

CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2013



Ajuntament
de Barcelona

CONSELL TRIBUTARI

MEMORIA 2013



Ajuntament
de Barcelona

Composició del Consell Tributari

President

José Antonio Pérez Torrente

Vicepresident

Joaquim Bisbal Méndez

Vocals

Martín Pagonabarraga Garro

Rafael Entrena Cuesta

Emilio Álvarez Pérez

Maria Mercè Castillo Solsona

Secretari

Fernando Frias Valle

Consell d'Edicions i Publicacions de l'Ajuntament de Barcelona: Jaume Ciurana i Llevadot, Jordi Martí i Galbis, Marc Puig i Guàrdia, Miquel Guiot i Rocamora, Jordi Joly i Lena, Vicente Guallart i Furió, Àngel Miret i Serra, Marta Clari i Padrós, Josep Lluís Alay i Rodríguez, José Pérez Freijo, Pilar Roca i Viola, Albert Hortas i Serrano

© Ajuntament de Barcelona. Consell Tributari

www.bcn.cat

Edició: Consell Tributari

Correcció i producció: Direcció d'Imatge i Serveis Editorials

Fotografia coberta: Pepe Navarro

D.L. B-2331-2015

Desembre, 2014

Imprès en paper ecològic

Prólogo

Como alcalde, me complace presentaros la Memoria del Consell Tributari de Barcelona, que recoge los hechos más destacados de su actividad durante el año 2013 para que, tanto los barceloneses como las barcelonesas, como los profesionales de la tributación local, tengan buen conocimiento.

En primer lugar, quiero poner de relieve que, en el año 2013, se ha producido un incremento significativo de los recursos tramitados en materia del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y de los precios públicos por recogida de residuos comerciales.

Por otro lado, la incorporación de los criterios del Consell Tributari por parte de la Hacienda municipal ha permitido que, durante 2013, el Consell dictaminase el 79% de los asuntos en conformidad con la propuesta de resolución. En este sentido, el funcionamiento del Consell Tributari basado en la objetividad, independencia y rigurosidad de sus dictámenes deviene, para el Ayuntamiento de Barcelona, un instrumento idóneo para seguir avanzando hacia un gobierno abierto a los ciudadanos, más justo y con una mejora continua en su gestión.

Desde estas líneas, y con motivo del 25º aniversario de la creación del Consell Tributari de Barcelona que se ha celebrado en 2013, quiero aprovechar la ocasión para felicitar a todas las personas que a lo largo de estos 25 años han contribuido a consolidar su prestigio, y a convertirlo en un referente para garantizar los derechos de los contribuyentes y de la gestión tributaria local.

Xavier Trias
Alcalde de Barcelona

Sumario

I.- Introducción	7
II. Las ordenanzas fiscales vistas a través de las reclamaciones	9
Ordenanza fiscal nº. 1.1.	
Impuesto sobre bienes inmuebles	9
1.- Sujeto pasivo	9
1.1.- Arrendamiento “ad aedificandum”	
2.- Exenciones	9
2.1.- Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA	
2.2.- Plaza de aparcamiento exclusivamente vinculada a la parroquia y al servicio del equipo sacerdotal	
3.- Bonificaciones	9
3.1.- Empresas promotoras	
4.- Ilegalidad de liquidación girada cuando ya había sido abonada por un tercero	10
Ordenanza fiscal nº. 1.2.	
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	11
1.- Transmisión y baja de vehículos	11
2.- Exenciones	11
3.- Notificaciones y prescripción	12
Ordenanza fiscal nº. 1.3.	
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	14
1.- Sujeción al impuesto	14
1.1.- Periodo de generación inferior a un año	
1.2.- Supuestos de sujeción y devengo en materia sucesoria	
1.3.- Operaciones societarias reguladas en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	
1.4.- Disolución de sociedad patrimonial	
1.5.- Expropiación forzosa	
2.- Sujeto pasivo	17
3.- Exenciones	17
4.- Bonificaciones	18
4.1.- Bonificación por transmisión hereditaria de vivienda habitual	
4.2.- Bonificación por adquisición hereditaria de local afecto a actividades empresariales o profesionales	
5.- Base imponible	19
6.- Prescripción	20
7.- Obligación de autoliquidar	20
8.- Sanciones	20

Ordenanza fiscal nº. 1.4.	
Impuesto sobre actividades económicas	21
1.- Cuestiones relativas al carácter compartido de la gestión de este impuesto	21
2.- Beneficios tributarios	23
3.- Elementos tributarios	24
4.- Responsabilidad de los socios de una sociedad civil	24
5.- Otros	24
Ordenanza fiscal nº. 2.1.	
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	25
1.- Sujeto pasivo	25
1.1.- Es sujeto pasivo el titular de las obras a su finalización	
1.2.- Transmisión de licencias y devolución de ingresos indebidos	
2.- Base imponible	27
2.1.- No exclusión de beneficio industrial y de gastos generales	
2.2.- Instalaciones incluidas y excluidas de la base imponible	
3.- Exenciones y bonificaciones	29
3.1.- Las oficinas de ferrocarriles no están exentas	
3.2.- La bonificación de obras de interés público	
3.3.- Acuerdo con la Santa Sede: conexión con el IBI	
4.- Prescripción	34
4.1.- El plazo se computa desde la finalización de la obra	
Ordenanza fiscal nº. 3.3.	
Tasas por servicios urbanísticos	37
1.- Exenciones	37
Ordenanza fiscal nº. 3.10.	
Tasas por la utilización privativa del dominio público municipal y la prestación de otros servicios	39
1.- Base imponible	39
2.- Exenciones	39
3.- Hecho imponible	40
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 suministro de interés general	44
Ordenanza fiscal nº. 3.16.	
Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil	45
Precios públicos por la prestación del servicio de recogida de residuos comerciales	46
1.- Ilegalidad de las liquidaciones por falta de motivación	46
2.- Generación de residuos	46
2.1.- Actividades profesionales	
2.2.- Coincidencia de espacio profesional y residencial	

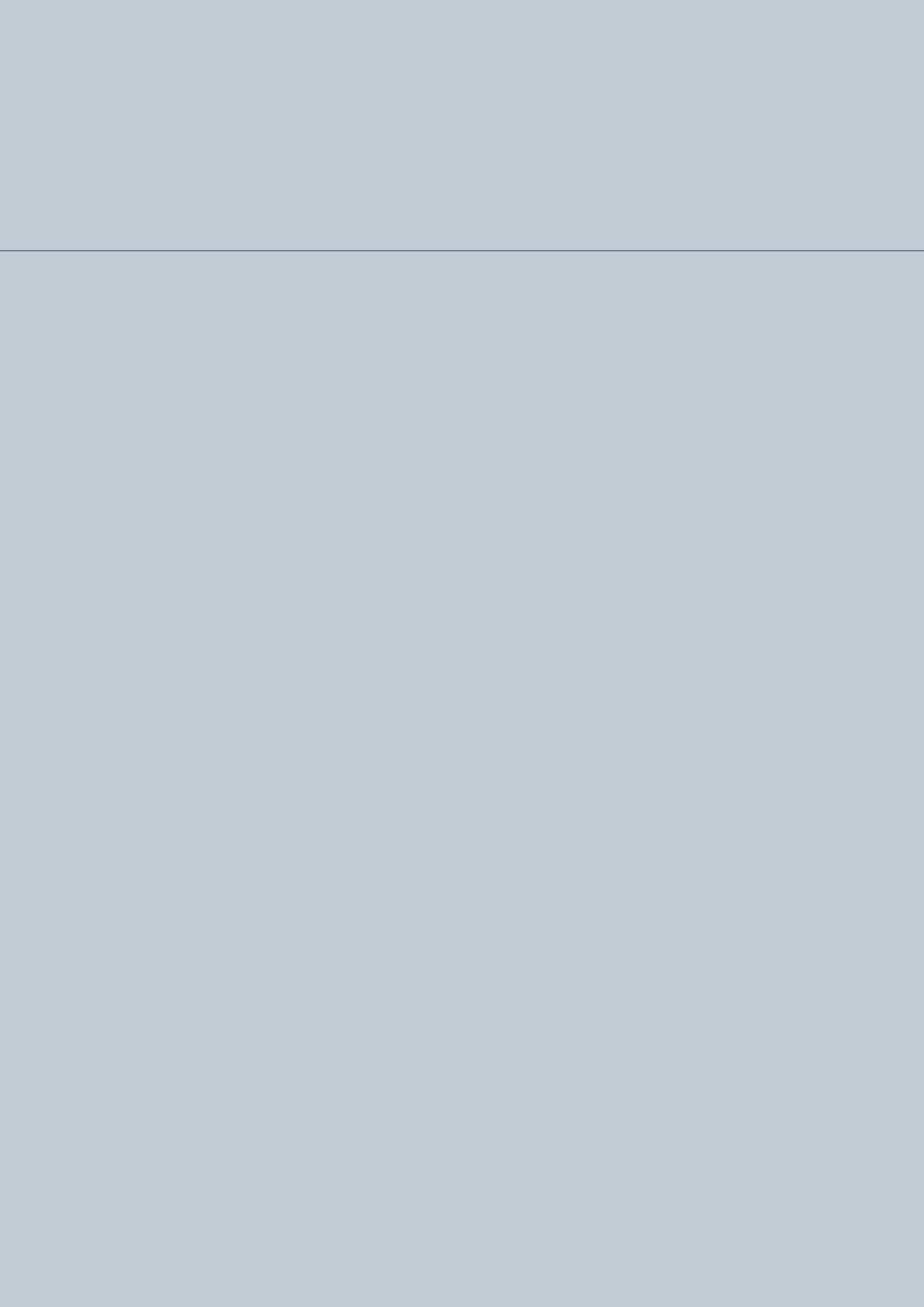
Otros asuntos	47
1.- Compensación	47
2.- Multas coercitivas	47
3.- Subasta de inmueble	47
4.- Tasa por servicios generales	48
5.- Informes	48
5.1.- Informes sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales y de regulación de precios públicos	
5.2.- Naturaleza y régimen jurídico de la contraprestación a abonar a Mercabarna por el otorgamiento de los títulos habilitantes a que se refiere el epígrafe –Mercados Centrales– del Anexo de la OF 3.6	
5.3.- Consorcio del Museo de Ciencias Naturales	
5.4.- Informe sobre la Ordenanza fiscal 3.16 para 2014 de regulación de la Tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de telefonía móvil	
 Anexo I	
Expedientes tramitados	60
 Anexo II	
Clasificación por conceptos	61
 Anexo III	
Gráficos	62

I.- Introducción

El ejercicio 2013 no ha aportado modificaciones significativas en la normativa ni por tanto en la actuación del Consell Tributari, que ha mantenido su doctrina tradicional, modificada, en algún caso concreto, por una interpretación jurisprudencial, que por lealtad y disciplina institucional el Consell ha incorporado a sus propuestas.

7

Se ha producido un incremento de informes emitidos en conformidad con las propuestas previas del Instituto Municipal de Hacienda y de otros órganos municipales, continuando una línea de coincidencia que se amplía de año en año. Queremos remarcar este punto, porque es muy satisfactorio para los miembros del Consell Tributari comprobar que sus criterios se han introducido en el entramado de la Administración tributaria. Este extremo da una dimensión especial a la actuación del Consell. No sólo es un garante de la seguridad jurídica y de los derechos de los contribuyentes regulados en las leyes, sino que cumple una función pedagógica dentro de la Administración, cuyos efectos van mucho más allá de la resolución del caso concreto y de la inmediata actuación administrativa.



II.- Las ordenanzas fiscales vistas a través de las reclamaciones

Ordenanza fiscal nº. 1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles

9

1.- Sujeto pasivo

1.1.- Arrendamiento “ad aedificandum”

Siguiendo la línea ya establecida en su informe 718/1, en el expediente 166/12, aprobado el 26 de junio de 2013, se sostiene que en supuesto de arrendamiento “ad aedificandum”, en que el arrendatario está obligado a construir a sus expensas una edificación, que pasará a la propiedad de la arrendataria una vez se extinga el contrato, el sujeto pasivo durante la vigencia de dicho contrato a efectos del pago del IBI será el arrendatario.

2.- Exenciones

2.1.- Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A.

En informe aprobado en sesión de 14 de febrero de 2013, expediente 155/12, el Consell se pronuncia en sentido contrario a la exención del IBI, pretendida por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., en base al artículo 19.1.d) de la Ley 24/1998, de 13 de julio, que dispone que el operador al que se encomiende la prestación del servicio postal universal disfrutará de la “exención de cuantos tributos graven su actividad vinculada a los servicios reservados...”. Se basa para ello el Informe en que mientras la Ley 24/1988 declara exenta una **actividad**, el IBI grava una **titularidad** según se desprende de los artículos 60 y 61 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, términos que no son equiparables. A lo que se añade que carece de justificación la pretensión que se ejercita con pretendido apoyo en el artículo citado de la Ley 24/1988, pues si la finalidad de la exención, según argumenta la recurrente consiste en garantizar que Correos pueda prestar el servicio por disponer de una mejor financiación a través de este beneficio fiscal, al ser el servicio postal de competencia estatal no tiene sentido que lo financien los Ayuntamientos.

2.2.- Plaza de aparcamiento exclusivamente vinculada a la parroquia y al servicio del equipo sacerdotal

Alterando el criterio mantenido en su informe 706/94, y a la luz de la jurisprudencia interpretativa del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979 en Informe aprobado el 14 de marzo de 2013, expediente 175/12, se reconoce, en base a dicho Acuerdo, el derecho a la exención por una plaza de aparcamiento exclusivamente vinculada a la parroquia y al servicio del quipo sacerdotal, la cual debe ser considerada como un local anexo a la parroquia, destinado a la actividad pastoral.

3.- Bonificaciones

3.1.- Empresas promotoras

La bonificación que recoge el artículo 173.1 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización y construcción inmobiliaria requiere que haya inmuebles en el inmovilizado de dichas empresas, sin que sea suficiente el mero hecho de que

tales empresas tengan la finalidad indicada, según Informe aprobado el 10 de abril de 2013, expediente 167/12, que sigue la línea mantenida por el Consell en anteriores ocasiones.

4.- Ilegalidad de liquidación girada cuando ya había sido abonada por un tercero

La posibilidad de efectuar el pago de las deudas tributarias en periodo voluntario o ejecutivo, por cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, está perfectamente admitida en el artículo 33.1 del reglamento general de Recaudación y ha sido declarada por una reiterada jurisprudencia. Por lo que debe considerarse ilegal la liquidación del IBI practicada al titular de una vivienda cuando el impuesto había sido abonado previamente por la empresa constructora y promotora de la misma, según informe aprobado en sesión de 9 de mayo de 2013, expediente 32/13.

