en esta otra dirección.

Tampoco se acreditaba, en ningún caso, que hubiera sido ingresada en un centro de salud. Sobre este punto, dice el Consell:

“Al respecto, el interesado alega que el motivo de cambio de residencia fue por tema de salud de su cónyuge, pero la documentación que aporta no es suficiente para poder aplicar la bonificación cuestionada pues, el escrito emitido por la Directora de la EAP de San Andrés confirma que la causante recibió atención médica en el domicilio ... (finca objeto del tributo) pero no especifica durante cuánto tiempo recibió este servicio.”

En relación a las otras pruebas, aportadas por el recurrente para acreditar el domicilio fiscal, el Consell dictaminó:

“De la documentación incorporada al expediente se deriva que el domicilio en el que se han practicado todas las notificaciones es el que aparece declarado por el recurrente en los siguientes documentos: el DNI, el Padrón municipal, la escritura pública de aceptación de la herencia y, finalmente, en el mismo documento en el que se incorpora la autoliquidación del IIVTNU, cuya deuda es la controvertida, al que se refiere expresamente el recurrente en el recurso. Señala, en este mismo recurso, que este domicilio fue el fiscal hasta el año 1993, fecha en la que se trasladó, con la causante, al inmueble cuya adquisición mortis causa es el origen del impuesto exigido. Entiende que la enfermedad de la causante dificultó el cambio formal del domicilio, pero que, desde ese año, constituyó su residencia habitual y que en ella se le debería haber notificado la actuación administrativa, dando así cumplimiento a la LGT.

Aporta como prueba de la anterior afirmación cuatro copias de facturas de las compañías de gas natural y electricidad Asimismo se incorpora copia de dos facturas emitidas por Movistar En todos estos documentos aparece como domicilio del recurrente el que él considera su domicilio fiscal (finca objeto del tributo).

Pues bien, entiende el Consell Tributari que estos últimos documentos no pueden prevalecer sobre las constantes declaraciones del obligado tributario realizadas ante funcionarios públicos, incluso incorporadas en documentos públicos, que llegan hasta la propia declaración-liquidación tributaria del impuesto controvertido realizada después de la muerte del causante sin que en ningún caso se haya reconocido el domicilio en el que según su criterio deberían haberse practicado las correspondientes notificaciones. Posibilidad esta última que habría supuesto, además, el cumplimiento del artículo 112 de la LGT, al que el recurrente se refiere expresamente en sus escritos de alegaciones, que señala, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT, la posibilidad de designar un domicilio a efectos de notificaciones, así como del artículo 48 de la misma LGT, también citado expresamente por el recurrente, que establece la obligación de declarar el cambio de domicilio con efectos jurídicos en el ámbito de las relaciones tributarias. La Administración ha procedido de acuerdo con el ordenamiento jurídico y en consecuencia no hay que atender la petición del recurrente relativa a la anulación del procedimiento de liquidación y, en consecuencia, de todos los actos recurridos.”

La doctrina del Consell Tributari que resulta del dictamen, transcrito en su parte necesaria, es la de que al tratarse de la excepción que suponen las bonificaciones tributarias, la prueba para disfrutar de los requisitos para poder ser aplicada debe ser clara y suficiente y que no genere confusión y dudas razonables sobre su verosimilitud, como hemos visto que sucedía en el supuesto examinado.

El Dictamen 141/18 estudió el supuesto en el que, el hoy recurrente, que había adquirido una finca por herencia de su madre, cuyo fallecimiento se había producido el día 24 de mayo de 2013, el día 30 de julio de 2015 aportó la mencionada finca recibida a una sociedad a cambio de acciones de esta sociedad.

La finca transmitida era la vivienda habitual de la causante, por lo que la recurrente procedió a presentar la autoliquidación del tributo, aplicándose la bonificación del 95%.

La Administración tributaria resolvió que no procedía la aplicación de la bonificación en este supuesto, de acuerdo con lo establecido en el art. 9.1, párrafo tercero Ordenanza fiscal 1.3, reguladora del IIVTNU. Este precepto dispone lo siguiente:

“El disfrute definitivo de esta bonificación queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente, durante los tres años siguientes a la muerte del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de este plazo.”

Como sea que el fallecimiento se había producido el 24 de mayo de 2013 y la aportación de la finca a la sociedad se realizó el día 30 de julio de 2015, no habían transcurrido los tres años y, por tanto, no procedía la bonificación.

La interesada, en su recurso, alegó que la sociedad a la que había aportado la finca a cambio de acciones, era una sociedad familiar con sus hijos y que seguía siendo titular del patrimonio recibido, sin perjuicio de que este se hubiera convertido en acciones. Amparaba jurídicamente estas afirmaciones invocando la aplicación analógica del Impues-

to de Sucesiones, que en determinados supuestos admite que se sustituya el bien recibido sin perderse el derecho a disfrutar de la bonificación correspondiente. Como prueba de esta argumentación adjuntaba al recurso informes vinculantes de la Dirección General de Tributos sobre el Impuesto de Sucesiones.

El Consell Tributari respecto a este problema dictaminó lo siguiente, en la parte que aquí interesa:

<<Por lo que aquí se trata es de interés también la STS de 8 de marzo de 1996 (RJ 1996\2104) cuando expresa que “el impuesto de plus valía encuentra su fundamento directo en el art. 47 CE como forma de participación de la comunidad en las plus valías generadas por la acción urbanística de los entes públicos”.

Es interesante esta cita del art. 47 de la Constitución porque es el precepto que dispone que deben arbitrarse las condiciones necesarias y dictarse las normas pertinentes para regular el suelo para el interés general e impedir la especulación. Es a este fin que el TRLRHL permite a los Ayuntamientos establecer los requisitos para obtener una bonificación en el montante que corresponde a la participación de la comunidad en la plus valía producida, porque cada Ayuntamiento conoce las particularidades que se producen en su municipio en relación al problema de la vivienda y la especulación sobre el suelo urbano. Si en el supuesto que se está tratando el mantenimiento de la vivienda recibida en herencia pudiese transformarse en acciones de una sociedad, es decir, también en dinero, sería difícil encontrar un fundamento a la razón de la bonificación. Y la posterior transmisión de estas acciones sería incontrolable por lo que podría producirse fácilmente un fraude de ley.

Como antes se ha indicado, el fundamento del Impuesto de Sucesiones es distinto al del IIVTNU. Y también el fundamento de las bonificaciones que se regulan en cada uno de los impuestos. A diferencia de las bonificaciones establecidas respecto a la plus valía, tendentes a premiar las actuaciones que impidan la especulación, en el de sucesiones el fundamento es otro. Lo explica la Exposición de Motivos del RDLey 7/1996, de 7 de junio, al decir que las medidas que establece en este sentido “persiguen aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares y de la vivienda habitual, cuando la transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”. Razones familiares y de aliviar la carga fiscal son, por tanto, el fundamento de las bonificaciones del impuesto de sucesiones>>

Por las razones expuestas, el Consell Tributari propuso la desestimación del recurso.

6.2.- Impugnación de la diligencia de embargo por disconformidad con el valor catastral

A la misma conclusión desestimatoria, en este caso por ausencia de concurrencia de los presupuestos que habilitan la impugnación de la diligencia de embargo, se llegó en el Dictamen 353/19, en el que el recurrente alegaba disconformidad con el valor catastral del inmueble objeto del tributo dado que el uso dado en el catastro a la totalidad del mismo era de local comercial cuando en realidad, había una parte del mismo (sótano) que no se dedica a ninguna actividad. En el Dictamen se hizo constar la adecuación de la liquidación correspondiente al valor catastral asignado.

6.3.- Para disfrutar de la bonificación en la transmisión mortis causa de locales comerciales, se debe acreditar que el causante ejercía personalmente la actividad y que el sujeto pasivo ejerce personalmente la misma profesión que el causante

El Dictamen 111/19 examinó un supuesto relativo a si en los locales comerciales propiedad del causante, transmitidos por sucesión mortis causa, éste ejercía personal y directamente actividades profesionales o empresariales, caso en el que los herederos podrían disfrutar de la bonificación del 95% del IIVTNU. El fallecimiento de dicho causante había tenido lugar el día 9 de mayo de 2013.

En este caso el causante era propietario de una plaza de aparcamiento y de un conjunto de locales y pisos de un mismo edificio. En este edificio, y en los bajos 2ª, ejercía el negocio de librería y juguetería; en el resto de locales y pisos, su negocio era el inmobiliario, mediante el arrendamiento de dichas fincas. En este negocio estaba incluida la plaza de aparcamiento.

En relación a la norma reguladora de la bonificación, en el Dictamen del Consell Tributari se decía lo siguiente:

<<Se debe mencionar que en la redacción de la ordenanza fiscal aplicable en el momento del devengo del impuesto, esto es el 2013, expresamente se refiere a *“locales en los que el causante, a título individual, ejercía efectivamente de forma habitual, personal y directa actividades empresariales o profesionales”*.>>

La Administración entendió que no se reunían los requisitos para poder aplicar la bonificación, decisión contra la que se interpuso el correspondiente recurso de alzada por el hijo y heredero del causante

En cuanto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, las cuestiones a resolver eran dos. Por un lado, si el causante era el titular de la actividad empresarial; por otra parte, si el conjunto de fincas se podían considerar como el local donde el causante ejercía su actividad, tal como exige la Ordenanza de aplicación, antes transcrita.

Respecto a la primera cuestión, el Consell Tributari resolvió lo siguiente:

“En las alegaciones presentadas por el recurrente en el recurso de alzada hace referencia a que la actividad de arrendamiento de inmuebles se gestionaba a través de una comunidad de bienes. En este sentido, este hecho no hace más que confirmar que no se daban los requisitos para aplicarse esta bonificación puesto que se exige que el causante a título individual ejerciera la actividad de forma habitual, personal y directa.”

Por tanto, no se cumplía el requisito de ejercer la actividad personalmente, sino que la titular de la actividad empresarial era una comunidad de bienes.

En cuanto a la segunda cuestión, el Consell Tributari dictaminó lo siguiente:

<<Por otro lado, en cuanto a la actividad de arrendamiento de bienes en particular, tal y como figura en la Memoria del Consell Tributari de Barcelona del año

2013 “la redacción de la bonificación (por adquisición hereditaria de local afecto a actividades empresariales o profesionales) desde 2011 elimina dudas sobre el alcance de la bonificación, ya que se refiere sólo a los locales en los que el causante, a título individual, ejercía de forma habitual, personal y directa actividades empresariales o profesionales. El Consell Tributari ha interpretado en varias ocasiones que esta modificación normativa tenía carácter interpretativo y no innovador. De aquí ha derivado también la doctrina de que la aplicación por los particulares del criterio de bonificar la totalidad de los locales objeto de negocio de arrendamiento podía proceder de una interpretación razonable de la norma, ya que se había considerado oportuno precisar el texto y que, por tanto no procedía sancionar las liquidaciones practicadas con este criterio”

Así pues, tras la modificación en la redacción de la bonificación, es decir desde el ejercicio 2011, resulta claro que los locales o inmuebles objeto de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles no pueden incluirse en la bonificación, pues no es en ellos en donde se ejercía la actividad empresarial, sino que la actividad empresarial se ejercía sobre ellos, habiéndose modificado la redacción precisamente para que no existiera dudas sobre su no inclusión en la bonificación.>>

La posición del Consell es, en consecuencia, que los locales arrendados no son locales donde se ejerce la actividad empresarial, sino que son el objeto de la actividad empresarial.

Por las razones explicadas el Consell propuso desestimar el recurso.

Otro aspecto respecto a la transmisión de un local donde el causante ejercía su actividad empresarial o profesional, se examina el Dictamen 288/19, donde se planteaba el problema de si el adquirente mortis causa continuaba en el ejercicio de la actividad desarrollada por causante para poder disfrutar de la bonificación del 95%.

En el caso examinado, el fallecido ejercía la actividad de farmacia, que era el destino del local transmitido. En cambio, el adquirente no ejercía esta profesión en el local adquirido, que además, se comprobó que en este local se seguía ejerciendo la actividad de farmacia, si bien el recurrente no era el titular.

En este supuesto se trataba de interpretar el artículo 9.2 de la Ordenanza fiscal de aplicación cuando establece que “*el disfrute definitivo de esta bonificación queda condicionado al mantenimiento de esta adquisición en el patrimonio del adquirente, así como el ejercicio de una actividad durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de este plazo.*”

Sobre si esta norma exigía la continuidad del adquirente en el ejercicio de la actividad del causante, el Consell Tributari estableció lo siguiente:

“La regularización llevada a cabo por la Administración se basa precisamente en la interpretación de este último inciso, entendiéndose que se exige que el adquirente sea el titular de la actividad económica ejercida en el local adquirido. Es cierto que el precepto transcrito no establece con absoluta rotundidad que el adquirente deba realizar personalmente la actividad, pero de la lectura de los términos utilizados se desprende que efectivamente se exige este requisito. En efecto, la norma no prevé sólo

que se debe ejercer una actividad sino que además la vincula al adquirente al disponer que el local se mantendrá en el patrimonio de este último y, entre comillas de manera inmediata, que debe ejercer la actividad sin utilizar término algún que suponga la adición de un requisito totalmente independiente del subjetivo regulado con carácter general respecto del presupuesto de hecho de la bonificación. En consecuencia, sólo cabe afirmar que la condición que regula este artículo 9.2 se debe cumplir en la persona del titular de la bonificación. Criterio este último que resulta concordante con lo previsto respecto del ejercicio, por el causante, de una actividad económica en el momento del devengo del impuesto. Son los sujetos transmitente y adquirente los que deben ejercer las actividades económicas en los inmuebles cuya transmisión mortis causa origina el hecho imponible del impuesto.”

Con la parte necesaria del Dictamen transcrita queda clara la interpretación que hace el Consell Tributari del artículo 9.2 de la Ordenanza fiscal de aplicación respecto al problema planteado de si el adquirente debe seguir la actividad del causante en el local recibido para disfrutar de la bonificación.

6.4.- No cabe aplicar retroactivamente una Ordenanza, aunque sea más beneficiosa para el sujeto pasivo

En el Dictamen 528/19 el problema de fondo que se analizó era el de la posibilidad de aplicar una Ordenanza posterior a la aplicable en el momento del devengo, si aquella era más beneficiosa para el sujeto pasivo.

El supuesto examinado era el de la transmisión mortis causa de tres pisos del mismo edificio en la ciudad de Barcelona. La recurrente, hija y heredera de estas fincas, invocó que uno de los pisos era la vivienda habitual de su madre causante y, que en consecuencia solicitaba la bonificación del 95% respecto al IIVTNU de este piso.

Resultó, sin embargo, de las bases de datos del Sistema de Gestión del Padrón de Habitantes, que la causante se había trasladado y estaba empadronada en el municipio de Calafell desde el día 19 de julio de 2010, y su fallecimiento se produjo el día 9 de noviembre de 2014, es decir, que habían transcurrido 4 años y 4 meses, desde la fecha del traslado de domicilio.

La Administración denegó el otorgamiento de la bonificación, al amparo de lo que establecía la Ordenanza Fiscal del IIVTNU para el ejercicio de 2014, año del devengo. Su artículo 9.1 dice lo siguiente:

“Si en el momento de la realización del hecho imponible el causante tenía la residencia efectiva en otro domicilio del cual no era titular, también tendrá la consideración de vivienda habitual aquélla que tenía esta consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la muerte del causante, siempre que el uso de la vivienda no haya sido cedido a terceros en dicho periodo mencionado.”

La recurrente alegó que una Ordenanza fiscal posterior regulaba el mismo supuesto de forma diferente. Efectivamente, con posterioridad la Ordenanza fiscal vigente estableció que tam-

bién tendría la consideración de vivienda habitual *“hasta cualquier día de los diez años anteriores a la muerte del causante”*

El Consell Tributari, dictaminó lo siguiente respecto a este problema:

“El artículo 98 de la Ordenanza Fiscal General establece:

1. Las exenciones, bonificaciones y reducciones se deben interpretar en sentido estricto. No se pueden aplicar a otras personas y solamente para sus obligaciones tributarias propias y directas que las taxativamente previstas. Tampoco se pueden extender a otros supuestos que los específicamente señalados.”

Y añadió:

<<Asimismo, se ha de tener en cuenta que el artículo 12 de la LGT, al tratar del ámbito temporal de las normas tributarias, señala:

“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.”

Por tanto, la invocación de una Ordenanza de vigencia posterior a la que regía la bonificación discutida en el momento de devengarse el tributo, no puede ser acogida para aplicarla a una situación regulada por una normativa anterior; ni puede ser objeto de interpretación extensiva la OF aplicable en aras de lo establecido en virtud de una modificación posterior>>

7.- Procedimiento de gestión

7.1.- Autoliquidación. Asistencia de la Administración

Se plantea en el Expediente 391/19 el tema de los efectos de la asistencia, en la confección de las autoliquidaciones, que la Administración debe procurar en las obligaciones cuantificadas mediante la citada técnica. En particular, el recurrente entiende que no pueden exigírsele los intereses de demora como consecuencia de un error en la autoliquidación realizada con asistencia de la Administración. A este respecto, señala el Consell Tributari que:

“No obstante, si bien la administración tiene el deber de proporcionar a los obligados tributarios que lo soliciten, la información y asistencia para cumplir con sus obligaciones, entre las que se encuentra la asistencia en la realización de las autoliquidaciones, esta actuación consistirá en la transcripción de los datos aportados por el propio solicitante, y en la realización de los cálculos correspondientes, que deberán ser revisados por el obligado tributario para su verificación, así lo prevé el artículo 61 de la Ordenanza fiscal general.

Así pues, los datos contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por el obligado tributario con asistencia de la administración tributaria municipal no la vincularán en el ejercicio de las com-

petencias de comprobación e inspección que se consideren procedentes con posterioridad, motivo por el cual, y de conformidad con el artículo 117 y siguientes de la Ley General Tributaria, la inspección de hacienda municipal en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, practicó liquidación complementaria del impuesto una vez comprobado que existían datos inexactos en la autoliquidación en su día practicada. En este sentido se viene pronunciando reiteradamente este Consell Tributari.” Se rechaza la alegación realizada por el interesado en este sentido.

7.2.- Notificación de liquidaciones

Son varios los expedientes en los que se tratan cuestiones relacionadas con la falta de notificación de las liquidaciones sean éstas las que ponen fin al procedimiento, o sean las propuestas realizadas por la Administración a los efectos del derecho de audiencia. Estas cuestiones están presentes en los expedientes 529/19, 530/19, 531/19 y 587/19. En este último se plantea la falta de notificación de la propuesta de liquidación entendiendo la recurrente que esta situación afecta esencialmente al ejercicio de derecho de defensa y, en consecuencia, debe ser anulada. Pues bien, constatado que en el expediente aparece documentada la notificación de la mencionada propuesta de liquidación mediante el sistema de publicación previsto en el artículo 112 de la LGT, señala el Consell Tributari que:

“Estas notificaciones se considerarán válidamente practicadas, de conformidad con el artículo 112 de la LGT, que prevé que cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, e intentada al menos dos veces en su domicilio, se hará constar esta circunstancia en el expediente, con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación, y citando al interesado para ser notificada mediante publicación edictal.

Por lo tanto, acreditada esta circunstancia, puede afirmarse que la interesada no se ha visto privada de un trámite fundamental e imprescindible en el procedimiento como es el derecho de audiencia, sino que, de conformidad con el procedimiento legalmente establecido, tuvo la posibilidad de efectuar alegaciones o presentar las pruebas que considerara en defensa de su derecho.

Es por ello, que las alegaciones relativas a la indefensión no pueden tener ninguna virtualidad. La doctrina jurisprudencial ha configurado la indefensión como aquella limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos competentes, que provoca en el interesado un impedimento del derecho a alegar y probar los hechos en que basa su derecho. No se puede apreciar que se haya producido una vulneración de su derecho a defensa, dado que la recurrente tuvo conocimiento de los actos que se discuten, lo que le permitía satisfacer su cumplimiento o bien mostrar su disconformidad con empleo de medios legalmente previstos para su impugnación.

Una vez notificada correctamente en voluntaria las cuotas referidas, era válida la vía de apremio siempre y cuando ésta se hubiera notificado correctamente. Y en este sentido, consta que se dictó la providencia de apremio con número de recibo ET-2018-6-12-... constante debidamente notificada a la recurrente en fecha

29/06/2018 según se acredita con el acuse de recibo que se encuentra incorporado al expediente. En principio, pues, se ha de otorgar plena validez al inicio de la vía ejecutiva.” En el mismo sentido se pronuncia en el resto de expedientes mencionados. De acuerdo con esta fundamentación se rechazan las alegaciones correspondientes.