1.- Transmisión y baja de vehículos

En el expediente 91/13 se trata la cuestión de que si, en el caso de baja definitiva del vehículo del Registro de Vehículos, el prorrateo por trimestres naturales de la cuota del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, prevista en el art. 96.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL) y en el art. 8.3 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.2, ejercicio 2010, se puede computar descontando el trimestre natural en el que se haya producido la baja en dicho Registro cuando, antes de iniciarse el trimestre, el sujeto pasivo haya cedido el vehículo a un tercero, para su desguace. La respuesta a esta cuestión debe ser, con carácter general, negativa. Sin embargo, el Consell Tributari, atendiendo a las singulares circunstancias concurrentes en el caso planteado, declara el derecho del recurrente a que se le devuelva la parte de la cuota del impuesto correspondiente al último trimestre de 2010, ya que, el 15 de septiembre, lo transmitió, para su desguace, a la administración municipal, encargándole que procediese a darlo de baja del Registro de Vehículos de la Jefatura Provincial de Tráfico, lo que no se llevo a cabo hasta el 15 de octubre de 2010.

Se recuerda, en el expediente 124/13, que, según doctrina reiteradamente aplicada por el Consell, en los casos de desguace o robo suficientemente acreditados, aunque no consta la baja en el Registro de la Jefatura Provincial de Tráfico, la falta de vehículo que, en definitiva, es el sustrato material del hecho imponible del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, determina la inexigibilidad del impuesto. Y, en este sentido, debe tenerse presente que el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica no grava la mera matriculación o inscripción de un vehículo en el registro correspondiente sino la capacidad económica que se pone de manifiesto por la circulación real o potencial del vehículo.

El Consell, en el expediente 285/13, reconoce a la recurrente el derecho a que se le devuelvan las cuotas satisfechas en concepto de impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, correspondientes a diversos ejercicios. La motivación obedece a la existencia de duplicidad impositiva porque la recurrente las pagó una vez que había transmitido el vehículo a un nuevo titular que, a su vez, también las había pagado.

2.- Exenciones

En el expediente 156/12 se desestima la petición de exención del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica formulada por la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A. respecto de los vehículos destinados al servicio postal universal. La recurrente fundamenta su petición en lo que dispone el art. 22 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal (“El operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal quedará exento de los tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto del Impuesto sobre Sociedades”) pero el Consell argumenta que el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica no grava una actividad sino la tenencia de un vehículo.

Así y todo, se plantea la posible existencia de un cierto paralelismo entre la exención prevista en el art. 22 de la Ley 43/2010 y las reconocidas en el art. 93 del TRLRHL para determinados vehículos (los adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana; las ambulancias y vehículos destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos y los vehículos para personas con movilidad reducida), en función de su destinación. No obstante, el Consell, teniendo presente que el art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, concluye que, mientras que el TRLRHL parte de la titularidad del vehículo como hecho imponible y que, consiguientemente, tiene sentido que algunos vehículos se declaren exentos en función de la finalidad a la que sean destinados por sus titulares, el art. 22 de la Ley 43/2010 hace referencia a impuestos que gravan la actividad o los beneficios obtenidos por el ejercicio de la actividad y, por tanto, solo se declara exenta aquella parte de la actividad vinculada al servicio postal universal.

El expediente 98/13 señala que las exenciones por minusvalía previstas en el art. 93.1.e) del TRLRHL se configuran poniendo en relación las características del vehículo titularidad del contribuyente con las circunstancias personales de este. En consecuencia, aunque el recurrente ya tenía reconocida la exención por minusvalía para un vehículo que había poseído anteriormente, era necesario que, al adquirir un nuevo vehículo, la volviese a solicitar, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa de la exención.

3.- Notificaciones y prescripción

En el expediente 154/12, se propone declarar prescrito el derecho de la administración a exigir al recurrente el pago de determinadas cuotas del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica referentes a diferentes vehículos y ejercicios. Sin embargo, se confirma la vía de apremio seguida en relación a otros periodos impositivos, recordando que el hecho de que un vehículo se retire de la vía pública no constituye, por si solo, una causa de no sujeción al impuesto sino que este hecho debe ir acompañado de la baja del vehículo del Registro de Vehículos de la Jefatura Provincial de Tráfico.

No obstante, se reitera que, en el caso de inexistencia del vehículo por desguace suficientemente acreditado, y atendida la falta de sustrato material del hecho imponible, se puede prescindir, a los efectos de la exacción del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, de los datos registrales. La razón es que este impuesto no grava la mera matriculación o inscripción registral del vehículo sino la manifestación de capacidad económica que supone la circulación real o potencial de un vehículo, asumida públicamente, por quien consta como su titular en la Jefatura Provincial de Tráfico.

En relación al caso planteado en el expediente 11/13, se argumenta que la notificación edictal tiene carácter subsidiario y solo se puede acudir a ella cuando no se pueda practicar la notificación personal, dado que supone una menor garantía para el administrado. Por este motivo, el Consell anula varias providencias de apremio y diligencias de embargos basándose en que el Ayuntamiento, además del domicilio en el que intentó la notificación, conocía la existencia de otros domicilios, tanto de la entidad

recurrente como de su representante, en los que hubiera podido intentar la práctica de notificaciones personales, antes de acudir a la notificación por comparecencia.

En el caso a que hace referencia el expediente 25/13, el recurrente, aunque no cumplió la obligación de comunicar a la administración tributaria municipal el cambio de domicilio fiscal (art. 48.3 de la Ley 58/2003), en el momento en el que se le intentaron notificar varias diligencias de embargo –con los resultados, reiterados, de “desconocido” e “inquilino rehúsa”- ya constaba empadronado en otro domicilio del municipio de Barcelona. Pues bien, en base en que el apartado segundo del citado artículo determina que el domicilio fiscal de las personas físicas es el lugar en el que tienen su residencia habitual y a pesar que la residencia habitual del sujeto pasivo es una cuestión fáctica en relación a la cual el hecho del empadronamiento no constituye una prueba irrefutable, el Consell Tributari entiende que, en el caso planteado, el Ayuntamiento, antes de acudir a la notificación por comparecencia, debería haber intentado la notificación personal en el domicilio en el que el recurrente constaba empadronado.

Aunque la providencia de apremio impugnada no fue válidamente notificada puesto que el Ayuntamiento acudió a la notificación por comparecencia a pesar de que conocía que el recurrente había cambiado de domicilio, el Consell concluye, en el expediente 75/13, que, en este caso, no es posible retrotraer las actuaciones al momento de la notificación de la citada providencia. El motivo es que, dada la fecha en la que se practicaron las liquidaciones del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, había prescrito el derecho de la administración a exigir su pago.

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

1.- Sujeción al impuesto

1.1.- Periodo de generación inferior a un año

En los expedientes 269, 270 y 271 de 2013 se recurrió contra una liquidación practicada por la transmisión de un inmueble que se había adquirido con período imponible menor a un año. Esta posibilidad, que no está contemplada en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (véase art. 107.4) tiene un tratamiento específico para el Ayuntamiento de Barcelona en el artículo 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, de régimen especial del municipio de Barcelona. Con excepción de las transmisiones gratuitas por causa de muerte, se prevé que la Ordenanza pueda establecer un porcentaje de incremento, sin superar el límite del 5 por ciento anual. En la fecha de la transmisión onerosa, el porcentaje fijado por la Ordenanza correspondiente era del 4% anual en función de los meses completos durante los que se hubiese generado el incremento gravado.

1.2.- Supuestos de sujeción y devengo en materia sucesoria

1.2.1.- Derecho de transmisión hereditaria. Una causante murió en 1984 y dejó la herencia a diversos herederos, uno de los cuales murió en el año 2006, sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su madre. La heredera de la difunta en 2006 pretendía que la fecha de devengo del impuesto derivada de su hermana se remontaba a 1984 y pretendía la prescripción. El Consell Tributari aplicando la norma vigente del Código de Sucesiones de Cataluña, coincidente con la del Código Civil en esta materia, entendió que en el supuesto había dos herencias, de manera que la última heredera no heredaba directamente de la madre común, sino de su hermana y a través de ésta ocupaba la posición jurídica que le permitía acceder a la primera herencia. Por tanto, la herencia en discusión se había devengado por la recurrente en 2006 (exp. 66/13).

1.2.2.- Beneficiado por la declaración de nulidad de un testamento. Una causante murió en 2005, habiendo otorgado un testamento que fue declarado nulo por sentencia de un juzgado de primera instancia de Barcelona, confirmada por la Audiencia Provincial de Barcelona que devino firme en 2008 y dio eficacia a un testamento anterior. El Consell Tributari (exp. 88/13) distinguió dos elementos de la liquidación. Por un lado, el plazo para presentar declaración debía computarse desde la fecha de firmeza de la sentencia, ya que antes de esta fecha la nueva heredera beneficiada por la sentencia no estaba designada eficazmente y por tanto no podía aceptar ni repudiar. En cambio, de acuerdo con el principio de que el efecto de la aceptación se retrotrae a la fecha de la muerte del causante, la base imponible del impuesto se debía basar en el valor catastral vigente en esta última fecha.

1.2.3.- Adjudicación en pago de legítima. Los expedientes 62 a 65 de 2013 examinaron el caso de una partición de herencia, sujeta al derecho catalán, en la que la causante había designado heredero a su marido y legitimarios a los hijos comunes. En escritura de aceptación de inventario, actuando de común acuerdo, el viudo se reservó el usufructo y el pleno dominio de determinados bienes y adjudicó a los hijos la nuda propiedad correlativa. Ante las liquidaciones practicadas a cargo del viudo y de los hijos, el Consell Tributari hizo uso de la facultad del artículo 223.4 de la Ley General

Tributaria i anuló todas las liquidaciones, aunque no hubiesen estado recurridas. La razón fundamental residía en el hecho que, de acuerdo con el derecho catalán, la legítima no tiene contenido dominical, como ya ha declarado este Consell en muchas ocasiones. Por tanto, había que anular las liquidaciones practicadas a los legitimarios por causa de herencia y liquidar la totalidad de la herencia en pleno dominio al viudo como heredero único y único adquirente hereditario de los bienes inmuebles. La adjudicación de bienes a los legitimarios con el consentimiento de éstos era un acto posterior de carácter oneroso, como el pago de una deuda, que no tenía por causa una transmisión hereditaria, sino un acto voluntario del heredero. Este criterio ya se había manifestado en supuestos planteados en anteriores ejercicios. Hay que añadir que las consecuencias de aplicar estos criterios fueron templadas por la doctrina que prohíbe la *reformatio in peius*.

1.2.4.- Reserva binupcial. En un caso en que se planteó esta figura, actualmente desaparecida del Código de Sucesiones de Cataluña, se constituyó, de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de defunción del causante, una reserva sobre los bienes adquiridos por su padre por herencia de su madre ya que se daba la circunstancia de que el padre había contraído nuevas nupcias. Los recurrentes pretendían que la fecha de devengo del impuesto no era la de la muerte de su padre, sino la de la adjudicación en escritura pública de los bienes reservados. El Consell interpretó que la Ley entonces vigente establecía que los bienes se atribuyen a los reservatarios en la defunción del reservista, es decir, del cónyuge sobreviviente. La adquisición se produce *ipso iure* (salvo en caso de renuncia) y no depende de ningún acto posterior de adjudicación o de puesta en posesión (exps. 432 y 343 de 2013).

1.3.- Operaciones societarias reguladas en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

1.3.1.- Requisitos del beneficio fiscal. En un caso de fusión (exp. 177/12) el Consell interpretó como requisitos para gozar del régimen regulado en este Capítulo: 1) que se trate de operaciones que se contemplen; 2) que la entidad adquirente opte por el régimen especial, sea en el acuerdo social o en la escritura pública en que se documente, y 3) que una vez ejercitada la opción se comunique tal ejercicio al Ministerio de Hacienda en el plazo de tres meses. La sociedad no había cumplido los dos últimos requisitos y por este motivo se informó que se desestimase el recurso.

1.3.2.- Falta de legitimación de la sociedad que recibe la aportación. En el expediente 99/12, entre otras cuestiones, se planteó la relativa a que la solicitud de exención se había presentado por la sociedad que recibía la aportación no dineraria. El Consell argumentó que el sujeto pasivo del impuesto son los socios aportantes y que por tanto la sociedad receptora no está legitimada para solicitar el beneficio, ni para formular recurso. En consecuencia, procedía inadmitir el recurso.

1.3.3.- Exigencia de llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. El Consell Tributari mantiene la convicción de que la exigencia contenida en el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por lo que hace a la aportación de ramas de actividad por contribuyentes por IRPF en relación con la Disposición Adicional segunda de la misma Ley, de que los contribuyentes por IRPF que quieran gozar del régimen de diferimiento o no sujeción del impuesto han de llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, comporta la obligación de presentar los libros en el Registro

Mercantil. Por este motivo había informado en sentido desestimatorio las solicitudes de no sujeción en esta materia por personas físicas que no hubiesen legalizado sus libros de contabilidad. Como ya se citó en la memoria del precedente ejercicio, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña había dictado sentencias favorables a prescindir de dicha legalización. En el informe sobre los expedientes 100 y 101 de 2012 el Consell aplica la doctrina jurisprudencia derivada concretamente de las sentencias de 21 de junio de 2012 y 29 de abril de 2013.

1.3.4.- Pretendida aportación de rama de actividad. En un caso de aportación no dineraria de un inmueble (exp. 244/13) la Gerencia del Instituto Municipal de Hacienda anunció que se proponía denegar la aplicación de los beneficios de este Capítulo porque no estaba incorporada a una rama de actividad y concedió periodo de alegaciones al interesado. A raíz de esta comunicación, el interesado presentó una nueva escritura a la que acompañaba el informe de los administradores en el que se señalaba que la aportación había sido de la rama de actividad de servicios profesionales de abogado y que la circunstancia de que la cifra de la ampliación de capital equivaliese exclusivamente al valor del inmueble aportado respondía al hecho de que por razones estrictamente contables el resto de los elementos patrimoniales integrantes de la rama de actividad no tenían ningún valor. El Consell informó que la aportación de servicios profesionales no era jurídicamente factible después de la Ley 2/2007, a menos que la sociedad se hubiese constituido como sociedad profesional. Por tanto, dado que la sociedad no se había constituido como sociedad profesional con los requisitos de la Ley últimamente citada, había que entender que se trataba de una aportación no dineraria simple.

1.4.- Disolución de sociedad patrimonial

En un caso el Consell aplicó la disposición transitoria 24ª del Real Decreto Ley 4/2004 de 5 de marzo y fue para desestimar el recurso, ya que uno de los requisitos para no sujetar las adjudicaciones a los socios de bienes inmuebles de estas sociedades consistía en que en el plazo de tres meses a contar desde la adopción del acuerdo social de disolución con liquidación debía realizar todos los actos y negocios jurídicos necesarios hasta la cancelación registral de la sociedad (exp. 177/12).