7.3.- Prescripción. Cómputo del plazo del derecho a liquidar

En los Expedientes 530/19 y 531/19, se analizan cuestiones relacionadas con la prescripción. En particular con el cómputo del plazo para cuantificar las deudas tributarias así como de las posibles causas de su interrupción. Respecto del primero de ellos debe tenerse en cuenta, señala el Consell, que:

“En el presente caso, el impuesto se devengó el 10-5-2011, fecha de fallecimiento del Sr...., presentando el recurrente en fecha 7-10-2011, la instancia registrada con el núm. 2011/... mediante la cual solicitó prórroga para la presentación y pago de las autoliquidaciones del impuesto, derivadas de la herencia de las fincas de Barcelona, de las que era titular el citado causante y padre del interesado.

La prórroga de seis meses solicitada fue concedida, por lo que el impuesto podía pagarse hasta el 10-5-2012, iniciándose a partir de esta fecha el plazo de cuatro años de prescripción, la cual ha sido interrumpida por la presentación en fecha 28-6-2013 por parte de los Sres.... de la instancia núm. de registro 2013/..., firmada por ambos poniendo en conocimiento de esta Administración que se habían pagado determinadas autoliquidaciones del impuesto derivadas de la herencia del causante, acompañando a dicha instancia una hoja informativa de la autoliquidación no pagada, correspondiente a la totalidad de la nuda propiedad de la finca objeto de recurso, con recargo e intereses y que ascendía a 5.140,27 € y solicitando que se les concediera un aplazamiento de pago para abonar la deuda que no podían asumir.

Posteriormente, la prescripción fue de nuevo interrumpida en fecha 20-5-2016 en que se produjo la notificación por incomparecencia de la interesada, de la propuesta de liquidación provisional (núm. de recibo PV20162...), interrumpiéndose de nuevo el 19-7-2016 de notificación de la liquidación impugnada y en fecha 5-8-2016, de interposición del presente recurso de alzada.

En consecuencia no ha operado la prescripción ni del derecho a liquidar el tributo ni la sanción.”

Es decir en los supuestos de solicitud del plazo de prórroga previsto en la Ordenanza reguladora para proceder al cumplimiento de las obligaciones y deberes correspondientes, el plazo para que la Administración ejerza sus potestades liquidadoras, que es de cuatro años, comienza a contarse desde el día siguiente a aquél en que termina ese plazo de prórroga. Pudiendo, además, ser interrumpido por las causas previstas en el artículo 68.1.b) y c) de la LGT en el que se establece que queda interrumpida la prescripción por cualquier acción fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria así como a la interposición de recursos de cualquier clase. Quedando constancia en los expedientes citados de esta última circunstancia así como de las acciones de la Administración conducentes a la notificación de las deudas

debidas en los términos previstos también en ese artículo 68.1.a). En consecuencia, se desestima esta pretensión del contribuyente.

En el expediente 258/19, a pesar de la inadmisión del recurso por las causas recogidas en el epígrafe correspondiente de esta Memoria, el Consell Tributari entra en el análisis de una de las alegaciones del obligado. Se trata de la prescripción del ejercicio del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria. Se señala en la propuesta de resolución que constatadas las actuaciones de la Administración y del obligado tributario en orden al cumplimiento de la obligación correspondiente y la regularización de la misma no cabe sino concluir que:

“En este caso y de las actuaciones que se han llevado a cabo en relación con la liquidación del tributo, transmitida la finca objeto de este expediente en fecha 14-12-2009, no ha operado la prescripción del derecho a practicar la liquidación del impuesto, toda vez que presentada declaración a efectos de la liquidación del impuesto por correo certificado de fecha 19-1-2010, el plazo cuatrienal de prescripción a contar desde dicha fecha, se ha interrumpido, de acuerdo con las actuaciones que se han expuesto en el antecedente de hecho tercero de este escrito y que se dan por reproducidas en aras a evitar repetición.

Asimismo y por lo que se refiere a la liquidación por sanción, el plazo cuatrienal de prescripción a contar desde la notificación por incomparecencia de la interesada, según publicación del anuncio para comparecer al efecto de ser notificada en el Boletín Oficial de la Provincia (BOP) de fecha 21-6-2010, del escrito de la Inspección, acompañando entre otros documentos el acuerdo de incoación de expediente sancionador, ha sido interrumpido por las actuaciones que figuran en el punto cuarto de los antecedentes de hecho de este escrito, y que se dan también por reproducidos.” No cabe, así, aplicar la prescripción.

8.- Procedimiento sancionador

El Dictamen 22/19 analizó el supuesto de la imposición de una sanción por no haber presentado en plazo la correspondiente autoliquidación. En el recurso interpuesto contra la liquidación de la sanción, el recurrente argumentó que la difunta era su cónyuge, y que de haber tenido un correcto asesoramiento hubiera podido aplicarse la bonificación del 95%, ya que la vivienda recibida *mortis causa* era la vivienda habitual de la causante, y la cuota resultado habría sido la de 155 euros. En cambio, la liquidación practicada, más los intereses supuso la suma de 3.590,80 euros, y la sanción contra la que había interpuesto el recurso importaba 2.334,32 euros, lo que, sumado, le parecía excesivamente desproporcionado. Su argumento básico estaba en que el Notario si bien le había advertido de otras obligaciones fiscales, no le mencionó la de la plusvalía, habiendo permanecido con el convencimiento de que el mismo Notario se encargaba de todo.

El Consell Tributari, respecto a la posible desproporción citó la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 22 de septiembre de 2011 (RJ 2011\5684) en la que se examinaba el supuesto de una sentencia en la que el Juez de instancia había estimado la desproporción de una sanción que se le hacía de “dificilísima aceptación la sanción”. El TS, tras recordar que si el Juez consideraba que un precepto de la LGT, que permitía imponer

una determinada sanción, consideraba que era inconstitucional le restaba el camino de plantear una cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (TC); y que otro comportamiento no era admisible en nuestro Estado de Derecho.

En aplicación de la doctrina de la mencionada STS, y en relación a la liquidación del IIVT-NU practicada, el Consell Tributari dijo lo siguiente:

“Aplicada esta doctrina, en lo que procede, al supuesto que se examina en el presente dictamen, el hecho de no practicar la autoliquidación dentro del plazo establecido, tiene como consecuencia la pérdida de la bonificación, lo que supone un aumento de la cuota de un 95%, que sumada a la sanción produce una clara desproporción, pero querida por la citada norma de aplicación -art. 9.3 de la Ordenanza fiscal 1.3 del Ayuntamiento de Barcelona, que regula el IIVTNU -.”

Respecto a la sanción, que el recurrente la combatía alegando falta de culpabilidad, al haber sido mal asesorado, el Consell argumentó:

<<A efectos del supuesto concreto que estamos analizando, especialmente, sobre si el recurrente actuó con la debida o necesaria diligencia, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de septiembre de 2014 (JT 2015\12), , en lo que aquí interesa sienta la siguiente doctrina:

“Por el contrario la resolución del TEARC, confirmando el acuerdo sancionador, considera que concurrió la necesaria culpabilidad, habida cuenta que los hechos concurrentes denotan el conocimiento que tenía el recurrente de la existencia de conceptos n declarados.”

“Razona el TEARC que la aquí recurrente presentó en plazo una declaración-liquidación por importe inferior debido al no incluir la totalidad de las rentas percibidas y solo tras recibir el requerimiento de la Administración presentó la autoliquidación regularizando su situación tributaria, lo que denota una escasa diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias así como el perfecto conocimiento de la existencia de las rentas no declaradas”

“Tal argumentación no puede ser compartida.La presentación de una declaración complementaria tras requerimiento de la Administración no denota, per se, una escasa diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La presentación de una declaración extemporánea complementaria supone en sí un actuar diligente, aunque tardío.”

Este planteamiento del problema, en la línea con lo dispuesto por el art. 179.2.d.) de la Ley General Tributaria, permitió a la Sala definir lo que debe entenderse por “diligencia necesaria”. Sobre este punto, dice:

“El concepto “diligencia necesaria” es un concepto jurídico indeterminado que ha de concretarse en cada caso, teniendo en cuenta la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las circunstancias concurrentes, tanto del hecho como personales, sin caer en el subjetivismo exacerbado, sino ten-

diendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio.”

A la vista de esta sentencia, y como conclusión el Consell dijo *“La conclusión más importante que puede derivarse de la transcrita sentencia es que la diligencia necesaria, o, en general, la culpabilidad, debe analizarse en cada supuesto concreto, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, incluso las de carácter personal.”*

Sobre el aspecto concreto, alegado por el recurrente, de que no había estado correctamente asesorado en la Notaría, el Consell Tributari, dijo que *<<Respecto a las obligaciones de los notarios a este respecto, el Reglamento Notarial vigente - desde el 8 de noviembre de 2015 - dispone en su art. 194 que los Notarios deben hacer las “advertencias legales y aquellas que, por su importancia deban, a juicio del Notario, detallarse expresamente”. No aparece en el citado texto legal ninguna obligación que haga referencia explícitamente al IIVTNU. Sin embargo, lo que parece evidente es que las advertencias que decida hacer el Notario deben ser ciertas y no provocar malentendidos o confusiones>>*

Y ya analizando el caso concreto, el Consell Tributari dictaminó:

<<En el supuesto objeto del presente dictamen, este Consell Tributari solicitó la aportación de la Escritura de Inventario y Aceptación de Herencia, puesto que en el recurso de alzada se alegaba que la notaria no había gestionado ni había informado sobre la obligatoriedad del IIVTNU y la forma de practicar la autoliquidación. En dicha Escritura, en el apartado Segundo del otorgamiento, se dice textualmente lo siguiente:

*“SE SOLICITA EXPRESAMENTE las reducciones fiscales procedentes por razón del parentesco del causante con el heredero.
Hechas las reservas y advertencias legales, en especial las de los impuestos sucesorios, y demás de orden fiscal.”*

Parece evidente que una persona profana en derecho ante la afirmación de “SE SOLICITA EXPRESAMENTE”, puesta así en mayúscula, como figura en la escritura, pueda entender, o bien que ella ya ha solicitado lo que tiene que solicitar para cumplir sus deberes fiscales, o bien que alguien de la notaría lo solicitará ante quien haya de solicitarse. Todo ello sin hacer la menor referencia al IIVTNU, que al Notario no le pareció que fuera importante, en el sentido que establece el antes citado art. 194 del Reglamento Notarial.

En este caso concreto, por la razón expuesta, entendemos no puede estimarse que exista culpabilidad, y que era razonable que el hoy recurrente creyese que había cumplido sus obligaciones con respecto al IIVTNU, o cuando menos entendiera que dichas obligaciones fiscales, fuesen las que fuesen, ya se habían declarado, incluso con solicitud de aplicación de las reducciones fiscales que correspondieran. Al carecer de efectos el escrito “SE SOLICITA EXPRESAMENTE”, el interesado no sólo perdió la posibilidad de autoliquidar dentro de plazo y obtener la correspondiente bonificación, sino que podría ser sancionado.

A todo ello cabe añadir que si hemos de atender las circunstancias concurrentes de carácter personal, cabe hacer mención de que el interesado, tan pronto tuvo

conocimiento, pagó la liquidación practicada con sus intereses sin formular reclamación alguna>>

De acuerdo con los anteriores razonamientos, el Consell Tributari propuso la estimación del recurso.

9.- Recursos

9.1.- Actos no susceptibles de recurso

En el expediente 258/19 se cuestiona la posibilidad de interposición de un recurso contra actos de mero trámite. En efecto, se trata de un recurso contra un documento de pago y de requerimiento de información que, según se señala en el fundamento jurídico cuarto de la propuesta del Consell Tributari, *“El escrito presentado el 26-7-2016 contra el documento de pago y requerimiento de información núm. de recibo EX2016..., no es susceptible de ningún tipo de recurso, al tratarse de un acto de mero trámite, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento ni produce indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos, requisitos previstos en el art. 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo 30/1992 de 26 de noviembre, redacción dada por ley 4/1999, de 13 de enero, aplicable por razón de temporalidad, para interponer el recurso de alzada.”* En consecuencia se procede a la inadmisión del recurso.

9.2.- Pérdida sobrevenida del objeto

En el expediente 186/19 se analiza una cuestión fundamental relacionada con el objeto de un recurso. En efecto, se trata de la impugnación de determinadas providencias de apremio que previamente habían sido anuladas, así como las liquidaciones de las que traían causa, por el IMH. En consecuencia, el Consell Tributari procede, en su propuesta, previa la constatación de la mencionada anulación, a declarar la pérdida sobrevenida del objeto del recurso de alzada interpuesto.

10.- Recaudación

10.1.- Improcedencia del procedimiento de apremio por falta de ejecutividad de la sanción

En el expediente 21/19 se plantea una cuestión relacionada con la suspensión de la ejecución de una sanción. Entiende el contribuyente que estando pendiente de pronunciamiento judicial el recurso contencioso interpuesto contra la resolución denegatoria por silencio, en el recurso de alzada, de la anulación de una liquidación tributaria, no cabe iniciar el procedimiento de apremio de la sanción impuesta hasta tanto se produzca la citada resolución. Interpone por este motivo el presente recurso de alzada contra la providencia de apremio que pone en marcha la ejecución de la sanción. A este respecto entiende el Consell Tributari que:

“En cuanto a las alegaciones hechas por la recurrente respecto de la providencia de apremio discutida que comprende las liquidaciones de sanción ya mencionadas, hay

que tener en cuenta que el art. 224 de la Ley General Tributaria, regula la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición y determina que:

“Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.”

Y el art. 212 de la citada ley, en su apartado 3, dispone:

“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.”

No obstante, el art. 167.3 de la Ley General Tributaria, limita los motivos de oposición a la vía de apremio a los supuestos que contempla: extinción total de la deuda; prescripción del derecho a exigir el pago; solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario; suspensión del procedimiento de recaudación; falta de notificación de la liquidación o anulación de la liquidación.

En el presente caso, no consta que la interesada haya presentado recurso de alzada contra las liquidaciones por sanción en período voluntario de pago. Ha interpuesto únicamente el presente recurso contra la providencia de apremio de las mismas, por lo que no procede la suspensión de la ejecución, sin perjuicio de que pudiera instar la suspensión de la acción de cobro aportando las garantías previstas en el art. 224-2 de la Ley General Tributaria. En consecuencia, y no dándose en este supuesto, ninguno de los motivos de oposición a la vía de apremio, procede confirmar la vía de apremio iniciada relativa a las liquidaciones por sanción.” Desestima así el recurso presentado.

En el expediente 101/19 se incorpora un recurso interpuesto contra la providencia de apremio dictada para el cobro ejecutivo del importe de una sanción no satisfecha en periodo voluntario de pago. A este respecto se señala en la propuesta de resolución que constatada la presentación del correspondiente recurso de alzada contra la imposición de la sanción quedaba automáticamente suspendida su ejecución siendo por tanto improcedente la iniciación del procedimiento de apremio en los términos establecidos en el artículo 212.3 de la LGT. En consecuencia, estima la alegación realizada por el sujeto en este punto.

10.2.- Causas de oposición a la providencia de apremio

En el expediente 469/19 se analiza una cuestión relacionada con la providencia de apremio dictada por la Administración para proceder al cobro de una sanción no satisfecha en periodo voluntario de pago. El recurso se interpone contra la providencia de apremio, en consecuencia, el Consell Tributari procede al examen de las causas legales de oposición a la providencia de apremio señalando que en este caso concreto no se invoca ninguno de los motivos previstos en el artículo 167.3 de la LGT. Entiende así

que procede la desestimación del recurso. No obstante el propio Consell entra en el análisis de las alegaciones planteadas por el recurrente. De una parte, aduce su condición de extranjera para justificar su ignorancia de la ley aplicable. Pues bien, en cuanto a este último argumento, ignorancia de la ley, invoca el Consell el artículo 6 del Código Civil señalando que este precepto:

“determina en su apartado 1 que “la ignorancia de la las leyes no excusa de su cumplimiento”, y en el apartado 2 que “el error de derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinan”. En el presente supuesto, ningún precepto de derecho tributario determina ningún efecto al error de ignorar la ley-el derecho- que obliga a satisfacer el tributo.”

De otra parte, entiende el interesado que la cuantía de la sanción es desproporcionada respecto de la irregularidad cometida y que si no se anula la providencia de apremio debería ser reducido su importe. En este aspecto, se reseña esta alegación en el epígrafe correspondiente a sanciones al que ahora nos remitimos.

10.3.- Sanciones. Cuantía

En el Expediente 469/19 discute el obligado tributario sobre los criterios utilizados por la Administración para cuantificar la sanción impuesta por la comisión de una infracción. Entiende que de las distintas posibilidades que ofrece la ley ha utilizado los que son menos proporcionados con la irregularidad cometida. Solicita, en consecuencia, que se reduzca su importe. A estos efectos, se recoge en la propuesta de resolución del Consell Tributari que:

“Por lo que se refiere a la cuantía de la sanción, del contenido del recurso parece desprenderse la idea de que entre distintas posibilidades de su cuantificación, la Administración tributaria ha elegido un grado medio, cuando por el hecho de haber satisfecho el impuesto, debería habersele aplicado la cuantía mínima.

Cuando ocurre como en el presente supuesto, en que la ocultación del hecho imponible ha causado un perjuicio a la hacienda pública, el art. 187.1.b) de la LGT dispone que cuando dicho perjuicio sea superior al 75 por ciento de la base de la sanción, es decir, de la cuota dejada de percibir, la cuantía de la sanción se incrementará en 25 puntos.

La Ordenanza fiscal general, en su art. 161.5, dispone lo siguiente:

“Estas infracciones se sancionan con multa pecuniaria del 50 por ciento, del 50 al 100 por ciento o del 100 al 150 por ciento de la cantidad no ingresada, según la infracción sea leve, grave o muy grave, graduándose en estos dos últimos supuestos mediante el incremento del porcentaje mínimo de acuerdo con los criterios de comisión repetida y perjuicio económico a que se refiere el art. 157.2 de esta Ordenanza”

El art. 157.2 citado reproduce el art. 187.1.b) de la LGT y establece el incremento de 25 puntos sobre la cuantía de la sanción.

En el presente supuesto, tratándose de una infracción grave, se ha aplicado la multa mínima del 50 por ciento de la cantidad no ingresada, prevista para dicho tipo de infracciones, incrementada en 25 puntos, de acuerdo con las normas citadas. En cumplimiento de estas normas no era posible establecer una sanción de menor cuantía.” En consecuencia, el Consell rechaza esta alegación.

11.- Sugerencia del Consell Tributari en relación al art. 9.3 de la Ordenanza fiscal 1.3 del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

El art. 2.1 del Reglamento Orgánico del Consell Tributari, relativo a las funciones que le corresponden, dispone en su apartado e):

“Formular las propuestas que juzgue oportunas referentes a cualquier asunto que la práctica y la experiencia le sugieran en materias de su competencia”

La materia relativa a las Ordenanzas reguladoras de los ingresos públicos es competencia del Consell Tributari, de acuerdo con el apartado b) del mismo precepto.

11.1.- Norma sobre la que se formula la sugerencia

La norma sobre la que se formula la sugerencia es el art.9.3 de la Ordenanza fiscal 1.3, reguladora del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), que regula las bonificaciones. Dice este precepto:

“El obligado tributario, en el plazo de seis meses, prorrogables por otros seis, contados desde la fecha de devengo del impuesto, ha de solicitar la bonificación y practicar la autoliquidación o, si procede, presentar la correspondiente declaración.”
“Las solicitudes de beneficios fiscales que se presenten fuera del plazo anterior; cuando se hayan notificado el inicio de las actuaciones inspectoras por no haberse practicado la autoliquidación, o en su caso, presentado la correspondiente declaración, se deben considerarse extemporáneas y por tanto no admisibles.”

11.2.- Asunto que ha motivado la presente propuesta

Sin perjuicio de haber observado resultados similares en otros asuntos, lo que ha llevado al Consell Tributari a formular la presente propuesta corresponde al problema examinado en su Dictamen 22/19, que figura entre los comentados en la Memoria correspondiente al año 2019.

En resumen, el asunto trata de un contribuyente, con derecho a bonificación, que no presentó la autoliquidación dentro del plazo de seis meses, ni pidió la prórroga de otros seis meses, por lo que perdió el derecho a la bonificación y, además, fue sancionado por la infracción leve de no haber presentado dicha autoliquidación.

Esta situación, en términos económicos, se traduce en lo siguiente: De haberse aplicado la bonificación, la cuota que correspondía era la de 155 euros. Por las circunstancias expresadas, perdida la bonificación, la cuota, más los intereses, se estableció en 3.590,80 euros, y la sanción, por infracción leve, 2.334,32 euros, con un total de 5.925,12 euros.

11.3.- Posibilidades jurídicas de evitar la desproporción que existe entre la aplicación de la bonificación y el resultado final si no se presenta la autoliquidación dentro de plazo

11.3.1.- Posibilidad de que el incumplimiento del plazo para presentar la autoliquidación no haga perder el derecho a la bonificación

El art. 99 de la Ordenanza fiscal general regula las bonificaciones, y en su apartado 1.d) establece que las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas comportarán la pérdida de la bonificación, en el supuesto de que no se establezca un régimen diferente por parte de las OOFF reguladoras de los distintos tributos.