1.5.- Expropiación forzosa

En el expediente 157/12 se examinó una solicitud de devolución de ingresos indebidos que se consideraban producidos a consecuencia de las transmisiones por expropiación forzosa de inmuebles, realizadas en el marco de un procedimiento de ejecución de reforma urbanística. Alegaban los recurrentes el apartado 7 del artículo 18 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, que disponía lo siguiente: *“Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, ... no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”*. El Consell argumentó que el título definitorio de la exención era el de “operaciones de distribución de beneficios y cargas”, en el seno de las cuales se justifica que la operación no se encuentre sujeta al impuesto, ya que en estas operaciones no hay una transmisión de terrenos, sino una

subrogación del mismo derecho que el propietario tenía sobre la finca de origen sin que se modifiquen las características propias de tal dominio, como son la naturaleza, el título, la antigüedad o el contenido. Añadía: *“No se trata en realidad de un beneficio de carácter urbanístico, dirigido a favorecer o abaratar operaciones de urbanización, sino de una regla lógica derivada de la naturaleza de los derechos de los particulares afectados por la distribución de beneficios y cargas”*. En cambio, la expropiación forzosa supone la extinción del dominio y por tanto una auténtica transmisión. El hecho que el artículo transcrito haga referencia a la expropiación forzosa solo puede entenderse como una alusión a procesos de expropiación forzosa que son obligados como complemento del proceso de distribución de beneficios y cargas, pero no a aquellas expropiaciones forzosas practicadas fuera de un proceso de distribución de beneficios y cargas. El Consell hizo constar en su informe que en el proceso urbanístico examinado la modificación se ejecutó mediante el procedimiento de expropiación forzosa debido a que la excesiva atomización de la propiedad no permitía un proceso de redistribución viable en términos sociales y económicos. Frente a las alegaciones de discriminación, argumentó ... *“no se puede sostener que haya discriminación entre un supuesto y el otro. En definitiva, los dos pagarán el impuesto. El propietario afectado por la expropiación forzosa lo paga en el momento de la expropiación. El propietario que ha recibido una nueva finca por el procedimiento de distribución de beneficios y cargas también lo pagará cuando transmita la finca recibida en sustitución de la anterior, teniendo en cuenta el período de tenencia transcurrido desde la adquisición de la finca de origen”*

2.- Sujeto pasivo

Se examinaron dos casos en los que se discutió la consideración de sujeto pasivo de la persona a cuyo cargo se había liquidado el impuesto, alegando la existencia de un pacto que obligaba a un tercero a hacerse cargo del impuesto. En un caso el convenio se había suscrito con el Institut Català del Sòl (exp. 70/12) y en otro con el adquirente de un inmueble (exp. 151/12). En los dos casos, el Consell informó negativamente la pretensión de los recurrentes en base al artículo 17.4 de la Ley General Tributaria.

3.- Exenciones

El Consell examinó el recurso formulado por una fundación privada que pedía la exención por la transmisión hecha a una sociedad. Informó que la exención regulada para las fundaciones privadas exige como requisitos que la entidad se encuentre entre las previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre; que opte ante la Agencia Tributaria por el régimen especial de la Ley y que comunique esta opción al Ayuntamiento, además, lógicamente, de ser propietaria del inmueble que se transmite. En el caso examinado planteaba alguna duda el hecho de que la interesada no había pedido la exención del IBI, a la que también tenía derecho. El Consell dictaminó que la falta de ejercicio de este derecho en relación con el IBI no afectaba el derecho a obtener la exención en el impuesto que comentamos, si se cumplían, como era el caso, los requisitos establecidos (exp. 136/12).

4.1.- Bonificación por transmisión hereditaria de vivienda habitual

4.1.1.- Presentación de autoliquidación fuera de plazo. El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales estableció en el artículo 108.4, la posibilidad de que las ordenanzas fiscales regulasen una bonificación de hasta el 95% de la cuota en las transmisiones hereditarias del dominio o de derechos de goce sobre terrenos en favor de cónyuges y de descendientes o ascendientes por naturaleza o adopción y reservó a las ordenanzas fiscales de cada municipio la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la bonificación. En uso de esta autorización, las Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Barcelona establecieron la bonificación del 95 o 25 por ciento, según el valor catastral del inmueble transmitido, en favor de las personas citadas y estableció como requisito para reconocer la bonificación que se presentase autoliquidación del impuesto en el plazo de seis meses desde la muerte del causante, prorrogables por otros seis meses a petición de los interesados. Por incumplimiento de este último requisito se informaron desfavorablemente diferentes recursos (exps. 58/13, 316/13, 322/13, 333/13 y 78/12). En este último expediente se planteó además la aplicación de la bonificación a un edificio no dividido en régimen de propiedad horizontal, y el Consell informó favorablemente la actuación de los órganos de gestión tributaria que habían aplicado el beneficio al piso donde residía el causante, según su valor proporcional en relación con el del total inmueble.

4.1.2.- Integración del aparcamiento en la vivienda habitual del causante. En una herencia causada en 2011 (exp. 329/13) se reclamó la aplicación de la bonificación por vivienda habitual al aparcamiento, por invocación de la normativa sobre impuesto de sucesiones y donaciones. El informe fue contrario, dado que la regulación de la bonificación depende exclusivamente de la Ordenanza fiscal municipal. Hay que señalar, no obstante, que la Ordenanza fiscal para 2012 incorporó el aparcamiento a la bonificación de la vivienda habitual en determinados casos.

4.1.3.- Prueba de la residencia habitual. En el expediente 112/13 se planteó el problema de cual era el domicilio habitual del causante. Este aparecía empadronado en una población diferente de Barcelona. Se aportaron pruebas de residencia en Barcelona, pero hacían referencia a documentos emitidos años antes del empadronamiento fuera de esta ciudad o eran testimonios privados que se consideró que no podían desvirtuar un documento público como es el padrón. En consecuencia, se propuso la desestimación del recurso.

4.1.4.- Aplicación de la bonificación por tramos. La Ordenanza fiscal para el año 2006 aplicaba una bonificación del 95% para las viviendas cuyo valor del suelo donde eran construidas no superase 45.000€ y una bonificación del 25% en caso contrario. En el expediente 337/13 se pidió la aplicación por tramos: una bonificación para un valor del suelo de 45.000 euros y un 25% para la parte de valor que excediese de dicha cifra, alegando analogía con el IRPF. El Consell informó negativamente de acuerdo con el texto literal de la Ordenanza y la falta de relaciones analógicas con el otro impuesto citado.

4.2.1.- Criterio general. El Consell ha mantenido el criterio reiterado en ejercicios anteriores de que la bonificación era solo aplicable al local des del que se gestionaba el negocio, pero no a los locales objeto del negocio de alquiler (exp. 61/13 y 216/13, entre otros). En el informe sobre el expediente 148/13 el Consell amplió su argumentación con un examen de la evolución normativa y de la justificación que acompañaba la memoria de aprobación de las Ordenanzas. La redacción de la bonificación desde 2011 elimina dudas sobre el alcance de la bonificación, ya que la refiere solo a los locales “en los que el causante, a título individual, ejercía efectivamente de forma habitual, personal y directa actividades empresariales o profesionales”, precisando de esta forma la expresión anterior “transmisión mortis causa de locales afectos a 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 del 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, de acuerdo con lo que dispone el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria. Este mismo criterio se ha aplicado en los expedientes 116 a 119/13.

4.2.2.- Carga de presentar la autoliquidación en el plazo de seis meses prorrogables por otros seis. Esta carga deriva de la autorización legislativa que permite a los Ayuntamientos regular los aspectos sustantivos y forales de la bonificación. La Ordenanza fiscal ha establecido el requisito de la presentación de autoliquidación en los plazos citados como determinante para gozar de la exención. En los expedientes 159, 160 y 161/13, se pretendió salvar la falta de presentación obligatoria de autoliquidación por alusión al artículo 34,a) de la Ley General Tributaria sobre la obligación de la Administración de suministrar a los obligados tributarios la información necesaria para realizar las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias y en la facultad que el artículo 120.3 atribuye al obligado tributario para rectificar las autoliquidaciones. Se propuso desestimar la pretensión, porque en la declaración presentada no se había pedido ningún auxilio, sino que se había formulado una declaración y se había pedido al Ayuntamiento que liquidase, contrariando la norma que establece como obligatorio el sistema de autoliquidación y por tanto, intentando introducir con la excusa del auxilio administrativo un cambio de procedimiento. En cuanto a la posibilidad de rectificar una autoliquidación se contestó que no se había presentado ninguna y que, por tanto, no podía ser rectificada.

5.- Base imponible

El Consell Tributari ha mantenido el criterio de que la base imponible consistía en el valor catastral en el momento de la transmisión, definido por la Gerencia Regional del Catastro (exp. 22/13). Algún intento de que se aplicase un valor diferente del catastral, con la alegación de pérdida de valor de los inmuebles entre las transmisiones consideradas, ha sido rechazado con base en los artículos 104 y 107 del Texto

Refundido de las Haciendas Locales (exps. 188/13, 319/13 y 320/13), atendiendo que estos preceptos establecen una regla de determinación de la base imponible y no ninguna presunción o regla probatoria, regla que es de obligado cumplimiento por el Ayuntamiento, ya que según el artículo 110.4 del citado Texto Refundido, “respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que 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”. Este valor catastral se aplica con carácter retroactivo, en casos de modificaciones derivadas de alteraciones físicas o jurídicas, de acuerdo con el artículo 107.2 del reiterado Texto Refundido (exp. 26/13).

6.- Prescripción

Entre otros casos derivados normalmente de notificaciones mal practicadas que han permitido el transcurso del plazo de prescripción sin conocimiento formal del sujeto pasivo de los actos de requerimiento o imposición formulados por la Administración, tiene interés singular un caso (exp. 137/13), en el que la Administración otorgó suspensión de la liquidación en periodo voluntario y no practicó ninguna actuación durante los siguientes cuatro años. El Consell informó en favor de la prescripción.

7.- Obligación de autoliquidar

Las Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Barcelona reiteran en cada ejercicio la obligación de los contribuyentes de presentar autoliquidación del impuesto. Ya se ha comentado anteriormente algún intento (exps. 159, 160 y 161 de 2013) de forzar una liquidación del Ayuntamiento sobre la base de un supuesto deber de auxilio. En el expediente 338/13 se pretendió que la comunicación notarial de la transmisión equivalía a estos efectos a la autoliquidación. La pretensión no prosperó.

8.- Sanciones

Como ya se ha comentado en el apartado 4.2.1., el Consell ha propuesto la aplicación de la doctrina sobre interpretación razonable de la norma en autoliquidaciones relativas a la transmisión de inmuebles arrendados que pretendían la bonificación total de los inmuebles heredados, basándose en una interpretación inadecuada de la redacción de la bonificación anterior a 2011 (exp. 148/13).

Este año hemos de comenzar advirtiendo nuevamente del reducido número de recursos en relación al impuesto sobre actividades económicas (en adelante IAE), como consecuencia de los cambios que fueron establecidos por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y en especial, por la amplitud de las exenciones de este impuesto que esta reforma determinó.

En este ejercicio 2013 han sido 10 los recursos expresamente dictaminados por el Consell Tributari, uno menos que el año anterior. Las cuestiones planteadas, pero, han sido similares a las tratadas hasta ahora, si bien la casuística nos ha dado la oportunidad de profundizar y matizar algunos de nuestros criterios.

1.- Cuestiones relativas al carácter compartido de la gestión de este impuesto

Como en memorias anteriores nuevamente hay que destacar el análisis realizado para la aplicación del artículo 91 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), el cual, como es sabido, asigna a la Administración Tributaria del Estado la gestión censal del tributo, mientras que atribuye a la Administración tributaria municipal la liquidación y recaudación, señalando el sistema de recursos disponibles respectivamente en cada uno de estos ámbitos.

Cuando se trata de recursos deducidos claramente contra los actos de gestión censal del tributo, hemos tenido que recordar pues, de conformidad con el apartado 4 del artículo citado, que la resolución de los mismos correspondía a los Tribunales Económico Administrativos del Estado. Esto ha sucedido en el expediente 100/13.

En la misma línea pero con un matiz importante nos hemos pronunciado en el expediente 371/13. Se trataba en este caso de resolver un recurso deducido por la “Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, SA” en el que se impugnaba las liquidaciones derivadas de actos de inspección en las que se calificaba la actividad llevada a cabo en los locales de aquella sociedad como actividad enmarcable en los epígrafes 831.9 (otros servicios financieros) y 832.9 (otros servicios auxiliares de aseguradoras) de las Tarifas del impuesto, dado que, a juicio de la recurrente, en la medida que estas actividades eran llevadas a cabo por la sociedad indicada como agente del “Deutsche Bank”, debían ser enmarcadas en el epígrafe 849.9 (otros servicios independientes servicios prestados a las empresas). La recurrente, acertadamente había procedido, por un lado, a impugnar ante la Administración Tributaria del Estado, por la vía económica administrativa, el acto de gestión censal, y por otro lado, ante el Ayuntamiento las liquidaciones correspondientes. Sin embargo, como las alegaciones en este ámbito se limitaban a reprobar la calificación censal efectuada, el Consell Tributari desestimó el recurso, recordando lo establecido en el artículo 224 de la LGT que impide suspender el cobro de las deudas liquidadas por el único hecho de impugnar el acto censal antecedente, sin perjuicio de proceder a la devolución de los ingresos en su día si fuese oportuno.

No obstante en el presente ejercicio también hemos procedido a dictaminar un recurso deducido contra las liquidaciones derivadas de actos de disconformidad, en el que se

discutía la inclusión de la actividad llevada a cabo por el contribuyente en un determinado epígrafe de las Tarifas del impuesto. Y esto lo hemos hecho, como ya habíamos señalado en dictámenes anteriores, a la vista de las singulares circunstancias concurrentes y de la necesidad de respetar la tutela efectiva del recurrente, al amparo, por otro lado, de la jurisprudencia del TSJ de Cataluña en relación a un tributo, como el IBI que, por ser también de gestión compartida, ofrece problemas similares. Nos referimos al expediente 262/13 en el que la cuestión relevante era determinar si la actividad de cocción final de pan precocinado y venta del mismo requería darse de alta por el específico epígrafe 644.2 de las Tarifas del impuesto (que abarca la fabricación y venta de pan) o era suficiente para desarrollar esta actividad estar únicamente dado de alta, como lo estaba la recurrente, por el epígrafe 647.2 (comercio al menor de cualquier clase de productos alimentarios). Tratar esta cuestión que es genuinamente de gestión censal, en la medida en que es una cuestión de calificación de las actividades, lo pudo hacer el Consell Tributari por lo específico del supuesto, tal como hemos dicho. Los términos exactos recogidos en el Fundamento de derecho séptimo de nuestro dictamen vale la pena traerlos aquí:

«Al efecto importa recordar la mecánica operativa que regula el RGGI en punto al procedimiento de inspección, a través de sus arts. 185.4, 188.3 y 189.5: según el primero de los preceptos citados “las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas”. A tenor del art. 188.3 “una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, –en la tramitación de las actas de disconformidad– el órgano competente para liquidar a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado”. Y este acto administrativo, en aplicación en el art. 189.1 no es otro que la liquidación recurrida. Dicho precepto dice así: “el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo”. De todo lo cual se deduce que la recurrente, aparte del trámite de vista o al formular alegaciones, no ha tenido otra ocasión de recurrir contra el acto por el que se resuelve la alteración efectuada en la matrícula del impuesto como consecuencia de la labor inspectora que al impugnar la liquidación. Por, lo que, pese a lo inicialmente expuesto en el apartado precedente, resulta obligado que nos adentremos en el análisis de los argumentos anteriormente transcritos. Tal fue, por otra parte, el criterio seguido en la susodicha STSJ Cat. de 9 de septiembre de 2009, en la que, con referencia al IBI, se sostuvo que “sólo en aquellos casos en que no hubo notificación previa de los valores catastrales, resulta permisible la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente. La posibilidad de impugnación del valor catastral en el momento de notificación de la correspondiente liquidación queda condicionada, pues, a la inexistencia de una notificación de dicho valor por la Administración estatal durante la fase de gestión catastral”. Tal ha ocurrido en nuestro caso, puesto que no consta que antes de la liquidación se notificase a la recurrente, por la Administración Tributaria del Estado o por el Ayuntamiento, en ejercicio delegado de la potestad inspectora, la alteración censal efectuada con expresión de los medios de impugnación que frente a la misma pudieran ejercitarse, órgano ante el que habrían de presentarse y el plazo para su interposición»

En relación a los beneficios, la competencia sobre la concesión y denegación de éstos es inequívocamente municipal, el Consell Tributari ha tenido ocasión de tratarlos en tres ocasiones.