Por tanto, se podría modificar el art. 9.3, antes citado, de la Ordenanza reguladora del IIVTNU, en el sentido de excluir el plazo para solicitar la bonificación.

1.3.2.- Posibilidad de que, inaplicable la bonificación, la base de la sanción fuera la cuota que hubiera resultado en aplicación de la bonificación

Como luego veremos, al referirnos a los fundamentos de la propuesta, ésta no es la solución idónea de cara a los intereses públicos concurrentes, pero si puede aliviar la situación del contribuyente.

El art.191 de la Ley General Tributaria (LGT), dispone lo siguiente:

“Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo... la totalidad o parte de la deuda tributaria que debería resultar de la correcta autoliquidación del tributo”

“La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.”

Por su parte el art. 9.3 OF 1.3 del IIVTNU establece

“El obligado tributario en el plazo de 6 meses, prorrogables por otros 6 ... ha de solicitar la bonificación y practicar la autoliquidación con aplicación provisional de la bonificación ...”

Si la base de la sanción es el total que habría resultado de la correcta autoliquidación del tributo, la OF 1.3 dice que esta correcta autoliquidación del tributo debe incluir la aplicación provisional de la bonificación. Esta interpretación, ajustada a las normas transcritas, aliviaría, como se ha dicho, el resultado final de la total deuda del contribuyente.

11.4.- Fundamentos de la petición

Los fundamentos de la petición son dos, que se examinan a continuación.

11.4.1.- Excesiva desproporción económica

Este aspecto ya se ha puesto de manifiesto. Es conveniente que se establezcan obligaciones tributarias que deben cumplirse y que su incumplimiento se sancione, pero de la

aplicación de las normas de referencia se desprende una desproporción que se debería poder corregir.

11.4.2.- Interés público de mantener los inmuebles fuera del mercado para evitar la especulación

Sobre este aspecto tiene interés el Dictamen del Consell Tributari 141/19, que se resume en la Memoria correspondiente al año 2019.

En este asunto se examinó el caso en que el sujeto pasivo aporta las fincas recibidas por herencia a una sociedad a cambio de acciones, cuando no habían transcurrido tres años desde la muerte del causante, lo que suponía la pérdida de la bonificación, según establece el art. 9.1 de la Ordenanza del IIVTNU, cuando dice que el disfrute definitivo de la bonificación queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la muerte del causante. El recurrente invocaba el Derecho de Sucesiones que admite ya que el sujeto pasivo mantenga el patrimonio en otros bienes diferentes del inmueble concreto recibido por herencia para disfrutar de las bonificaciones que correspondan

El Consell Tributari desestimó el recurso, entre otros motivos, siguiendo la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 8 de marzo de 1996 (RJ 1996\2104), que decía:

"El impuesto de plus valía encuentra su fundamento directo en el art. 47 CE como forma de participar de la comunidad en las plus valías generadas por la acción urbanística de los entes públicos."

A partir de esa cita, el Consell Tributari, decía que *"es interesante esta cita del art. 47 de la CE porque es el precepto que dispone que deben arbitrarse las condiciones necesarias y dictarse las normas pertinentes para regular el suelo para el interés general e impedir la especulación"*. También señaló la diferencia entre las bonificaciones en el Impuesto Sucesiones y en la plusvalía. Las primeras se fundamentan en razones familiares; las segundas entre otras, tienen el fundamento de evitar la especulación lo que se consigue condicionando la bonificación al mantenimiento de la titularidad de la propiedad recibida durante un mínimo de tres años.

Si se mantuviera la cuota bonificada aunque se autoliquidase con retraso o se tuviera que regularizar, tendría el efecto de que subsistiría la condición de mantener la propiedad en manos del sujeto pasivo para no tener que pagar la totalidad de la cuota, sin perjuicio que partiendo de esta base se aplicaran las sanciones correspondientes.

En el supuesto de presentación fuera de plazo o no presentación con regularización de la Administración, podría estudiarse la posibilidad de ampliar el número de años en los que si se transmite la propiedad, decae la bonificación. El art. 9 de la OF contempla supuestos de plazos diferentes

En la situación actual, cuando se incumplen los plazos de presentación de la autoliquidación se percibe la cuota sin bonificar. A partir de este momento, ya perdida la bonificación, el sujeto pasivo ya no tiene ninguna motivación para esperar ningún plazo para colocar su inmueble en el mercado.

La conclusión resulta de lo expuesto hasta aquí. Los objetivos de las modificaciones que se han propuesto son dos. Para los ciudadanos, de no recibir una deuda desproporcionada en relación a lo que le hubiera correspondido de haber actuado diligentemente; y para la Administración, que cumpliría una de las finalidades del IIVTNU.

En definitiva, se debería valorar cuál de los dos intereses públicos concurrentes merece mayor protección: el de percibir la cuota íntegra o el de fomentar que un inmueble no agrande el mercado inmobiliario.

Ordenanza fiscal nº 1.4. Impuesto sobre actividades económicas

El Consell Tributari ha examinado 14 expedientes relativos al Impuesto sobre actividades económicas (en adelante IAE) durante el año 2019. En los dictámenes correspondientes se ha estudiado y propuesto resolución respecto de las siguientes materias:

1.- Sujeción y exenciones

1.1.- Cese efectivo en la realización de la actividad económica

En el expediente 337/19 se pronuncia el Consell Tributari sobre los efectos del cese efectivo en el ejercicio de una actividad económica y su incidencia en la realización del hecho imponible del impuesto. Es objeto del recurso la denegación de la solicitud de devolución de las cantidades satisfechas por el interesado respecto del IAE en un concreto periodo impositivo. Se trata de un sujeto que según los datos obrantes en el expediente consta en el censo del impuesto en la situación de alta hasta el año 2018. En consecuencia cabe afirmar que, de acuerdo con esta información, el interesado ha sido titular de la actividad económica descrita en la propuesta y cuyo mero ejercicio constituye el hecho imponible del impuesto. No obstante también se desprende del expediente que el sujeto presentó la declaración de baja en el citado censo de acuerdo con lo previsto en la normativa que lo regula en una fecha anterior a la que consta oficialmente en el citado censo.

Pues bien, respecto de esta situación, señala el Consell Tributari que:

“Ahora bien, la situación descrita no afecta a la sujeción al impuesto porque el hecho imponible es el mero ejercicio de una actividad económica y la obligación tributaria nace cuando se realiza este último, sin perjuicio de los mecanismos establecidos en las normas sobre su efectividad. Es decir, la obligación tributaria no se origina como consecuencia de los datos que constan en el censo de contribuyentes ni de la inclusión de estos últimos en la matrícula del impuesto sino del ejercicio efectivo de una actividad económica.”

Afirmación corroborada por el artículo 89.2 del TRLRHL en el que se reconoce el derecho a la devolución de las cantidades satisfechas cuando se haya cesado de hecho en el ejercicio de la actividad económica correspondiente. De acuerdo con este precepto, entiende la propuesta de resolución que lo fundamental no es que el sujeto esté de alta en el censo del impuesto ni esté incluido en la correspondiente matrícula sino que ejerza una actividad económica. Sin perjuicio, declara la propuesta, de que la inclusión en estos últimos, censo y matrícula, constituyan presunción del citado ejercicio que, como tal, puede destruirse mediante la utilización de cualquier prueba admitida en derecho.

Constatada la existencia de documentación, incluida en el expediente, que acredita fehacientemente la declaración del contribuyente se propone la estimación del recurso al no ser realizador del hecho imponible en los términos legalmente establecidos.

En el expediente 24/19 se analiza si la actividad económica realizada por el recurrente puede subsumirse en la tipificada en la normativa reguladora del IAE en el hecho imponible. En particular, señala el Consell Tributari que:

“Constituye el objeto del presente recurso la determinación de la existencia o no de una actividad de emisión de tarjetas de crédito por parte de la empresa recurrente que el IMH, con base en el informe de la Inspección actuaria, deduce tanto de la información publicada en la web de la obligada tributaria como de las consultas vinculantes número 50, 51 y 52 de la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT), de fecha todas ellas de 05.11.1991, a los efectos de la clasificación de dicha actividad dentro del epígrafe 819.9, en vez de en el epígrafe 999 otros servicios ncap”

Entiende la Administración que, según se desprende del expediente, el recurrente ejerce una actividad de emisión de tarjetas de crédito amparándose en las afirmaciones que realiza el propio reclamante en su página web. De acuerdo con esta información declara que está realizando una actividad económica de carácter empresarial sujeta al impuesto. Ahora bien, tal y como se lee en la propuesta:

“Sin embargo, hay que decir en primer lugar, que el hecho de que las tarjetas objeto de análisis no sean emitidas por una entidad financiera constituye un elemento clave que desvirtúa el punto de partida de la comparación. En segundo lugar, que la simple descripción de las condiciones de las citadas tarjetas que aparece en la web de la empresa, no sólo no es una prueba decisiva respecto a la realización de la actividad pretendida, sino que induce, además, a la conclusión contraria, es decir, a la inexistencia de una actividad de emisión de tarjetas de crédito. Básicamente porque en la descripción que se hace en la web corporativa de todas las tarjetas que ofrece la empresa está previsto el pago mediante transferencia bancaria a una cuenta de la citada empresa, por parte del cliente tenedor de la tarjeta, los consumos que efectúe; requiriéndose incluso el aval previo o la cobertura del riesgo para la contratación de algunas de estas tarjetas. Circunstancia que corrobora el modelo de contrato que consta en el expediente y que aparece como único para todos los tipos de tarjetas que emite la empresa.

Las citadas tarjetas implican diferentes ventajas comerciales que se describen en la web y que varían según la modalidad de tarjeta de que se trate, lo que justifica la diversidad de tarjetas ofertadas. Entre estas ventajas comerciales figuran descuentos y aplazamientos de pago que difícilmente pueden ser considerados actividad crediticia independiente de la actividad comercial principal que desarrolla la empresa. Estas ventajas constituyen una práctica comercial habitual reconocida, que con frecuencia se materializa en la emisión de tarjetas comerciales que nada tienen que ver con las tarjetas de crédito que, en ocasiones, las empresas ofrecen con la intermediación de una entidad financiera. Los referidos aplazamientos por tanto, no tienen una facturación independiente de la correspondiente a los productos cuya venta incentivan y así lo demuestran las facturas de clientes que obran en el expediente. Una conducta que, por lo demás, responde al régimen gene-

ral de este tipo de ventajas en la normativa reguladora de la base imponible del IVA (art. 78 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor añadido), e incluso, en el artículo 25.5 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Por lo cual, se declara la estimación del recurso ya que del expediente administrativo incoado no se deriva prueba suficiente alguna de la existencia de una actividad económica de emisión de tarjetas de crédito que deba ser objeto de alta en el censo del IAE.

1.3.- Grupo de sociedades: falta de competencia territorial del Ayuntamiento de Barcelona. Exención por inicio de actividad

En el expediente 300/19 se incluyen en el objeto del recurso dos cuestiones. La primera de ellas se relaciona con la competencia territorial del Ayuntamiento de Barcelona para liquidar y exigir el impuesto en los casos en los que se constate la existencia de un grupo de sociedades. Entiende la reclamante, sociedad de responsabilidad limitada, que al formar parte de un grupo de sociedades queda al margen del ámbito territorial de actuación del IMH ya que alguna de las empresas del grupo no realiza sus actividades en el municipio de Barcelona, con lo que la actividad de este último es nula de pleno derecho. Respecto de esta cuestión, señala la propuesta de resolución que las liquidaciones realizadas se han girado exclusivamente respecto de la recurrente y no de cualquier otra del grupo:

“Sociedad ésta que, según documento incorporado a los folios 65 a 72 del expediente administrativo, ejerce su actividad en el municipio de Barcelona, por lo que es indudable la competencia territorial de aquel consistorio para emitir dicha liquidación del IAE. Y no es obstáculo para reconocer esta competencia territorial el hecho de que para calcular y determinar el importe de la referida liquidación el Ayuntamiento de Barcelona haya tenido en consideración la regla 3ª del artículo 82.1. c) del TRLRHL referida a los grupos societarios, (...)

Siendo pues clara la competencia territorial del Ayuntamiento de Barcelona para girar la liquidación impugnada a cargo de la sociedad recurrente -en tanto que ésta ejerce su actividad en el municipio de Barcelona- es evidente que la pretensión de nulidad formulada por la interesada no puede prosperar.”

La segunda cuestión se refiere al derecho que, según declara el obligado, le asiste respecto de la exención de que son titulares los sujetos pasivos en cuanto al periodo en que inician la actividad cuyo mero ejercicio constituye el hecho imponible del impuesto. Señala el Consell Tributari que:

“Pues bien, en relación con esta alegación resulta procedente recordar que la gestión del impuesto por parte del Ayuntamiento se basa en los datos censales confeccionados por el Estado, a quien corresponde en exclusiva la gestión censal del tributo (incluida la concesión y denegación de las exenciones automáticas); y que constan incorporados al expediente administrativo -concretamente a los folios 65 y siguientes- documentos emitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que acreditan, por un lado, que la sociedad mercantil ... inició su actividad en fecha 1 de abril del año 2012 (folios 65, 67 y 72) y por otro, que la misma no está exenta del pago del IAE correspondiente al ejercicio 2014 (folio 71).”

Analiza la citada propuesta el conjunto de normas reguladoras de la gestión del impuesto de la que resultan competentes tanto la Administración del Estado como la del Ayuntamiento de Barcelona. En esta materia en particular, sobre la confección del censo y de la matrícula está atribuida al Estado con lo cual, tal y como señala la propuesta:

“A la vista de lo expuesto y, particularmente de que la Administración local giró la liquidación impugnada empleando exactamente los datos que a tal efecto le proporcionó la Administración General del Estado tal y como le exige la normativa reguladora del IAE (arts. 90 y 91 del TRLRHL), la pretensión de la mercantil recurrente con respecto a esta exención no puede prosperar y es necesario confirmar la liquidación impugnada.”

2.- Cuantificación

2.1.- Cuantificación y actividades complementarias

Los expedientes 146/18, 147/18, 148/18, 149/18, 150/18 y 151/18 incorporan recursos en los que el obligado alega que realiza actividades complementarias de la principal, actividad de hostelería, por lo que procede la aplicación de la reducción, prevista en las tarifas del impuesto, para calcular el importe concreto de su cuota. Entiende que esta última debe ser la resultante de adicionar a la cuota mínima municipal el importe de la resultante por el elemento superficie, aplicando la reducción del cincuenta por ciento al resultado de esta suma. En definitiva, considera que el concepto de cuota utilizado en las normas aplicables comprende no solo la cuota de actividad sino también la de superficie.

En definitiva, como se señala en el fundamento jurídico cuarto de las propuestas emitidas por el Consell Tributari, el fondo del asunto se traduce en:

“Sentando lo anterior procede entrar en el fondo del asunto, que como apuntábamos versa acerca de si la bonificación de cuota del 50% prevista en la Regla 4.2.F) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se ha de aplicar sobre la cuota tarifa, esto es sobre el importe resultante de adicionar a la cuota mínima municipal establecida en el epígrafe correspondiente el elemento superficie, o ésta bonificación se calcula sobre la cuota actividad o de rúbrica, es decir, la cuota mínima municipal sin sumar el elemento superficie.”

Pues bien, ante esta situación, se lee en la propuesta de resolución que es fundamental concretar la interpretación del término “cuota” establecido en la norma a aplicar a los efectos de delimitar el sentido en el que se está utilizando. Así, partiendo de la literalidad de los términos utilizados en la regla examinada, estima que la expresión relativa a la “cuota de cada uno de ellos” prevista en la norma interpretada está referida a la cuota de cada uno de los servicios complementarios, esto es, a la cuota de actividad o de rúbrica, la del epígrafe, sin incluir pues el elemento superficie, que además, prosigue la propuesta, coincide con un informe de la DGT en el que se interpreta con carácter general el sentido en el que se debe entender este término.

3.1.- Recaudación. Domiciliación bancaria

En el expediente 286/19 se pronuncia el Consell Tributari sobre la prueba de la fecha de presentación de la domiciliación bancaria con la finalidad de fijar sus efectos. Sobre este objeto, la propuesta de resolución delimita los requisitos temporales y de forma exigidos para que la domiciliación se considere válida y para que surta efectos. Se señala expresamente que:

“Así, para que la orden de domiciliación sea válida se exige que: (i) que la cuenta sea titularidad del obligado al pago o de un tercero que autorice el pago; (ii) que la cuenta esté abierta en una entidad de crédito o financiera inscrita en los registros oficiales y autorizadas para operar en el Estado; y (iii) que el obligado al pago de orden de domiciliación por alguna de las vías o canales admitidos, que de acuerdo con el artículo 116 OFG son: telemática, telefónica o mediante la presentación del impreso facilitado tal efecto en la sede del IMH o los distritos municipales.

Y para que sea una orden de domiciliación eficaz es necesario que se verifique hasta dos meses antes del inicio del periodo voluntario de cobro (...) “

Pues bien en el caso concreto que constituye el objeto del recurso, en cuanto a la forma y tiempo de presentación de la orden de domiciliación, consta en el expediente como única prueba un documento aportado por el recurrente con una orden emitida por la entidad bancaria en la que queda constancia efectiva de la existencia de una orden de pago de domiciliación con cargo al obligado tributario y a favor del Ayuntamiento de Barcelona. Por su parte queda constancia de que la Administración no ha aportado prueba alguna que acredite fehacientemente su pretensión de inexistencia de solicitud de domiciliación bancaria ya que, señala el Consell Tributari:

“Únicamente encontramos alguna referencia a este extremo cuando en la propuesta del IMH se afirma que esta orden de domiciliación consta “tramitada el 17 de diciembre de 2015”, así como en el documento obtenido de las bases de datos internas de la Ayuntamiento que consta al folio 19 del expediente administrativo y que acredita esa fecha como la de la alta “de la tramitación”, pero no aclara si el contribuyente la comunicó al consistorio con anterioridad a aquella fecha -Como sostiene a su recurso -”

Por lo cual, ante la falta de cualquier otro medio de prueba respecto del objeto de la controversia, se estima que procede presumir, a favor del contribuyente, que comunicó a la Administración la orden de domiciliación bancaria en el tiempo y forma exigidos en las normas aplicables con efectos para el ejercicio controvertido de manera que la falta de pago en periodo voluntario de la deuda tributaria correspondiente a la cuota del impuesto no es imputable al obligado tributario sino a la Administración que tramitó tardíamente la orden de domiciliación. Se estima, así la pretensión del contribuyente.

4.1.- Inadmisión por extemporaneidad

En el Expediente 200/19 se analiza un recurso sobre el que el Consell Tributari propone su inadmisión por presentación fuera del plazo establecido en el ordenamiento jurídico.

En efecto, de acuerdo con los documentos incorporados en el expediente, la fecha de notificación de la resolución impugnada es el día 26 de julio de 2018 y la de presentación del recurso de alzada objeto de la propuesta de resolución el día 13 de noviembre de 2018. Por todo lo cual se propone la inadmisión de este último al haberse presentado *“fuera del plazo de un mes establecido en las normas antes citadas”*. Se trata de los artículos 46.1 de la Ley 1/2006, por la que se aprueba el Régimen especial de Barcelona y 14.2.c) del Real decreto legislativo 2/2004, por el que se aprueba el TRLRHL.

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

Durante el ejercicio 2019 se han dictaminado 5 expedientes relativos al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), Lo que supone un 1,44% del total de expedientes.

1.- Método de estimación indirecta

En el dictamen 110/18 el recurrente mostraba su disconformidad con las distintas propuestas de regularización, y la necesidad de que para determinar la base imponible del impuesto fueran descontadas del coste total de la obra una serie de partidas como el beneficio industrial, el IVA, los honorarios y licencias. El Consell Tributari considera ajustado a Derecho la utilización del método indirecto dada la imposibilidad de acreditar el coste final de las obras con la sola documentación aportada por la recurrente, y, asimismo, se considera suficientemente justificada su aplicación por parte de la Inspección de Hacienda municipal.

A este respecto, el Consell Tributari señaló lo siguiente:

<<Tercero.- El artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, prevé que el método de estimación indirecta se aplicará cuando la administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia, entre otras, “de la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas” (art.53.1.a) LGT). Las bases o rendimientos, establece el apartado 2 del mismo precepto, se determinaran mediante la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, la utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los costes que sean normales en el respectivo sector o la valoración de magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

A su vez, de acuerdo con el artículo 158 de la Ley General Tributaria, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas y los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

Los datos y antecedentes utilizados podrán proceder de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario.

Cuarto.- En el caso objeto de este expediente, según la resolución del Director de la Inspección de la Hacienda Municipal que acoge los argumentos del Informe Técnico y del Informe ampliatorio realizado por la Inspección actuante, la causa determinante de la aplicación del método de estimación indirecta tiene su fundamento en la imposibilidad de fijar el coste final de la obra con un mínimo de certeza a partir de la documentación aportada por la interesada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53.1. a) LGT.