Por un lado, e igual que el año pasado, hemos examinado dos recursos que se referían a la exención relativa al inicio del ejercicio de la actividad gravada establecida en el artículo 82.1.b) del TRLRHL. Estos han sido los casos examinados en los expedientes 152/12 y 54/13.

El tercer caso ha sido un supuesto bastante interesante para destacarlo aquí, pues se trataba del goce de la exención del tributo prevista en el artículo 15.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por una organización no gubernamental de desarrollo. El punto relevante era si para que una entidad de esta clase pudiese ser considerada entidad sin ánimo de lucro, y por tanto beneficiaria de la exención, a la vista de la remisión establecida por la letra c) del artículo 2 de la Ley citada a las letras a) y b) del mismo artículo, hacía falta que fuese simplemente una asociación, o era necesario que fuese una asociación “declarada de utilidad pública”. El Consell Tributari entendió que la respuesta era esta última. Las razones principales se encuentran en el Fundamento de derecho tercero del dictamen del expediente 183/13 que reproducimos aquí:

«Así pues, para gozar de las exenciones reguladas en la Ley, entre las que figura la del IAE, hace falta que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo sean fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública. Por la referencia a las “formas jurídicas” podría pensarse que la exigencia legal se limitaría a que se hubiesen constituido en forma de fundación o de asociación, sin que fuese necesaria para éstas últimas la declaración de utilidad pública. En nuestra opinión no es así. Se debe declarar la utilidad pública de la organización no gubernamental constituida en forma de asociación para que tenga derecho a los beneficios fiscales regulados en la Ley 49/2002. Avalan esta opinión razones de interpretación lógica y sistemática. En primer lugar, la Ley 49/2002 tiene un criterio general por el que se atribuye un trato diferenciado a las entidades constituidas sin ánimo de lucro, ya que a los efectos de la Ley solo considera como beneficiarias de sus preceptos a las fundaciones sin otro requisito o a las asociaciones con el requisito adicional de que hayan sido declaradas de utilidad pública. No es lógico que en un subapartado se establezca un régimen autónomo que excluya, para las entidades en estudio, la necesidad de ser declaradas de utilidad pública, cuando precisamente el subapartado que aparentemente daría lugar a esta conclusión remite al subapartado que exige la declaración de utilidad pública. Es posible que la letra c) del artículo 2 padezca de una cierta imprecisión pero no es lógico que esta imprecisión constituya la base de una excepción singular en todo un sistema coherente de beneficios fiscales. Una interpretación sistemática lleva también a este resultado. El artículo 35.1 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, a la que se refiere el artículo 2.c) de la Ley 49/2002, dispone: “El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos regulado en el capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, resultará aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo

inscritas en los Registros a que se refiere el artículo 33 de la presente Ley, siempre que revistan la forma jurídica y cumplan con los requisitos exigidos en el mismo», es decir, en el Capítulo I del Título II que ahora es el de la Ley 49/2002. Estos requisitos no son solo los del artículo 3, que los servicios municipales han comprobado que se cumplen íntegramente, sino también el del artículo 2.b) de que la asociación esté declarada de utilidad pública. En el mismo sentido, el artículo 33 de la Ley Orgánica de Asociaciones 1/2002, de 22 de marzo, reconoce a las asociaciones de utilidad pública y no a las otras asociaciones, el derecho a gozar de exenciones y beneficios fiscales. (Art. 33.b). Todo el conjunto normativo señala, pues, la asociación declarada de utilidad pública como la única merecedora de gozar de beneficios fiscales. La interpretación literal del artículo 2.c) de la Ley 49/2002 que pretendía excluir este requisito se opone a la lógica global del sistema de exenciones y por tanto no puede prosperar.»

3.- Elementos tributarios

Durante el ejercicio 2013 el Consell Tributari ha tenido la oportunidad de examinar el expediente 290/13 en el que se planteaba una cuestión relativa a los elementos tributarios determinantes de la cuota del IAE, de conformidad con lo que dispone la Instrucción aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. En particular se trataba del elemento tributario de superficie contemplado en la letra F) de la regla 14ª de la Instrucción. Más concretamente, el problema era saber si la reducción del 55% de la superficie a considerar en el caso de los almacenes y depósitos de toda clase que establece la previsión 5ª del apartado b) de la letra F) antes citada, se aplicaba también cuando la actividad llevada a cabo por el sujeto pasivo era comercio al mayor. La respuesta negativa del Consell Tributari respondía, como ya había dicho en muchas otras ocasiones, al hecho de que, cuando se trata de almacenes y depósitos en relación al comercio al mayor, estos locales no son auxiliares, sino los locales propios de ejercicio de la actividad, sin posibilidad pues de computar reducidamente su superficie.

4.- Responsabilidad de los socios de una sociedad civil

En el expediente 178/12 el Consell Tributari ha examinado una cuestión que también merece la pena ser señalada en esta memoria, si bien ni es nueva, ni es específica del IAE. Nos referimos a la responsabilidad de los socios de una sociedad civil por las deudas tributarias de la sociedad que ha sido disuelta, en este caso del IAE liquidado. Como ya habíamos dicho en otras ocasiones, la responsabilidad de estos socios es inequívoca a la luz de lo que dispone el segundo párrafo del artículo 40.1 de la LGT, pues se trata de un supuesto de sucesión del sujeto pasivo y en ningún caso de un supuesto de responsabilidad solidaria de los comprendidos en el artículo 42.1.b) de la LGT, en la medida en que las sociedades civiles tienen personalidad jurídica.

5.- Otros

El resto de expedientes sobre este impuesto no merecen ser destacados dado que se circunscriben a problemas de notificación y prescripción.

1.- Sujeto pasivo

1.1.- Es sujeto pasivo el titular de las obras a su finalización

En el expediente 23/13 ante la alegación de error en la determinación del sujeto pasivo, en el sentido de decir que era otro, al serlo en el momento del devengo del impuesto, el Consell Tributari manifestó que, *“tal y como se argumenta en el fundamento de derecho segundo de la STS de 14 de septiembre de 2005, ya reproducido, aunque el art. 102.4 del TRLRHL determina que el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, lo cierto es que el elemento objetivo del hecho imponible de dicho impuesto se realiza a lo largo de un periodo de tiempo que se extiende desde el comienzo de la obra hasta el momento de su finalización. I este es, precisamente, el motivo por el que el art. 103.1 del TRLRHL, a parte de la liquidación provisional a cuenta -o autoliquidación, en el caso del municipio de Barcelona, según establece el art. 11 de la Ordenanza fiscal 2.1, reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación al art. 103.4 del TRLRHL- prevé que el Ayuntamiento, una vez finalizada la construcción, instalación u obra y después de la oportuna comprobación administrativa, practicará la correspondiente liquidación definitiva, con base en su coste real y efectivo”*

Y a continuación dice el Consell que, a pesar de que la construcción de la obra se inició por parte de un titular diferente de la entidad recurrente, al haberse producido un cambio en la titularidad de los terrenos en que se estaba construyendo, se continuó y finalizó por la nueva titular y recurrente. En consecuencia, pues, estaba claro que, en el momento en que se perfeccionó el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, es decir, cuando finalizaron las obras, el titular de la edificación era el nuevo propietario, la entidad recurrente, quien figura como promotora de las obras en el certificado de finalización de estas, lo cual reafirma su condición de sujeto pasivo del impuesto. Por lo cual se desestima su pretensión.

1.2.- Transmisión de licencias y devolución de ingresos indebidos

En el expediente 2/13, en un supuesto de transmisión de la licencia e obras a favor de la entidad recurrente, habiendo satisfecho previamente la transmitente la correspondiente autoliquidación, a pesar de no haber iniciado en ningún momento las obras (según fue comprobado por el Servicio de Inspección del Distrito), solicitando la recurrente devolución de la cantidad ingresada por la transmitente, dado que se había pactado la cesión del crédito a su favor, el Consell resolvió lo siguiente:

Dos son «las pretensiones formuladas por la recurrente ante la Administración: en primer lugar, la de que se le otorgue la condición de titular de la licencia de obras y consiguientemente, de sujeto pasivo en el expediente relativo al ICIO; con la consecuencia de que ostentaría el derecho a la devolución del importe de las cantidades abonadas tanto por este concepto como por el depósito constituido en virtud del otorgamiento de la licencia. Y, de otra, la solicitud de que, cualquiera que fuese el resultado de aquella petición, se ingresasen en una cuenta titular de la recurrente dichas cantidades, en virtud de la cesión que al efecto se realizaba

por parte de la transmitente de la licencia: literalmente se dice en la escritura que “en cualquier caso, las partes convienen que cualquiera importes pudiera recibir la Vendedora por dicho concepto deberán ser inmediatamente reembolsados a la Compradora” y ello, tras significar que la transmitente consiente expresamente “que, de proseguir el expediente de solicitud de devolución del ICIO dicho importe deba ingresarse en la cuenta, de que es titular la compradora”. Cuenta que coincide con la que ésta indica en su escrito de recurso para ingreso de las cantidades de que se trata.

La primera de las cuestiones de referencia debe considerarse resuelta por el acuerdo del Regidor del Districte de l'Eixample, en cuanto, por entender que se ha producido la caducidad de la licencia, entiende que no procede su transmisión, ni, por tanto, el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo a efectos de ICIO del pretendido adquiriente de aquélla. Y esta resolución es firme al haber sido consentida, tanto por la transmitente como por la adquirente de la licencia este efecto importa recordar que dicha mercantil en nada se opuso a la susodicha firmeza cuando este Consell le dio vista sobre el particular.

Por el contrario, el segundo aspecto anteriormente subrayado no ha sido contemplado por la Administración en ninguna de las resoluciones recaídas en este expediente, cuando debió haberlo hecho. Pues nos encontramos ante una cesión de crédito, perfectamente posible en Derecho e invocable frente a la Administración, en virtud del artículo 1526 del Código civil, y que se hizo valer ante ésta, conforme a los arts. 1218 y 1227 del mismo Código, mediante la aportación de la escritura de compra venta. Con la consecuencia de que a sensu contrario, el Ayuntamiento queda vinculado por la obligación que deriva de dicha cesión, en virtud del art. 1527, también del Código civil. A este efecto es especialmente significativo el dato de que la transmitente de la licencia no ha realizado gestión alguna encaminada al cobro de las cantidades a que tendría derecho, ni se ha personado en el expediente de este recurso, cuando fue emplazada para ello por oficio.

Como consecuencia de todo lo expuesto, y ante el deber que pesa sobre este Consell de pronunciarse sobre todas las cuestiones que derivan del expediente, con independencia de que hayan sido alegadas por la partes, dando vista en los términos legalmente establecidos, procede, de una parte inadmitir el recurso en lo que se refiere al reconocimiento a la entidad recurrente de la condición de titular de la licencia de obras originariamente otorgada y por ello de titular asimismo del derecho a la devolución de las cantidades abonadas por ICIO y otros conceptos en virtud del otorgamiento de tal licencia. Pero, al mismo tiempo, entiende este Consell que, en virtud de la cesión de crédito efectuada, procede reconocer el derecho de la recurrente del abono de tales cantidades.»

Por todo ello el Consell concluye diciendo “INADMITIR el recurso en lo que se refiere al reconocimiento a la recurrente de la condición de titular de la licencia de obras y, consiguientemente, del derecho a la devolución de ingresos indebidos, por la no realización por la transmitente de la licencia de las obras amparadas por tal licencia y por el resto de ingresos efectuados en consideración a la misma y RECONOCER a la recurrente el derecho al abono de los ingresos indebidamente

2.- Base imponible

2.1.- No exclusión de beneficio industrial y de gastos generales

Parece procedente recoger lo que se dice en el expediente 113/13, al analizar, la posibilidad de excluir, en relación al cómputo de la base imponible, las partidas relativas al beneficio industrial y a los gastos generales, extremo que ha sido repetidamente tratado por este Consell entre otros supuestos en los informes de 14 de diciembre de 2009 (exp. 85/9) y 16 de febrero de 2011 (exp. 332/10), en el primero de ellos se incluyen los fundamentos de derecho, que se repiten ahora y son los siguientes:

«Primero.- La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, al implantar el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, estableció en su artículo 103.1 que la base imponible del impuesto estaba constituida por el “coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra”. Esta definición legal fue objeto de interpretaciones varias, habiéndose determinado por la jurisprudencia los conceptos que debían integrar la base imponible resolviendo las múltiples cuestiones suscitadas. Una de estas cuestiones era la que planteaba si el beneficio industrial y los gastos generales del contratista debían formar parte o no del coste real y efectivo de las obras, y fue resuelta por el Tribunal Supremo en sentido favorable a su exclusión. La doctrina jurisprudencial fue recogida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales, que modificó el artículo 103.1 de la Ley, estableciendo que “no forma parte de la base imponible (...) el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”, redacción que se mantiene en el artículo 102.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Segundo.- Sin embargo, es importante destacar, en este punto, que la jurisprudencia producida sobre la exclusión en la base imponible del beneficio industrial y los gastos generales del contratista calculados en función de los porcentajes establecidos en el artículo 68.a) del Reglamento general de contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, que invoca la recurrente, se refiere a los supuestos de adjudicaciones de obras por parte de las Administraciones Públicas, en los que se distingue entre el presupuesto de ejecución material y el presupuesto de ejecución por contrato que se obtendrá incrementándolo en los siguientes conceptos: a) del 13 al 17 por 100 de gastos generales, y b) el 6 por ciento para el beneficio industrial del contratista.