Y ello, porque: La mayoría de los contratos aportados no tienen un precio cierto y determinado; no se puede deducir de las facturas o certificaciones si corresponden al coste final o parcial de la obra; la facturación de algunos conceptos es insuficiente y la documentación del modelo 340 del IVA no permite determinar un coste perfectamente identificado debido a que va referido a la facturación de un período con diferentes obras en curso. Además, la interesada no ha aportado la documentación suficiente que acredite la totalidad de los costes reales y efectivos, no obstante los diversos requerimientos que le han sido efectuados.

En consecuencia, argumenta la Inspección, debido a que el coste real de las obras no ha sido posible determinarlo por estimación directa, se ha procedido a la estimación indirecta, habiéndose llevado a cabo todas las actuaciones que proceden en cumplimiento de las previsiones del artículo 158 LGT. Así, junto con el acta de disconformidad se ha notificado al interesado el informe complementario emitido por el Servicio de la Inspección de Hacienda en el que se informa que: “se remite propuesta de regularización el 5 de diciembre de 2016 a la que la interesada formula alegaciones que no se aceptan y considerando que el coste que ha manifestado la interesada tanto en la autoliquidación provisional como en el coste final que declara de 4.900.774,07 € con una media de 434,00 €/m² está muy por debajo de los valores de referencia de una obra de estas características, se remite el 2 de noviembre de 2017 nueva propuesta de regularización de acuerdo con el informe emitido por el Servicio técnico de esta Inspección.”

En dicho informe se justifica claramente la necesidad de utilización del método de estimación indirecta del coste de las obras y se describen, los diferentes métodos disponibles que, de acuerdo con el artículo 53.2 LGT, han sido utilizados, como son:

Determinación de la base imponible según los módulos reflejados en la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

Regularizaciones efectuadas por la inspección en base a los datos recogidos en 18 regularizaciones del impuesto de acuerdo con las declaraciones presentadas por los contribuyentes y cerradas en conformidad.

Determinación en base a los precios publicados en diferentes revistas y diarios especializados en la construcción.

Estimación del coste en base a los valores catastrales declarados por el contribuyente.

El informe concluye que el método seleccionado es la estimación de la base imponible tomando los valores catastrales declarados por ser éste el más beneficioso para el interesado>>

En el Dictamen 142/18, el Consell Tributari analiza la bonificación potestativa aplicable a las construcciones, instalaciones y obras destinadas a equipamientos comunitarios promovidos por entidades privadas. La solicitud de dicha bonificación, ha de efectuarse en el momento de proceder a la autoliquidación del impuesto o, en todo caso, antes del devengo del mismo.

En este sentido, el Consell Tributari razonó:

<<Segundo.- Sin perjuicio de la inadmisión del recurso, la pretensión que formula la sociedad recurrente no podría prosperar sobre la base de la fundamentación recogida en el Dictamen del Consell Tributari 134/16 -emitido con ocasión del recurso interpuesto por aquella contra la desestimación por el órgano gestor precisamente de la solicitud de bonificación cuya aplicación ahora interesa-, así como sobre la base de esta argumentación que, muy acertadamente y a título meramente informativo, recoge el Institut Municipal d'Hisenda en su propuesta:

“Segundo.- La cuestión que se suscita reside en determinar si la bonificación del 35 por ciento de la cuota del ICIO que reconocía el artículo 7.1 de la Ordenanza Fiscal núm. 2.1, reguladora de este impuesto en el ejercicio 2012 –aplicable por razones temporales al supuesto que nos ocupa-, en relación a las construcciones, instalaciones y obras destinadas a equipamientos comunitarios promovidos por entidades privadas, sólo podía otorgarse si el sujeto pasivo efectuaba la solicitud correspondiente en el momento de proceder a la autoliquidación del impuesto o, en todo caso, antes del devengo del mismo.

La Inspección de Hacienda municipal desestimó la aplicación de la bonificación aludida ya que no constaba la eventual concesión de la bonificación, teniendo en cuenta que había de solicitarse de acuerdo con el artículo 7.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, y no en el momento de formular las alegaciones a la propuesta de regularización de la Inspección destinada a comprobar la base imponible utilizada en la autoliquidación.

En este sentido, la bonificación que nos ocupa es una bonificación potestativa, contemplada en la letra a) del artículo 103.2 del TRLRHL y que este mismo artículo remite la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales a la correspondiente ordenanza fiscal, la Ordenanza Fiscal núm. 2.1 de 2012 del Ayuntamiento de Barcelona, que regula esta bonificación en el citado artículo 7.1 para las obras que tengan por objeto la realización de construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal, porque concurren circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento de trabajo, podrán disfrutar de una bonificación de la cuota en los porcentajes siguientes, en función de las circunstancias que a continuación se expresan:

Y concretamente, en el apartado A) A.1 en función de las circunstancias sociales, prevé la bonificación para las construcciones, instalaciones y obras destinadas a cualquiera de los equipamientos comunitarios que se detallan en el artículo 212º de las Normas urbanísticas del Plan general metropolitano, que se ejecuten en terrenos calificados urbanísticamente como de equipamiento, siendo la bonificación prevista del 35% si aquéllas se promueven directamente por una entidad de carácter privado.

Y en cuanto a la cuestión formal, el citado artículo 7.1, establece que:

1.1. Con el fin de gozar de dichas bonificaciones, será necesario que el sujeto pasivo solicite la declaración de especial interés o utilidad municipal de las obras, construcciones o instalaciones a ejecutar y la bonificación en los términos siguientes:

- a) En el momento de solicitar la correspondiente licencia de obras o instalación.*
- b) Antes de ser concedida la licencia, juntamente con la prestación de la correspondiente autoliquidación, provisional del impuesto.*

Tercero.- Así pues, la Ordenanza fiscal del impuesto establece expresamente el carácter rogado de esta bonificación y el momento de solicitarla. Por este motivo, comunicada a la Administración municipal en fase de alegaciones destinada a comprobar la base imponible del impuesto, su pretensión fue rechazada toda vez que la Inspección tuvo conocimiento que en fecha 2 de octubre de 2015 la recurrente presentó la instancia núm. de registro 2015/0478770 solicitando la concesión de forma expresa de la bonificación del 35 por ciento aplicada provisionalmente en la autoliquidación en su día practicada, siendo su petición desestimada en fecha 22 de enero de 2016 por la Direcció de Serveis d'Actuació Urbanística, atendiendo al carácter extemporáneo de la solicitud">>

Ordenanza fiscal nº 3.10. Tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios

Durante el ejercicio 2019 se ha dictaminado 1 expediente relativo a la Tasa por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios (Exp. 46/19).

El Dictamen analiza un recurso de alzada interpuesto contra el documento de pago y requerimiento de información, respecto a liquidaciones de la tasa por la utilización privativa del dominio público municipal, que en este supuesto se trataba de un vado.

El problema planteado, independientemente de que el recurrente invocaba que el vado había desaparecido y, en todo caso, que las deudas reclamadas estaban prescritas, era el de si un documento de pago y un requerimiento de información eran susceptibles de ser recurridos.

El Consell Tributari, en su Dictamen, citó las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2014 y la de 20 de junio de 2011. Esta última decía lo siguiente:

“para el contribuyente objeto de esa información, tampoco puede haber duda de que se trata de un acto de trámite que no da lugar, respecto de él, a ninguna concreta obligación y que aparece indudablemente inscrito en el procedimiento de inspección cuyo acto de terminación, si fuera desfavorable a sus intereses, sí podría ser; desde luego, susceptible de la correspondiente reclamación económico-administrativa o ulterior jurisdiccional si hubiere lugar a ella.”

Como conclusión, el Consell Tributari dictaminó:

“A la vista de la anterior jurisprudencia el Consell Tributari entiende que el acto impugnado en el presente recurso es un acto de mero trámite, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento ni produce indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos, requisitos necesarios para que se pueda interponer recurso o reclamación económico ante los actos de trámite. Así lo disponen los artículos 112 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas (artículo 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo 30/1992 de 26 de noviembre), y en el ámbito tributaria, los artículos 222 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.”

De acuerdo con lo anteriores razonamientos, el Consell propuso la inadmisión del recurso.

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 1 dictamen sobre un tema fundamental que afecta a la Tasa 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 expediente 145/18. Tiene 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.

En concreto, alega el recurrente en el escrito de interposición del recurso que, de acuerdo con la doctrina fijada por el TJUE, debe aplicársele el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, de 7 de marzo de 2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónica al tener esta última efecto directo y, en consecuencia, contiene una interpretación extensible a las empresas de telefonía fija. Además, en consonancia con esta aplicación, solicita que se la declare exenta de los deberes formales establecidos en el artículo 8 de la OF 3.11 de Barcelona, en la que se regula la Tasa por la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general.

Pues bien, en el expediente que ahora se reseña, se lee que:

“En cuanto a la situación creada por la doctrina a la que alude el obligado tributario respecto de la Tasa por aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil y su aplicación a la telefonía fija, cuestión aquí suscitada, ya se ha pronunciado este Consell en los expedientes 4/15, 6/15 y 505/15. En estos dictámenes el Consell tributari afianza su posición, entre otras en diversas resoluciones judiciales del TSJCat, que, por su parte, ha seguido manteniendo con posterioridad la misma posición en, entre otras, las sentencias nº 42/2017 de 20 de enero (JUR/2017/115884) y nº 468/2017 de 15 de junio de 2017 (JUR/2017/256292). Por este motivo, y sin perjuicio de que el Tribunal Supremo haya querido reforzar su postura respecto

de la cuestión debatida en los presentes recursos planteando una cuestión prejudicial ante el TJUE, mediante auto nº 8048/2018 (ECLI:ES:TS2018:8408) de 12 de julio de 2018, se transcriben a continuación los fundamentos jurídicos, primero, segundo y tercero del expediente 4/15 por ser plenamente aplicables al caso que nos ocupa y dar cumplida respuesta a los argumentos del recurrente.”

Después de un estudio exhaustivo de esta Directiva a la luz de la jurisprudencia europea y de la del Tribunal Supremo español, el Consell llega a la conclusión, en todos esos 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. Para ello se basa particularmente en el dictamen 4/14, que reproduce en el FJ4º, cuya reseña aparece publicada en la Memoria del Consell Tributari del año 2016 a la que ahora nos remitimos.

En cuanto a la segunda de las alegaciones del contribuyente, relativa al reconocimiento de la exención de los deberes formales establecidos en el artículo 8 de la OF 3.11 reguladora de la Tasa en cuestión, declara el Consell, de acuerdo con lo resuelto en el expediente 4/15, que *“Vista la forma genérica de plantear la solicitud, que implica una pretensión de modificación de esta Ordenanza, este Consell Tributari, no puede atenderla en el seno de este recurso”*. Como consecuencia de todo lo anterior, se estima parcialmente el recurso anulando, exclusivamente, las liquidaciones practicadas.

Durante el ejercicio 2019 se han resuelto 4 expedientes relativos a este precio público, lo que supone un 1,15 % del total de expedientes dictaminados.

1.- Baja por cese

La cuestión resuelta en el Dictamen 318/19, razona que:

“En el supuesto de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas se liquidarán según los días que haya disfrutado el servicio, incluyendo aquel en que se haya producido el cese. En este caso, los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los días en los que no se haya ejercido la actividad.”

1.- Ejecución subsidiaria de obra

En el dictamen 112/19, se determina que el aval bancario efectuado en sede judicial correspondiente al curso de la tramitación de un recurso contencioso administrativo interpuesto contra un acto administrativo municipal ejecutivo en vía de apremio, sin suspensión del acto, no suspende la ejecución subsidiaria al no constar en el expediente la presentación del referido aval.

En el dictamen más arriba referenciado, el Consell Tributari determinó que:

“Tercero.- Los artículos 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.

Habiéndose notificado personalmente la liquidación voluntaria del pago de la ejecución subsidiaria sin que la misma hubiese sido satisfecha procede el inicio del procedimiento ejecutivo mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio como ocurre en el presente caso.

El recurrente contra la misma alega que los trabajos de derribo de las obras ilegales ya los ha realizado él mismo pero de acuerdo con los datos relatados anteriormente se ha constatado por parte de la inspección municipal técnica, mediante informe de fecha 18 de diciembre de 2015, que se ha retirado una cubierta de 12,50.- m2 pero que se observa una zona de 19.- m2 que continúa siendo una cubierta.

Por otra parte alega que la deuda exigida debió permanecer suspendida por presentación de aval, aportando documentación que justifica que el mencionado aval fue presentado en vía jurisdiccional en el procedimiento contencioso administrativo .../2008 por parte de la Sra. E., cotitular del inmueble a los efectos previstos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y cuando se exigía inicialmente una liquidación provisional de ejecución subsidiaria de 20.042,43 € no la actual de 6.675,41 €

A este respecto se ha de decir que dicho aval bancario garantizaba en vía judicial una deuda que fue reducida en su importe y que debió ser devuelto en vía judicial, al no ser de aplicación al respecto lo previsto en los artículos 165 y 233 de la LGT y, específicamente, en el artículo 48.11 del Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005 (RD 939/2005), por lo que, no constando en el expediente la presentación de ningún aval bancario posterior que garantizara la liquidación de importe 6.675,41.- € que es objeto del presente recurso, se ha de concluir que no existe suspensión alguna que afecte a la deuda ahora exigida.

Durante el ejercicio 2019 el Consell Tributari ha formulado 26 informes a solicitud de los órganos municipales competentes.

Constituyen los informes preceptivos del Consell Tributari, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.1.b) de su Reglamento Orgánico, informes sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales (Exptes. 137/18, 49/19, 110/19, 219/19, 220/19, 567/19, 568/19, 569/19, 570/19, 571/19, 572/19, 573/19, 574/19, 575/19, 577 / 19, 578/19, 579/19, 580/19, 581/19, 582/19, 583/19, 590/19, 591/19, 592/19, 620/19 y 623/19), y en todos ellos se formulan las consideraciones que suscitan las principales cuestiones planteadas, relativas especialmente a las modificaciones introducidas respecto de las Ordenanzas vigentes. El examen de las Ordenanzas fiscales y los precios públicos que realiza el Consejo se limita al análisis jurídico de los textos normativos que se someten al informe, quedando fuera de su competencia el estudio del expediente administrativo y de los preceptivos informes técnicos.

1.- Informe relativo a las propuestas de aprobación de los precios públicos correspondientes a los grupos con horario reducido de la Guardería municipal Aurora; modificación en la regulación de los precios públicos vigentes, que incluye los servicios de educación y la cesión de uso de espacios públicos en las escuelas de música y en el Conservatorio; y aprobación y publicación de un nuevo texto de regulación de los precios públicos por los servicios de educación. (Exp. 137/18).

2.- Informe relativo a la posibilidad de exigir tasas y precios públicos por la prestación de servicios extraordinarios de vigilancia, de ocupación del dominio público o de limpieza del espacio público, en supuestos en los que no se haya producido una previa petición por parte de la persona beneficiaria del servicio, como puede ocurrir en la celebración de espectáculos públicos, competiciones deportivas, conciertos, locales de ocio nocturno, etc., en el marco de lo dispuesto en las Ordenanzas fiscales 3.8 y 3.10 y la regulación del precio público por la prestación de servicios especiales de limpieza y recogida de residuos municipales. (Exp. 49/19).

3.- Informe relativo a la propuesta de modificación de la Ordenanza Fiscal 1.1, reguladora del Impuesto 3sobre bienes inmuebles, mediante la que se prevé el establecimiento de un recargo a la cuota líquida del impuesto en los supuestos de los inmuebles de uso residencial permanente desocupados. (Exp. 110/19).

4.- Informe sobre la propuesta de modificación de la Ordenanza fiscal 3.10, relativa a las Tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal y la prestación de otros servicios, a fin de no limitar la tasa prevista por los cajeros automáticos abiertos en la vía pública a menos de 80 cm. de línea de fachada, a aquellos que son titularidad de las entidades financieras. (Exp. 219/19).

5.- informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.17, relativa a Tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos. (Exp. 220/19).

6.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal general. (Exp. 567/19).

7.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 1.1, reguladora del Impuesto sobre bienes inmuebles. (Exp. 568/19).

8.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 1.2, reguladora del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. (Exp. 569/19).

9.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 1.3, reguladora del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. (Exp. 570/19).

10.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 1.4, reguladora del Impuesto sobre actividades económicas. (Exp. 571/19).

11.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 2.1, reguladora del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. (Exp. 572/19).

12.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.1, reguladora de las Tasas por servicios generales. (Exp. 577/19).

13.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.2, reguladora de las Tasas por los servicios de prevención, extinción de incendios y salvamento (SPEIS). (Exp. 578/19).

14.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.3, reguladora de las Tasas por servicios urbanísticos. (Exp. 579/19).

15.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.5, reguladora de las Tasas de Alcantarillado. (Exp. 573/19).

16.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.6, reguladora de las Tasas de mercados. (Exp. 580/19).

17.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.7, reguladora de las Tasas por servicios de registro, prevención e intervención sanitaria relativos a animales de compañía. (Exp. 574/19).

18.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.8, reguladora de las Tasas por prestaciones de la Guardia Urbana y circulaciones especiales. (Exp. 581/19).

19.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.10, reguladora de las Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal y la prestación de otros servicios. (Exp. 575/19).

20.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.12, reguladora de las Tasas por el estacionamiento regulado de vehículos en la vía pública (AREA). (Exp. 590/19).

21.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.13, reguladora de las Tasas por servicios culturales. (Exp. 592/19).

22.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.15, reguladora de las Tasas por la utilización privada del funcionamiento de las fuentes ornamentales. (Exp. 591/19).

23.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza fiscal núm. 3.16, reguladora de las Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil. (Exp. 582/19).

24.- Informe sobre el proyecto de modificación de la Ordenanza de las Prestaciones patrimoniales no tributarias de los servicios de cementerios. (Exp. 583/19).

25.- Informe sobre la propuesta de regulación del precio público por las prestaciones de servicios a los alojamientos temporales APROP. (Exp. 620/19).

26.- Informe sobre la propuesta de creación de la Tasa por el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particular. (Exp. 623/19).

Expedientes tramitados

Total expedientes	373
Recursos	347
Informes	26

Recursos

Estimados	70
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	51
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	19
Estimados en parte	13
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	9
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	4
Desestimados	242
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	239
Disconformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	3
Inadmisibles	15
Conformidad con el Institut Municipal d'Hisenda	14
Disconformidad con el Districte de Sant Martí	1
Abstención por cosa juzgada	3
Devueltos por incompetencia del Consell o pérdida sobrevinida del objeto	4

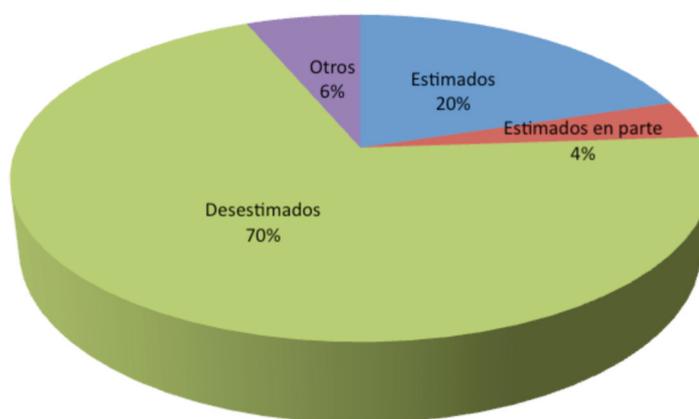
Clasificación por conceptos

	2015	2016	2017	2018	2019
1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	245 (46,66%)	39 (10%)	45 (14,75%)	35 (21,21%)	29 (8,361%)
1.2. Impuesto sobre vehículoss de tracción mecánica	22 (4,19%)	20 (5,13%)	14 (4,59%)	17 (10,30%)	12 (3,46%)
1.3. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	169 (32,19%)	247 (63,33%)	178 (58,36%)	70 (42,42%)	277 (79,83%)
1.4. Impuesto sobre actividades económicas	23 (4,38%)	21 (5,38%)	24 (7,86%)	19 (11,52%)	14 (4,03%)
2.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	12 (2,29%)	22 (5,64%)	9 (2,96%)	7 (4,24%)	5 (1,44%)
3.10. Tasas por utilización privativa del dominio público y prestación de otros servicios	12 (2,29%)	6 (1,54%)	8 (2,62%)	3 (1,82%)	1 (0,29%)
3.11. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de servicios de suministro de interés general	0 -	4 (1,03%)	1 (0,32%)	--	1 (0,29%)
3.16. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de telefonía móvil	5 (0,96%)	2 (0,51%)	--	--	--
4. Precios públicos por recogida de residuos comerciales	27 (5,14%)	18 (4,62%)	19 (6,23%)	8 (4,85%)	4 (1,15%)
5. Otros temas	10 (1,9%)	11 (2,82%)	7 (2,29%)	6 (3,64%)	4 (1,15%)
Totales	525 (100%)	390 (100%)	305 (100%)	165 (100%)	347 (100%)

ANEXO III

Gráficos

Recursos dictaminados



Clasificación por conceptos