Tercero.- En las obras de carácter privado, en cambio, los conceptos y cuantías del beneficio empresarial y de los gastos generales no se rigen por aquello que prevé la legislación reguladora de la contratación administrativa. El Tribunal Supremo distinguió entre las obras de carácter público y las de carácter privado en sus sentencias de 24 de mayo de 1999, 14 de mayo de 1997 y 2 de abril de 1996. En las de carácter público excluyó las partidas de gastos generales y de beneficio industrial de la base imponible, y en las de carácter privado negó que

se incorporaran a estas partidas. Tal como indicaba la sentencia de 14 de mayo de 1997 "(...) tratándose de obras cuyo dueño es un particular; hemos declarado en sentencias de 2 y 29 de abril de 1996 que ha de atenderse al presupuesto presentado al solicitar la licencia, pues no hay dato que permita suponer que el mismo no corresponda al que realmente vaya a ser ejecutado, ni existe razón alguna que justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que (...) sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas". Queda claro, pues, que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de imposición o definición legal de un porcentaje, debe servir para no reducir el importe de las facturas que representen el coste de ejecución, si en ellas no se especifica cuál es el beneficio empresarial del contratista. No existe ninguna regla legal que determine que una factura girada entre particulares contenga un determinado beneficio, y, por tanto, no se ajusta a derecho hacer ninguna deducción que no sea justificada. El mismo razonamiento puede utilizarse en el caso de los gastos generales del contratista, que pueden haber sido considerados dentro del presupuesto y certificaciones de obra como parte integrante de los precios ofertados y certificados formando parte indisoluble del coste de la obra, pero que si en las certificaciones no figuran desglosadas no pueden ser deducidas por falta de justificación.

Cuarto.- En esta línea se pronuncian, entre otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, números 861/2002, de 6 de septiembre; 1.222/2006, de 24 de octubre; y 517/2002, de 21 de mayo; la última de las cuales afirma en su fundamento de derecho tercero: "Se solicita también la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, pero al respecto se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por su concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por lo tanto no existen como partidas deducibles; debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual en el mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultante obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas (art. 68 del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre), y ello es exactamente el contenido del presupuesto y certificaciones obrantes en autos, que no incluyen coste alguno de los alegados".

Quinto.- En el presente caso, tratándose de una obra encargada por un promotor privado, debemos remitirnos como prueba a la certificación final de obras aportada que ha servido para determinar la base imponible del impuesto en la liquidación recorrida, en la que constan todas las partidas que configuran el coste real y efectivo de la obra, sin incluir en ella ningún concepto de gastos generales o beneficio empresarial. Por lo que estos conceptos no pueden ser excluidos, ya que no se han especificado en el presupuesto ni se han facturado expresamente y, por tanto, no existen como partidas deducibles»

En consecuencia se desestima la pretensión de la recurrente.

2.2.- Instalaciones incluidas y excluidas de la base imponible

Por otro lado, en el expediente 133/12, además de mantener la precedente doctrina en orden a partidas relativas al beneficio industrial y gastos generales, se resuelve una alegación referente a instalaciones contra incendios y cualquier otra encastada en la obra y teniendo en cuenta la más reciente jurisprudencia y en particular la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 2010, se declara que forman parte de la base imponible.

En cambio los extintores, sirenas y detectores de humos deben ser excluidos de la base imponible dado que no concurren en ellos los presupuestos y requisitos que exige la jurisprudencia, pues se trata de instalaciones que *“aunque ciertamente necesarias para la autorización y adecuado funcionamiento del inmueble de que se trata, ni son inseparables de la obra ni transcurren por conducciones encastadas y tienen una identidad propia respecto de la construcción realizada”*

3.- Exenciones y bonificaciones

3.1.- Las oficinas de ferrocarriles no están exentas

En el expediente 23/13, la entidad recurrente pide la aplicación de la exención prevista en el artículo 100.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, alegando que, en el momento en que se devengó el impuesto, la construcción estaba destinada a ser utilizada como oficinas de los servicios ferroviarios. El Consell adoptó el siguiente acuerdo: *«Según el art. 100.2 del TRLRHL, está exenta del pago del ICIO “la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles (...)”.* En el caso planteado, tal y como se desprende de la descripción de las obras hecha en la propia licencia, ni siquiera inicialmente se trataba de obras directamente destinadas a ferrocarriles, sino de un edificio destinado a oficinas» Por lo cual se propone la desestimación de la pretensión.

3.2.- La bonificación de obras de interés público

En el mismo expediente 23/13, la entidad recurrente pide también la aplicación de una bonificación del 70% del importe en base a lo dispuesto en el artículo 7.1-A.1 de la Ordenanza fiscal nº 2.1, reguladora del tributo de que se trataba. Y el Consell Tributari resolvió que, en todo caso *“se tiene que tener en cuenta que, según el art. 7.1 de la Ordenanza fiscal 2.1, el órgano competente para adoptar el acuerdo de declaración de interés público o utilidad municipal y de determinación del porcentaje de bonificación es la Comissió d’Urbanisme, Infraestructures i Habitatge, por delegación del Plenari del Consell Municipal, y no la administración tributaria. Pues bien, no consta que la citada petición de bonificación se haya resuelto por parte de dicha Comisión.”* Por lo cual, igualmente se propone la desestimación de la pretensión.

En el expediente 113/13 el Consell acordó que *«tampoco puede prosperar la pretensión de la recurrente de que se aplique la bonificación tributaria del 65% de la cuota íntegra establecida para la realización de construcciones, instalaciones y obras declaradas de especial interés o de utilidad municipal. Pues conforme al art. 7 de la OF 2.1 para el ejercicio 2007 aplicable a este supuesto “para gozar de dichas*

bonificaciones será necesario que el sujeto pasivo solicite la bonificación de especial interés o de utilidad municipal de las obras, construcciones o instalaciones a ejecutar en el momento de solicitar la correspondiente licencia de obras o instalaciones, o antes de ser concedida la licencia, justamente con la presentación de la correspondiente autoliquidación provisional del impuesto (1.2)". Solicitud que en nuestro caso no se ha formulado..»

En consecuencia, igualmente se acuerda desestimar la pretensión de la recurrente.

Finalmente, el expediente 67/13 se refiere a un supuesto de aplicación de las bonificaciones contempladas en el artículo 7 de la Ordenanza fiscal 2.1 vigente para el ejercicio 2006, en el que se iniciaron las obras de que se trataba, "como *equipamientos comunitarios que se detallan en el artículo 212 de las Normas Urbanísticas del Plan General Metropolitano y que se ejecutaran en terrenos calificados urbanísticamente como equipamientos. Ambas características concurren en el terreno edificado de referencia. El porcentaje de bonificación varía en función del promotor. Si la construcción se promueve directamente por una entidad de carácter público, la bonificación es del 70 %; si se promueve directamente por una entidad sin ánimo de lucro, es del 65 % y, finalmente, si se promueve directamente por una entidad de carácter privado, es del 35 %.*"

En el caso en cuestión, para la construcción del equipamiento correspondiente, la licencia de obra se obtuvo por una entidad de derecho público, la Generalitat de Catalunya. Pero, a pesar de esto, la construcción "no se realiza por la Generalidad. En escritura autorizada en 22 de junio de 2006, la Generalidad de Cataluña, que había adquirido un derecho de superficie que el Ayuntamiento había constituido en su favor en documento administrativo firmado en 4 de abril de 2006, cedió por plazo de 26 años a la recurrente el derecho de superficie para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación mediante contrato de arrendamiento en favor de la propia Generalidad de Cataluña de la Comisaría que se pretendía construir. La construcción la efectuó a sus costas la recurrente y en la propia escritura de cesión del derecho de superficie se pactó el arrendamiento del edificio a la Generalidad" I la recurrente solicitó la bonificación del 70% prevista en la Ordenanza fiscal nº 2.1.

La Generalitat de Catalunya no realizó directamente la construcción, sino por medios indirectos «consistentes en ceder un derecho de superficie a la contratista de las obras por un plazo temporal y satisfacer durante este período un alquiler que compense a la contratista del coste de construcción y de los gastos de mantenimiento. Se trata de un negocio indirecto, es decir, de un negocio que trata de conseguir un resultado económico que no deriva de la directa aplicación de las reglas jurídicas. Aun cuando no faltan algunos ejemplos legislativos que han consagrado negocios indirectos, como pueden ser el arrendamiento financiero procedente del derecho americano o la venta a carta de gracia del derecho catalán, la categoría general del negocio indirecto es una construcción doctrinal muy debatida que en su definición más clásica (Ascarelli) se produce "cuando las partes recurren en el caso concreto a un negocio concreto determinado, para alcanzar consciente y consensualmente por su medio fines diversos de aquellos típicos de la estructura del negocio mismo."

En el negocio indirecto se produce, pues, una disociación entre la causa jurídica del contrato y los resultados perseguidos. Se quiere el contrato y el resultado pero a través de un procedimiento que desvirtúa su causa jurídica. En este caso concreto, se sustituye un contrato de obra por un complejo sistema de cesión de derecho de superficie unido a un derecho de arrendamiento que permite al dueño inicial de la obra perder esta condición a favor de otro contratante a cambio de recibir de éste otras ventajas en materia de financiación o de elusión de ciertas normas prohibitivas.

No es función de este Consell dictaminar acerca de la validez del contrato en los términos del artículo 1.274 del Código civil. Su función es examinar qué consecuencias tiene este esquema contractual para su tipificación en los distintos institutos que ha de aplicar el Ayuntamiento. En la discusión sobre los efectos del negocio indirecto se ha debatido siempre si se ha de dar preferencia a los resultados económicos o a la configuración jurídica. En nuestra opinión, basada en la seguridad jurídica que a su vez se fundamenta en el carácter formal de las instituciones jurídicas es forzoso dar valor en la interpretación y ejecución del negocio a aquellos elementos concretos que configuran la tipicidad del negocio y de las situaciones que derivan del mismo. Con ello se respeta la voluntad de las partes, ya que éstas han manifestado su consentimiento para celebrar el contrato típico, aunque sea persiguiendo una finalidad ajena a su causa típica.»

En consecuencia es de observar que en el caso siguiente, la entidad recurrente “es titular de un derecho de superficie que le concede la condición de propietaria del edificio que se construya por el tiempo de duración de este derecho. Es cierto que, como alega, la obra la realiza cumpliendo un deseo de la Generalidad de Cataluña, pero para ello ocupa una posición de dueña de la obra que construye a sus costas y para su propio patrimonio. Los costes, incluido el ICIO, no los paga la Generalidad. Los paga la recurrente en propio nombre y aunque luego se resarza de los mismos con cargo a la Generalidad, no lo hace por repercusión, sino englobados en el precio del arrendamiento, en el cual incluye no sólo los costes en sentido estricto, sino también el beneficio empresarial para cuya consecución ha aceptado constituirse como propietaria temporal de la obra”

Por todo ello el Consell propone desestimar el recurso.

3.3.- Acuerdo con la Santa Sede: conexión con el IBI

En el expediente 113/13 se debaten las solicitudes efectuadas, en recurso de alzada, por una entidad religiosa alegando, en primer lugar, la existencia de un derecho a la exención reconocido previamente por el Ayuntamiento a la propia interesada y después, en todo caso, el otorgamiento de la exención al amparo de lo que se prevé en el vigente acuerdo con la Santa Sede por asuntos económicos.

El Consell resuelve primeramente que hace falta “rechazar la pretensión de existencia de un derecho a la exención, reconocido con anterioridad a la recurrente. Ya que tal derecho se contraía al supuesto fáctico al que se refería la resolución invocada, de 12 de abril de 2005, que se dicta en el ámbito de la Orden interpretativa, de 5 de junio de 2001, que inmediatamente se dirá. Mientras que cuando recayó la resolución que aquí se recurre se tendría que estar a lo que se

prevé en la Orden, también del Ministerio de Hacienda, de 15 de octubre de 2009, que modifica y restringe los criterios interpretativos establecidos por aquella.”

A continuación, el Consell pasa *«al examen del derecho de la recurrente al otorgamiento de la exención en aplicación del convenio entre el Estado español y la Santa Sede en asuntos económicos, se ha de significar que tal cuestión ha sido informada en sentido negativo por este Consell, en supuestos idénticos a los que aquí se contempla, tanto en el informe de 25 de enero de 2012, emitido en el expediente 191/11 e incorporado a la resolución de 13 de febrero de 2012, como en el informe favorable de 2 de mayo de 2012 a la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda, instancia 2001/0183943, incorporada a la resolución de 10 de mayo de 2012. Decíamos en el primero de los citados informes lo siguiente: «como se indica en la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda, entrando en el análisis de la exención invocada, debe señalarse que el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en sus arts. III, IV y V, recoge un conjunto de supuestos de no sujeción y exenciones tributarias aplicables a la Iglesia Católica.*

De acuerdo con la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la “exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio.”

El artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos señala que la Santa Sede y el Gobierno Español procederán de común acuerdo a la resolución de las dudas o dificultades que pudiesen surgir en la interpretación o aplicación de cualquier clausula del Acuerdo inspirándose en los principios que lo informan. Así mismo, el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos prevé que ambas partes, de común acuerdo, señalen los conceptos tributarios vigentes en que se concreten las exenciones, los conceptos de no sujeción enumerados en sus artículos III a V y que, en caso de modificación sustancial del ordenamiento jurídico español, se concreten los beneficios fiscales aplicables, de conformidad con los principios del Acuerdo.

La aplicación del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos ha suscitado dudas en relación con el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, tributo local creado con posterioridad a la firma del referido Acuerdo, en relación con la inclusión o no de este en los impuestos reales o de producto.

En este sentido, la Orden del Ministerio de Hacienda de 5-6-2001, interpretó que la exención prevista en la letra B) del apartado 1 del art. IV del Acuerdo era aplicable al impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dado que las Sentencias del Tribunal Supremo de 17-5-1999; de 19 y 31-3-2001, esta última en recurso de casación en interés de Ley, y de 3-10-2003, reconocen el carácter real del referido impuesto sobre Construcciones, y al mismo tiempo determinó que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los

Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, gozasen de exención total y permanente en el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

No obstante, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, modifica el apartado segundo de la Orden de 5-6-2001, en el sentido de aclarar en qué supuestos se encuentra incluido el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B del apartado 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3-1-1979, el cual queda redactado en los siguientes términos:

“Segundo.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y las Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, impuesto sobre Bienes Inmuebles)”.

Así, el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3-1-1979, en su art. IV, apartado 1.A., determina la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente impuesto sobre bienes inmuebles) por los inmuebles siguientes:

- 1. Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con Cura de almas.*
- 3. Los locales destinados a oficinas, la Curia Diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4. Los seminarios destinados a la formación del Clero Diocesano y Religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.*
- 5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada”.*

Es importante remarcar que la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, del Ministerio de Hacienda, no establece un marco legal nuevo respecto a la exención del ICIO, entre otros motivos, porque una Orden Ministerial no puede establecer exenciones y beneficios fiscales de carácter tributario, sino que la referida Orden, modifica la Orden de 5 de junio de 2001 que interpretó la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, con la finalidad de esclarecer que el ámbito material de la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se refiera a todos aquellos inmuebles que también estén exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de conformidad con lo que prevé el artículo IV, apartado 1.A. del mismo Acuerdo.

Por tanto, el ámbito material de aplicación del beneficio fiscal que nos ocupa, viene determinado por el mismo Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, y las Órdenes ministeriales de 5 de junio de 2001 y 15 de octubre de 2009, dictadas por la voluntad concordada expresada en la Comisión Técnica Iglesia Católica y Estado para Asuntos Económicos, al amparo del artículo VI del Acuerdo, tienen una función meramente interpretadora del Acuerdo. »»

En consecuencia concluye el Consell que procedía rechazar la pretensión en cuestión, ya que las obras cuya realización condujo a la liquidación que se recurre, no se pueden reconducir a los supuestos que relaciona el artículo IV, apartado 1.A del Acuerdo con la Santa Sede y acuerda desestimar la pretensión citada.

4.- Prescripción

4.1.- El plazo se computa desde la finalización de la obra

Parece muy interesante la doctrina sustentada por el Consell Tributari en el expediente 23/13, con respecto a *“establecer si el plazo de prescripción del derecho de la administración a practicar la liquidación definitiva en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se tiene que computar desde el momento en el que se iniciaron las obras -que es el momento en el que, según el art. 102.4 del texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), se devenga el impuesto- o bien se tiene que computar a partir del momento en el que las obras finalizaron.”*

El Consell Tributari resuelve lo siguiente:

«Esta cuestión ya fue resuelta por la sentencia de la sección 2ª de la sala contenciosa administrativa del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005, dictada en el recurso de casación en interés de Ley núm. 18/2004 (RJ 20058349). El Tribunal Supremo, siguiendo el criterio que ya había fijado, entre otras, en sus sentencias de 24 de abril de 1999 (RJ 19993588) y de 23 de marzo de 2002 (RJ 20023539), afirmó, en el fundamento de derecho segundo de la citada sentencia de 14 de septiembre de 2005, que “(...). En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. (...). El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra. // Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la

obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.// En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.// Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.// Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación.// Esta Sala ha sido rigurosa en orden a la delimitación del hecho imponible del ICIO y de su devengo. Así, en nuestra sentencia de 16 de marzo de 1998 declaró que el ICIO no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley –art. 103.4-, tiene lugar “en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra” y vuelve a remarcar este precepto que “aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia”. Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal –art. 104.2 de la propia Ley- de que “a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible ... practicando la correspondiente liquidación definitiva ... exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda” (...). // La doctrina de la sentencia de 16 de marzo de 1998 ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 (...). // Más recientemente, esta Sección, en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (...) reconocía la procedencia de mantener la conclusión (...) “que el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse no desde el inicio de la

obra, sino cuando ésta ya ha finalizado” (...). // Posteriormente, la justeza de esta interpretación vino refrendada por el art. 104.2 LHL, a cuyo tenor “a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa de las mismas, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior; practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo, o reintegrándole en su caso, la cantidad que proceda”

Con base en los argumentos que se acaban de reproducir, la STS de 14 de septiembre de 2005 fijó, como doctrina legal, que “el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas” »

En consecuencia el Consell Tributari, contrariamente a lo que estima la entidad recurrente, concluye que no había transcurrido el plazo de prescripción de 4 años del derecho a determinar la deuda tributaria que, tratándose del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, se debe computar, tal y como fijó la STS de 14 de septiembre de 2005, a partir del momento de finalización de las obras. Y desestimó el recurso.

1.- Exenciones

En los expedientes 157/13 y 158/13, de idéntico contenido, la entidad recurrente, “Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, SA” solicitó, en recursos de alzada, devolución de la cantidad ingresada por autoliquidación y el reconocimiento de la exención en la tasa en cuestión, al amparo de lo que determina la letra b), del apartado 1, del artículo 19 de la Ley 24/1998, de 13 de julio, del “Servicio Postal Universal”, vigente en el momento de la imposición de la tasa que establece la exención de cuantos tributos gravan su actividad vinculada a los servicios reservados, excepto el impuesto de sociedades.

El Tribunal Supremo en sentencia en interés de Ley de 7 de octubre de 2013 declaró que la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA no goza de una exención subjetiva, sino limitada a los tributos que gravan su actividad.

El hecho imponible de la tasa por servicios urbanísticos no es la actividad que realiza esta sociedad, sino la actividad que despliega la entidad local. En este sentido el Consell Tributari dijo textualmente: *«El artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria define las tasas de la siguiente forma: “a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en ... la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. La tasa, por tanto, no grava una actividad privada ni la de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos. Aunque se haya devengado como consecuencia de la solicitud de la Sociedad Estatal para modificar la fachada de una oficina, el hecho imponible no es, como con gran precisión expresa el artículo 2.2.a) la actividad de la empresa, sino la actividad de la administración, la actividad que cualifica de derecho público. Es cierto que es la solicitud del particular la que promueve la actividad de la Administración, pero es la actividad administrativa el hecho imponible y no la actividad de solicitud del contribuyente, ni tampoco su actividad posterior una vez recibida la licencia. Lo demuestra la letra b) del apartado 1 del artículo 23 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, cuando declara que son sujetos pasivos las personas que “b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales ...” Por tanto, quien realiza la actividad gravada es la entidad local, no el contribuyente. En el mismo sentido, el primer párrafo del apartado 2 del citado artículo de dicho Texto Refundido prevé que “el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.” También aquí se está regulando la tasa en función de la actividad de la Administración pública, lo cual tiene una gran importancia dada la conexión institucional entre el hecho imponible y la base imponible, de forma que no es posible regular una base imponible que no tenga relación con el hecho imponible. Como dice el artículo*

50.1 de la Ley General Tributaria, “La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”

De todo ello resulta que el tributo, en este caso la tasa por la prestación de servicios urbanísticos, grava la actividad de la Administración y no la del contribuyente, lo cual excluye que sea aplicable al caso el citado artículo 19.1.b) de la Ley 24/1998».

En consecuencia, el Consell acordó desestimar los recursos y confirmar las liquidaciones recurridas.

1.- Base imponible

En el expediente 48/13 la recurrente interpuso recurso contra liquidaciones correspondientes al aprovechamiento del dominio público mediante vado, alegando error en cuanto a las dimensiones del vado a partir de las cuales se ha calculado el importe del depósito que garantiza su reposición, del ICIO por su construcción y de la tasa por utilización privativa, solicitando la suspensión de las liquidaciones sin necesidad de prestar garantía. Aquí nos referimos exclusivamente a la alegación correspondiente a la tasa por aprovechamiento del dominio público municipal y no al resto de las alegaciones. Según se indica en la resolución (después de repasar de forma pormenorizada los elementos y la fórmula matemática aplicada en el cálculo de la tasa) la liquidación se practicó de forma errónea no aplicando correctamente la OF número 3.10.

En fecha 16 de febrero de 2012 el Distrito del Ensanche otorga a la recurrente licencia de ocupación de la vía pública para 12 mesas y 48 sillas, computando una superficie de 59,22 metros cuadrados, que es la que se desprende del plano del emplazamiento. La interesada consideró que el cálculo era erróneo atribuyéndolo a que el factor T se computó como 365 días, y no de 360. El Distrito del Ensanche, en su informe de fecha 3 de junio de 2013, aceptó las alegaciones de la entidad recurrente, reproduciendo la fórmula polinómica, así como describiendo los distintos factores que la componen. Este Consell propuso estimar el recurso, anular la cuota recurrida y sustituirla por otra que tenga en cuenta los criterios y coeficientes correctos con devolución en su caso las cantidades ingresadas en exceso. (Expediente 155/13).

2.- Exenciones

El expediente 34/13 se refiere a un recurso interpuesto por aprovechamiento del dominio público municipal mediante vado por la sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA. En base al segundo párrafo del apartado 2 del artículo 22 de la Ley 43/2010 del Servicio Postal Universal, que dispone: *“el operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal quedará exento de los tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto el Impuesto sobre Sociedades”*, argumenta la recurrente que Correos está exenta de pagar cualquier tributo que se devengue como consecuencia de la realización de actividades relacionadas con la prestación del servicio postal universal. El recurso se desestimó porque el tributo no grava una actividad, sino la ocupación del dominio público municipal mediante vados y por tanto, no le alcanza la exención prevista en la Ley 43/2010.

El expediente número 180/12 se refiere a la posible nulidad de la tasa devengada cuando no concurre la realización del hecho imponible de la misma, que en este supuesto es la ocupación privativa del dominio público mediante un contenedor de obras, durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2012. Según consta en las actuaciones, la licencia se otorgó el 11 de julio de 2012, pero la empresa no solo no recogió la licencia, sino que mediante escrito presentado el 23 de agosto de 2012 renunció a la referida licencia de ocupación de la vía pública; en esta fecha la liquidación todavía estaba en periodo voluntario de cobranza. Además de formular la renuncia a la ocupación de la vía pública, el recurrente aportó documento emitido por el administrador de la empresa que ejecutó las obras en el que manifestaba, aportando fotografías, que al ejecutarlas no ocupó la vía pública, dado que los trabajos se ejecutaron desde el interior del inmueble. Correspondía, en todo caso, al Ayuntamiento prueba en contrario, dato este que no resultaba del expediente. En consecuencia, se estimó el recurso interpuesto y se anuló la liquidación practicada y el procedimiento de apremio tramitado para el cobro.

En el expediente 78/13 se analizó un recurso interpuesto contra providencia de apremio por impago de la liquidación de la tasa por ocupación de la vía pública mediante la instalación de veladores. La resolución concluye que la tasa se devengará siempre que exista utilización privativa o uso especial del dominio público, aunque la licencia no se haya otorgado y sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse del hecho de que tal actividad se realice sin la correspondiente habilitación. Inversamente, el mero hecho de otorgar la licencia no genera, sin más, la obligación de pago de la tasa si no va seguida de la efectividad del uso autorizado. La motivación de la propuesta del Distrito se fundamentaba en el otorgamiento de la licencia, pero sin invocar ni acreditar la efectividad del uso especial o privativo del dominio público realizado por la mercantil recurrente.

En el expediente 79/13 lo relevante era si durante el período liquidado se realizó el hecho imponible objeto del gravamen, esto es, si estaba construido y en uso el vado de siete metros por el cual se practicó la liquidación. La respuesta era positiva, según se desprende de las fotografías que se incorporaron al expediente y en consecuencia, constaba la efectiva ocupación y con ella la legalidad de la tasa. En cuanto a la legalidad de la vía de apremio seguida por el Ayuntamiento, son causas de oposición a la misma los motivos tasados del artículo 67.3 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria y 135 de la Ordenanza fiscal general sin que el argumento esgrimido por la causante viniera motivado en ninguno de ellos.

Se reproduce, a continuación, el expediente 81/13: *«Primero.- La primera cuestión a dilucidar consiste en determinar la naturaleza y alcance del escrito, de 7 de abril de 2011, presentado por el recurrente el día 8 siguiente, que se considera por los Servicios Jurídicos del Distrito de l'Eixample, como una solicitud de baja de las licencias de vados de que era titular correspondientes a los números 350 y 344 de la calle Provenza, con efectos a 1 de octubre de 2011. Tal postura no puede ser compartida por este Consell, puesto que en cuanto a la naturaleza, si bien es evidente que el escrito en cuestión contiene una solicitud de baja, no lo es menos que al mismo tiempo se solicita el prorrateo de la tasa relativa al ejercicio 2010 y la anulación de la liquidación de las tasas correspondientes al ejercicio 2011, todo ello en base al escrito*

de alegaciones que acompaña. Por lo que procede atribuir al escrito que nos ocupa el triple carácter de solicitud de baja, de devolución de ingresos indebidamente efectuados en el ejercicio 2010 y de impugnación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2011.

Segundo.- En cuanto a la fecha a que debe referirse la solicitud de baja y devolución de ingresos indebidos, está claro que es la de 1 de octubre de 2010. Por más que, erróneamente, en la solicitud escrita a mano se hable de 1 de octubre de 2011. Por lo pronto porque sería contrario a toda lógica que en un escrito presentado a 8 de abril de 2011 se pidiese la baja retroactiva para 1 de octubre del mismo año 2011. Y, además, porque de los razonamientos que se formulan por escrito y de los argumentos que se utilizan en dicho escrito y en el ulterior dirigido contra la providencia de apremio, así como del resto de la documentación que obra en el Ayuntamiento se deduce, de forma incuestionable, que la razón de la solicitud de baja y de la devolución de ingresos indebidos y de la impugnación de las liquidaciones correspondientes al ejercicio 2011 estriba en las actuaciones realizadas de forma directa o indirecta por el Ayuntamiento, que impedían la utilización de los vados a partir del último trimestre del ejercicio 2010.

Tercero.- Sentado lo anterior interesa recordar la tesis sustentada por este Consell, de forma reiterada, en particular en su informe de 18 de mayo de 2013, recaído en el exp. 78/13, en cuya virtud para que proceda el establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, según deriva de los arts 20.1 y 2.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), lo decisivo no es el otorgamiento o subsistencia de una licencia, sino la efectividad de dicha utilización o aprovechamiento, que en nuestro caso habría de reconducirse al supuesto que contempla el apartado 3.h) del precepto que se acaba de citar, consistente en “entradas de vehículos a través de las aceras ...”. Así se desprende igualmente de la Ordenanza fiscal 3.10, reguladora de las tasas por la utilización privativa del dominio público municipal, a tenor de cuyo art. 4.1 son sujetos pasivos “las personas físicas o jurídicas... que disfruten, utilicen o aprovechen especial o privativamente, el dominio público municipal en beneficio propio”. Congruentemente con lo cual el art. 6.1 prescribe que la tasa se devenga “en el momento que se inicie la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal... aunque no se haya solicitado u obtenido la correspondiente licencia”. Por lo que “con carácter general el periodo impositivo de la tasa será el tiempo del aprovechamiento especial, (o) la utilización privativa ... que corresponda en cada caso” (art. 6.2). Razón por la cual “en los supuestos de cese se hará el prorrateo de la cuota de acuerdo con los días efectivos en la utilización privativa, (o) el aprovechamiento especial...” (art.6.3 párrafo 3º). De todo lo cual derivan dos consecuencias de distinto signo: en sentido positivo, la tasa se devengará siempre que exista utilización privativa o uso especial del dominio público aunque la licencia no se haya otorgado, y entretanto subsista dicha utilización. O inversamente, el mero hecho del otorgamiento o la subsistencia de la licencia no genera sin más la obligación de pago de la tasa, si no va acompañado de la efectividad del uso autorizado.

Cuarto.- Centrada así la cuestión, lo decisivo para pronunciarnos sobre las peticiones, expresas o implícitas, contenidas en los escritos de la recurrente será

no ya la subsistencia de la licencia a 1 de octubre de 2010, sino la posibilidad efectiva del uso especial o privativo del dominio público que tal licencia amparaba. Todo ello sin olvidar que, como ha quedado expuesto, en el escrito presentado en abril de 2011 ya se solicitaba la baja de la licencia, con efectos retroactivos, a partir de 1 de octubre de 2010, y, no, como se indica en la propuesta de los Servicios Jurídicos del Distrito de l'Eixample, a partir de 1 de octubre de 2011. Pues bien con independencia de esta circunstancia, lo bien cierto es que está acreditado en el expediente, tanto a través de su contenido inicial, como en virtud de informes posteriores solicitados por este Consell que la modificación de la calle Provenza en el tramo que nos afecta se llevó a cabo como consecuencia de un asfaltado realizado el último trimestre de 2010, en el curso del cual las placas de la licencia de vados habían sido retiradas por la empresa adjudicataria de las obras. Y una vez finalizadas las obras se produjo la reposición de la señalización tanto horizontal como vertical. En cuya virtud se suprime el o los indicadores de la existencia de vado y se establece la señalización correspondiente a un tramo de estacionamiento de Área Verde y a un aparcamiento de motocicletas que obstaculizan e impiden la utilización de los vados. Con la consiguiente ausencia del hecho imponible de ineludible concurrencia para que proceda la liquidación de la tasa.

Quinto.- De todo ello deriva, en primer lugar, en aplicación del apartado tercero del art. 6.3 de la O.F. 3.10, la procedencia de la atribución de efectos retroactivos a la renuncia a la licencia a 1 de octubre de 2010. En segundo lugar, en aplicación del mismo precepto, la devolución de las cantidades ingresadas por el período de tiempo que transcurre entre dicha fecha y el 31 de diciembre de 2010, previa práctica del prorrateo correspondiente. Y, en tercer lugar, la anulación de las liquidaciones correspondientes al ejercicio 2011 y de la providencia de apremio por impago de la misma con devolución de las cantidades que en su caso se hubiesen abonado, incrementadas en los intereses que procedan»

El expediente 108/13 se refiere al recurso interpuesto contra embargo que trae causa de la tasa por la utilización privativa del dominio público municipal mediante veladores, ejercicio 2012. El contribuyente alega que el traspaso del bar situado en el referido emplazamiento, es la razón por la cual no debe cobrarse la tasa. El 31 de mayo de 2012 el Concejal del Distrito del Ensanche resolvió otorgar al nuevo titular del negocio licencia de uso común especial de la vía pública para veladores para el periodo 1 de junio al 31 de diciembre de 2012. El 18 de junio de 2012 se giró liquidación que consta pagada en periodo voluntario. Mediante escrito de 19 de septiembre de 2013 el Consell Tributari requirió al recurrente que acreditase la fecha en la que traspaso el local, con los medios que considerase oportunos. La apreciación conjunta de los elementos de prueba a que tuvo acceso este Consell así como la previsión contenida en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”) conducen a poder afirmar que hasta el 16 de enero de 2012 el recurrente no ocupó el dominio público municipal. En consecuencia, en aplicación del artículo 6.3 de la Ordenanza Fiscal 3.10 que determina en los supuestos de cese en la utilización privativa del dominio público municipal, el prorrateo de la cuota de la tasa se hará de acuerdo con los días efectivos de utilización privativa, por lo que solo podía exigirse al recurrente el abono de la parte de cuota de la tasa devengada correspondiente a los

primeros 15 días del mes de enero de 2012. En consecuencia, se estimó el recurso, se anuló la liquidación practicada y se devolvió al recurrente la cantidad resultante de compensar la parte del importe de la cuota de dicha tasa correspondiente al periodo comprendido entre el 1 y el 15 de enero de 2012 con la cantidad ingresada en periodo ejecutivo de pago.

En el expediente 115/13 la empresa recurrente alegaba que desde el 31 de mayo de 2011 la sociedad no ejercía la actividad por cese de la misma, lo que acreditaba mediante copia de la declaración censal, modelo 036, presentada ante la agencia Tributaria del Estado, el 3 de junio de 2011. Se aceptaron las alegaciones de la entidad recurrente, al acreditar mediante la referida declaración el cese de todas sus actividades empresariales, y por tanto, las realizadas en el local y la utilización de la vía pública con veladores.

En fecha 21 de diciembre de 2012 (exp. 142/13) la empresa recurrente interpuso recurso de alzada contra la providencia de apremio, dictada por el impago de la tasa por utilización privativa del dominio público municipal, mediante veladores, correspondiente al ejercicio 2012. La recurrente alega que la anterior empresa explotadora de la actividad de restauración, fue declarada en concurso de acreedores por el Juzgado Mercantil. La recurrente presentó oferta por la adquisición unitaria de la totalidad de las unidades productivas explotadas por las empresas concursadas. De acuerdo con el Plan de Liquidación del Juzgado Mercantil según resolución de fecha 15 de marzo de 2012 se acordó adjudicar todas las unidades de producción y entre ellas, la citada. En fecha 31 de julio de 2012 tanto la cedente como la adquirente presentaron en el Distrito del Ensanche documento de traspaso de licencia. En fecha 19 de septiembre de 2012, entendieron que por silencio positivo el Ayuntamiento aceptó el traspaso de licencia con efectividad a partir del 31 de agosto de 2012. En ese sentido solicitaron la “certificación de acto presunto”. No se discute en este expediente la obligación de tributación sino únicamente el periodo de tributación correspondiente al año 2012. El Consell Tributari aplicó el párrafo tercero del artículo 6.3 de la Ordenanza 3.10 que dispone “*en los supuestos de cese se hará el prorrateo de la cuota de acuerdo con los días efectivos en la utilización privativa, en el aprovechamiento especial o prestación de servicios*”. En consecuencia, se propuso anular la providencia de apremio y girar una nueva liquidación por el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 15 de marzo de 2012, sin perjuicio de la práctica de liquidaciones por el periodo comprendido entre el 16 de marzo y el 31 de diciembre de 2012 a la parte que corresponda.

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 suministro de interés general

Durante el ejercicio 2013 se ha resuelto un expediente relativo a esta Ordenanza, el expediente 109/13, en el que se suscitó si la Inspección municipal podía emplear el método de estimación indirecta para calcular la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio cuando la empresa había declarado los ingresos si bien la Inspección entendía que los peajes (cuotas de conexión a otras empresas) declarados en el municipio de Barcelona no se correspondían con los declarados en todo el territorio nacional.

El Consell estimó el recurso por considerar que la estimación indirecta sólo es posible si no hay declaración o no se pueden conocer los ingresos, pero si se aceptan como ciertos los datos suministrados, no es posible aplicar este método.

Ordenanza fiscal nº. 3.16.
Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del
dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios
de telefonía móvil

En el expediente 93/9 una empresa de telefonía móvil mostraba su disconformidad con la cuota final a satisfacer en concepto de tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, porque no se habían deducido de la base de cómputo de la cuota todos los costes de interconexión (pagos realizados a otras empresas para acceder a su red) que había satisfecho, tal y como lo dispuso el Consell Tributari en un informe precedente.

El Consell estimó el recurso porque las cuotas recurridas correspondían a los ejercicios 2000, 2001 y 2002, en los que el cómputo de la cuota de la tasa a satisfacer por las empresas de telefonía móvil se debía de efectuar de conformidad con el régimen de cuantificación especial –aplicable a todas las empresas de servicios de suministros de interés general-, del que ahora quedan excluidas. Debe recordarse que cuando se aplicaba a la telefonía móvil el indicado régimen de cuantificación, todos los costes de interconexión debían ser deducidos de la base de cómputo, tal y como lo había establecido el Consell Tributari por vía interpretativa para todas las aludidas empresas de servicios de suministros de interés general.

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

1.- Ilegalidad de las liquidaciones por falta de motivación

En dos informes de 30 de mayo de 2013, (exps. 69/13 y 70/13) y otros dos de 20 de noviembre de 2013 (exps. 150/13 y 171/13) el Consell sostiene la ilegalidad de las liquidaciones giradas por falta de motivación según preceptúa el art. 102.2 c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, al no especificarse los elementos con arreglo a los cuales se calculó la cuota a ingresar.

2.- Generación de residuos

2.1.- Actividades profesionales

En la línea seguida en informe recaído en el expediente 327/7 y por diversas sentencias judiciales, en dos informes de 9 de enero de 2013 (exps. 115/12 y 116/12) y otros dos de 6 de febrero de 2013 (exps. 12/13 y 14/13), se sostiene que las actividades profesionales generan una serie de residuos propios de una oficina que es necesario recoger, aunque se use soporte informático, sin que parezca arbitrario o desproporcionado el precio público a abonar.

2.2.- Coincidencia de espacio profesional y residencial

Habida cuenta de que el art. 5.1 de la regulación del precio público prevé que los profesionales puedan desarrollar su actividad en locales, despacho o en su domicilio, en Informe de 13 de marzo de 2013 (exp. 69/12) se sostiene que la coincidencia del espacio de uso profesional y de uso residencial no impide distinguir entre los residuos propios de uno y otro.

1.- Compensación

En materia de *compensación*, el Consell, en el expediente 13/13, propone la desestimación de un recurso interpuesto por una sociedad concursada con base en lo que disponen el art. 73.1 de la Ley 58/2003 (“La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo”) y el art. 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Este último precepto establece que, sin perjuicio de lo que prevé el art. 205 de la misma Ley 22/2003, una vez declarado el concurso, aunque no proceda la compensación de los créditos y las deudas del concursado, producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso, aunque la resolución judicial o el acto administrativo que lo declare se hayan dictado con posterioridad a la compensación.

En el caso planteado, el 20 de enero de 2011, se reconoció a la entidad recurrente el derecho a la devolución de ingresos indebidos, por duplicidad en el pago de una tasa por ocupación de la vía pública por una reserva de obras. Por resolución municipal de 12 de abril de 2011 se procedió a la compensación del citado crédito con una deuda que la recurrente tenía pendiente de satisfacer en concepto de reserva especial de parada, respecto de la cual se había girado, el 13 de diciembre de 2010, providencia de apremio, que había sido legalmente notificada. A pesar de que la declaración del concurso no tuvo lugar hasta el 1 de marzo de 2012, se constata que los requisitos para proceder a la compensación ya existían con anterioridad a esta fecha y, por tanto, el Consell concluye que la compensación efectuada es procedente.

2.- Multas coercitivas

En los expedientes 107/13 y 141/13, relativos a dos providencias de apremio giradas por la falta de pago de sendas *multas coercitivas*, el Consell propone estimar los recursos interpuestos y anular las providencias impugnadas con indicación de que se notifiquen las liquidaciones de las multas, que no constaban notificadas.

3.- Subasta de inmueble

En el expediente 247/13 se propone inadmitir el recurso interpuesto con base en qué el embargo que se recurre se notificó a la recurrente en calidad de copropietaria de un inmueble cuando, en realidad, era la nuda propietaria del mismo. No obstante, también se propone informar a la recurrente de su derecho a interponer tercería de dominio si el embargo recurrido hubiese afectado a su derecho de propiedad.

Por su parte, en el expediente 249/13, se propone estimar el recurso interpuesto por el marido de la recurrente del caso planteado en el expediente 247/13 contra resolución del Gerente del Instituto Municipal de Hacienda que desestimó la reclamación presentada contra el acuerdo de inicio de los trámites de subasta del inmueble de referencia. La estimación del recurso se fundamenta en que el recurrente no es el propietario de dicho inmueble sino únicamente el usufructuario del mismo. Este hecho lleva al Consell a proponer la anulación del embargo practicado y su sustitución por otro referido, exclusivamente, al usufructo del inmueble.

4.- Tasa por servicios generales

En el expediente 76/13, se propone desestimar, por falta de competencia, la petición de que el Consell Tributari declare no ajustada a derecho la intervención de la grúa municipal, respecto de un vehículo propiedad del recurrente. El Consell se declara también incompetente para pronunciarse sobre la petición de devolución de la cantidad que el recurrente ingresó en concepto de *tasa por la prestación de servicios de la grúa municipal* derivada de aquella intervención ya que el motivo alegado no era ni error fáctico o jurídico en el cálculo de su liquidación, ni un defecto en el procedimiento de recaudación sino una inadecuada intervención de la grúa municipal.

5.- Informes

Durante el ejercicio 2013 el Consell Tributari ha formulado 13 informes a solicitud de los órganos municipales competentes.

5.1.- Informes sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales y de regulación de precios públicos

Constituyen los informes preceptivos del Consell Tributari, en virtud de lo que dispone el artículo 2.1.b) de su Reglamento Orgánico, sobre los proyectos de Ordenanzas fiscales para el año 2013 (exps. 9/13, 177/13, 254/13, 414/13 y 415/13) y sobre los proyectos de regulación de determinados precios públicos (exps. 126/13, 178/13, 179/13, 180/13 y 181/13), 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 de los precios públicos que realiza el Consell se limita al análisis jurídico de los textos normativos que se someten a informe, quedando fuera de su competencia el estudio del expediente administrativo y de los preceptivos informes técnico económicos.

5.2.- Naturaleza y régimen jurídico de la contraprestación a abonar a Mercabarna por el otorgamiento de los títulos habilitantes a que se refiere el epígrafe –Mercados Centrales- del Anexo de la OF 3.6

En respuesta a Informe solicitado por la Segunda Teniente de Alcalde de Economía, Empresa y Ocupación, tras estudiarse la finalidad y alcance de la supresión del segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del art. 2 LGT y las consecuencias que derivan de la dualidad del hecho imponible generador de la tasa conforme a la normativa aplicable, en informe de 22 de julio de 2013, exp. 152/13, se sostiene que dada la naturaleza de Mercabarna, de la actividad que desarrolla y de los bienes sobre los que esta actividad se ejercita, no se puede calificar como tasa la contraprestación a abonar por el otorgamiento de los títulos habilitantes a que se refiere el epígrafe –Mercados Centrales- del Anexo de la OPF 3.6. Se razona al efecto como sigue:

«1. Naturaleza de Mercabarna, de su actividad y de los bienes de que se trata

A) De acuerdo con el art. 1 de los Estatutos de Mercabarna (BOP 21 de enero de 2010) “Bajo la denominación de Mercados de Abastecimientos de Barcelona, Sociedad Anónima (Mercabarna) se constituye una sociedad mercantil anónima, que se regirá por los presentes estatutos, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes de Régimen Local y Especial de Barcelona y sus Reglamentos, por los

preceptos de la Ley de Sociedades Anónimas y demás disposiciones que le serán aplicables. La Sociedad constituye un medio propio del Ayuntamiento de Barcelona, de la Administración del Estado (a través de la sociedad estatal Mercados Centrales de Abastecimientos, S.A. "MERCASA") y del Consell Comarcal del Barcelonès, en los términos y con el alcance previsto en estos estatutos a los efectos de lo dispuesto en los arts. 24.6 y 8.2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de contratos del sector público". Según el art. 7 el capital social de Mercabarna tendrá que ser totalmente de titularidad pública. Y, de acuerdo con los antecedentes que figuran en el expediente, el 51% de las acciones corresponden a Barcelona Serveis Municipals, SA, de la que el Ayuntamiento de Barcelona es el único accionista; el 37% a MERCASA, y, el 12%, al Consell Comarcal del Barcelonès.

El objeto social fundamental, según el art. 2 de los mismos estatutos es "la presentación en régimen de gestión directa de los servicios públicos obligatorios de los Mercados Centrales mayoristas de Frutas y Hortalizas y de Pescado de la Ciudad de Barcelona (1)".

De ello deriva que nos encontremos ante un supuesto de gestión directa de servicio público, mediante sociedad mercantil con capital social íntegramente público, a que se refiere el artículo 249.2, c) del Texto Refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña, aprobada por Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril y el art. 188.2, d) del Reglamento de Obras, Actividades y Servicios de los Entes Locales, aprobado por Decreto 179/1995, de 13 de junio y, con la consecuencia de que, de acuerdo con el art. 211.3 del citado Reglamento, la Sociedad "actúa con sujeción a las normas de derecho mercantil, sin perjuicio de las materias exceptuadas por el acuerdo de creación, las referentes a las funciones de dirección y vigilancia que ejerce el ente local sobre ellas y las de contratación y otras de carácter administrativo a que se refieren los arts. 217 y 225 de este Reglamento".

B) Está claro, por tanto, que el núcleo central de la actividad de Mercabarna está regido por el derecho privado, con las consecuencias que inmediatamente se expondrán.

C) En cuanto a los bienes, consta en el expediente que el suelo afecto al servicio público de Mercabarna se encuentra inscrito a favor de la sociedad en el Registro de la Propiedad núm. 7 de l'Hospitalet de Llobregat, al haberse adquirido por compra directa, a su anterior propietario, el Consorcio de la Zona Franca de Barcelona, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de Barcelona Sr. Manuel Ocaña Campos en fecha 28 de diciembre de 1984, con el número 5521 de su protocolo. Las construcciones no constan inscritas en el Registro de la Propiedad pero si están dadas de alta en el catastro a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles; circunstancias todas ellas que se reflejan en la memoria y balance de la Sociedad correspondientes al ejercicio 2012.

Por otro lado debe significarse que, a 11 de octubre de 2007, el Ayuntamiento de Barcelona y los accionistas de Mercabarna firmaron un acuerdo, ratificado por el Pleno del Consell Municipal en fecha 21 de diciembre de 2007, en virtud del cual

“Amb data límit de 30 de març de 2021 es traspassaran automàticament, sense necessitat de cap altre acord, a l’Ajuntament de Barcelona els béns de Mercabarna afectes al servei públic, inclosos edificis, instal·lacions i terrenys a que es refereix l’inventari i plànol annexes. Amb aquesta finalitat, Mercabarna procedirà, com a màxim tard el dia 30 de març de 2021, a transferir la propietat separada dels béns referenciats, prèvia la seva segregació, mitjançant l’oportuna escriptura pública, retenint la titularitat de la resta dels béns no afectes”.

Queda claro, por tanto, que en el momento actual los bienes de que se trata de ninguna manera podrán ser considerados como demaniales. Pues para ello, resulta ineludible la pertenencia a los entes locales, como exigen los arts. 79.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, 199 i ss del Texto Refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña, aprobada por Decreto Legislativo 2/3003, de 28 de abril y 1.1 del Reglamento de Patrimonio de las Entidades Locales de Cataluña, aprobado por Decreto 336/1988, de 17 de octubre. Circunstancia que no concurre en el presente supuesto, dado, de una parte, que en el Registro de la Propiedad o en el catastro figura Mercabarna como titular de tales bienes, y de otra, que estos no le han sido adscritos por el Ayuntamiento de Barcelona, sino que aquella los adquirió del Consorcio de la Zona Franca.

2. Inexistencia de uso especial o privativo de bienes de dominio público

*La ley de Haciendas Locales considera el servicio de matadero, lonjas y mercado como uno de los supuestos en los que podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local (art. 20,4,u). Lo que sin duda ha conducido a que la OF 3.6 considere como hecho imponible de las tasas de mercados “La actividad municipal para la adjudicación o autorización de la utilización y aprovechamiento de los diversos espacios de dominio público a los mercados y la renovación de las autorizaciones o permisos a este efecto” (art. 2.2). Pero bien mirado, la razón de la delimitación de este hecho imponible no radica tanto en la actuación desplegada para otorgar la autorización, como en el dato de que con la citada autorización o adjudicación el destinatario de las mismas adquiere el derecho de la utilización y aprovechamiento de un espacio de **dominio público**. Circunstancia que si ya deriva de la propia redacción del precepto se pone también de relieve cuando el epígrafe I.1 del Anexo se refiere al otorgamiento de los **títulos habilitantes** a los usuarios del Mercado Central de Frutas y Hortalizas para que puedan desarrollar sus actividades, así como el correspondiente derecho especial de uso a los usuarios de las instalaciones. Terminología que claramente recuerda a la que utiliza la Ley Patrimonial de las Administraciones Públicas, cuando en sus arts. 84 y 86, pone de relieve la necesidad de **título habilitante** para ocupar bienes de dominio público o utilizarlos en forma que supere el derecho de uso que, en su caso, corresponde a todos.*

*Dicho en otros términos, aunque el uso de los bienes de dominio público afectos al servicio público local se rige por lo que disponen las normas sobre el servicio de los entes locales, como disponen los arts. 87 de la LPAP, 217 TRLMRLC y 54 RPEL, al regularse el uso de tales bienes no se puede prescindir que se trata de **bienes de dominio público**: con la consecuencia de la necesidad de un título habilitante al respecto.*

De aquí que, como en nuestro caso los bienes cuyo uso se autoriza no son de dominio público, hará falta concluir que, desde esta perspectiva no concurre el hecho imponible exigible para el establecimiento de una tasa como contraprestación por la adjudicación o autorización del derecho al uso de tales bienes.

3. Inexistencia de prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público

En el supuesto que, a pesar de lo expuesto, se entendiese que el hecho imponible de la tasa consistiría, pura y simplemente, en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, los argumentos precedentemente expuestos llevan a este Consell a discrepar de tal planteamiento. Pues, como se vio en su momento, la condición previa al respecto sería que los servicios o actividades se presten en régimen de derecho público. Circunstancia que no se presentaría en nuestro caso, toda vez que el servicio lo presta Mercabarna, con sometimiento al derecho privado. Lo que impediría el establecimiento de la tasa después de la supresión por la Disposición Final 58 LES, del segundo párrafo de la Letra a del apartado 2 del art. 2 LGT»

A la vista de lo expuesto se establecen las siguientes conclusiones: “la contraprestación por la adjudicación o autorización del derecho al uso de las instalaciones de Mercabarna no puede ser, en Derecho, tipificada como una tasa. Y ello no como consecuencia del propósito de integrar la citada contraprestación en la economía de Mercabarna, sino, incluso, con independencia de tal circunstancia y por la mera aplicación de la normativa invocada en este informe.

En segundo lugar, por eso, se deberán establecer las modificaciones pertinentes en la Ordenanza Fiscal 3.6.

Per último, ya que la citada contraprestación tiene la naturaleza jurídica de precio privado deberá de ser establecida y percibida por Mercabarna. Lo que deberá conducir a modificar, asimismo, las normas o acuerdos que se pronuncien en sentido contrario.”

5.3.- Consorcio del Museo de Ciencias Naturales

Con carácter complementario del informe emitido por este Consell Tributari en relación con la Ordenanza fiscal 3.13 para 2014 sobre servicios culturales, se solicita quien tiene la facultad de imponer las tasas que afecten al Consorcio del Museo de Ciencias Naturales (exp. 195/13).

El Consell emite el siguiente informe:

«Régimen jurídico del Consorcio y del Instituto de Cultura de Barcelona

La referencia de la Ordenanza a estos dos organismos obliga a delimitar cual es el respectivo régimen jurídico y cuales son las competencias de uno y de otro.

Según los Estatutos del Consorcio del Museo de Ciencias Naturales de Barcelona publicados en el BOP de la provincia de Barcelona de 4 de junio de 2013 con las modificaciones aprobadas por el Pleno del Consell Municipal de Barcelona de 26 de abril de 2013, este es “un ente de derecho público de carácter asociativo y

voluntario, integrado por la Administración de la Generalitat de Catalunya, a través del Departamento competente en materia de cultura, y el Ayuntamiento de Barcelona”

Aunque en diferentes artículos de los Estatutos se somete el Consorcio a la normativa autonómica, la Disposición Transitoria Séptima contiene la siguiente previsión específica: “El règim jurídic, econòmic i pressupostari del Consorci serà el previst en la legislació vigent per als ens locals, fins que s’iguali per l’Administració de la Generalitat de Catalunya l’aportació econòmica de l’Ajuntament de Barcelona. Queda en suspens la disposició recollida a l’article 1.1 in fine dels presents estatuts, de conformidad amb la qual s’atribueix el caràcter d’autonòmic a aquest Consorci, així com les referències al seu caràcter autonòmic contingudes als articles 21.1 i 23”

En relación al Instituto de Cultura de Barcelona, sus estatutos fueron aprobados por el Pleno en 17 de junio de 2005 (BOP de la Provincia de Barcelona 15-11-2005). El Instituto tiene la finalidad de desarrollar de forma descentralizada y directa los servicios culturales que presta el Ayuntamiento.

El Instituto se configura como entidad pública empresarial local del Ayuntamiento de Barcelona. Su actividad está sujeta al derecho privado si bien dispone de las potestades administrativas establecidas en los Estatutos para el cumplimiento de sus finalidades.

Bienes en relación a los cuales se devenga la tasa de la OF 3.13

El artículo 4 de los Estatutos enumera los medios de que dispone el Consorcio, los cuales, además de las aportaciones económicas de las entidades consorciadas que exige que sean suficientes para cubrir los gastos del funcionamiento ordinario del Museo, y de los recursos que el propio Consorcio pueda generar, son los siguientes:

“b) Los fondos museísticos propiedad del Ayuntamiento de Barcelona que conforman las colecciones del Museo de Ciencias Naturales de Barcelona, que a título de comodato se cedan al Consorcio, en las condiciones que se establezcan en el contrato correspondiente. Estos fondos están conformados por las colecciones de Zoología, Geología y Botánica, de acuerdo con la documentación que consta en el Museo.

c) Los edificios propiedad del Ayuntamiento de Barcelona que actualmente constituyan la sede del Museo de Ciencias Naturales de Barcelona (Castell dels Tres Dragons i Museu Martorell –Parc de la Ciutadella- i Jardí Botànic de Montjuïc), que se adscriben al Consorcio, sin perjuicio de la concreción definitiva de los edificios que tienen que conformar las futuras sedes”. La Disposición Transitoria Tercera añade como sede del Museo “el edificio Fòrum (obra de los arquitectos Herzog & de Meuron)”.

Como se puede observar, los fondos museísticos y los edificios que constituyen sedes del Consorcio se someten a regímenes jurídicos diferentes. Las colecciones de Zoología, Geología y Botánica están cedidas al Consorcio a título de comodato

que es un título de derecho privado. En cambio, los edificios son objeto de adscripción administrativa.

Examinamos a continuación las consecuencias que derivan de cada uno de estos regímenes jurídicos.

El comodato, según el artículo 1740 del Código Civil es una modalidad de préstamo esencialmente gratuita que tiene por objeto cosas no fungibles. De acuerdo con el siguiente artículo 1741, “el comodante conserva la propiedad de la cosa prestada. El comodatario adquiere el uso de ella, pero no los frutos”. Entendemos que los ingresos por las entradas son frutos civiles de las colecciones y que por tanto corresponden al comodante, es decir, al Ayuntamiento.

En relación a la figura de la adscripción, si bien la Generalitat de Catalunya tiene competencia exclusiva según la letra c) del apartado 1 del Estatut d’Autonomia de Catalunya aprobado por Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, sobre “el régimen de los bienes de dominio público, comunales y patrimoniales y las modalidades de prestación de los servicios públicos”, no ha hecho uso específico de esta competencia. Con carácter supletorio entendemos que sería aplicable el apartado 1 del artículo 10 de la Ley de Patrimonio de Catalunya, texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de diciembre, el cual, como excepción del principio de la norma estatal de que la adscripción tiene por objeto bienes patrimoniales, dispone que únicamente se podrán adscribir bienes de dominio público a organismos autónomos, empresas públicas y sociedades de capital público con participación mayoritaria de la Generalitat en relación con bienes que tiene asignados el mismo departamento del que dependen. Para el resto, regula solo que aquellas entidades que reciban los citados bienes no adquieren la propiedad.

En defecto de otra regulación sustantiva sobre el contenido de la adscripción, hemos de recurrir a la Ley de Patrimonio de las Administraciones públicas (estatal) núm. 33/2003, de 3 de noviembre. En el artículo 76 se dispone: Respecto a los bienes y derechos que tengan adscritos, corresponde a los organismos públicos el ejercicio de las competencias demaniales, así como la vigilancia, protección jurídica, defensa, administración, conservación, mantenimiento y demás actuaciones que requiera el correcto uso y utilización de los mismos”. En el mismo sentido se pronuncia el Decreto 336/1988, de 17 de octubre que aprueba el Reglamento del Patrimonio de los entes locales.

Naturaleza de las contraprestaciones y autoridad competente para acordarlas

Como ya se ha comentado hace poco, los frutos civiles de los bienes cedidos por el Ayuntamiento al Consorcio en comodato, corresponden al comodante. Esto significa que el Ayuntamiento es quien tiene el derecho a percibir el importe de las entradas a la exhibición de las colecciones contenidas en los museos y que sean de su propiedad.

De acuerdo con la letra w) el apartado 4 del artículo 20, las entidades locales pueden establecer tasas por el servicio de “visitas a museos, exposiciones,

bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos.”

Por tanto, la regulación de los frutos civiles que el Ayuntamiento tiene derecho a percibir corresponde al propio Ayuntamiento y no a un tercero sin derecho sobre ellos y por imposición de la Ley se deben regular en forma de tasa.

Más dificultad presenta determinar la normativa aplicable a la cesión temporal de espacios.

El régimen jurídico de estas cesiones está sujeto al derecho público. En efecto, la adscripción administrativa no modifica el régimen patrimonial de los bienes, a diferencia de otras figuras administrativas como podría ser la concesión demanial.

En el caso que se examina no ha habido ningún acto formal de concesión, que haya permitido atribuir a los bienes el sometimiento a normas privadas mediante la interposición de un concesionario. Los bienes continúan siendo de dominio público y solo se pueden ceder de acuerdo con las normas que regulan la cesión de este tipo de bienes. Por este motivo no es aplicable la previsión del artículo 3.2 de los Estatutos del Consorcio que le autoriza a arrendar bienes, porque el contrato que acoge el arrendamiento no es aplicable a los bienes de dominio público.

En virtud de la adscripción el Consorcio tiene, como se ha recogido, las facultades demaniales sobre el bien. Las facultades demaniales no son, sin embargo, las facultades dominicales. Se centran en el mantenimiento, defensa posesoria y administración del bien adscrito, entendiéndose como tal la que entra dentro de las facultades atribuidas al ente receptor, sin que ello suponga una ampliación de la capacidad contractual que le reconocen los Estatutos. En este sentido también se pronuncia el art. 92 del citado Decreto 336/1988.

La adscripción no extrae del dominio público los bienes inmuebles del Consorcio. Continúa, pues, siendo aplicable en relación a la contraprestación por la cesión de uso de espacios lo que dispone el apartado 1 del artículo 20 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales: “En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por: A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local”.

La urgencia con la que se nos pide este informe y las fechas en que se formula la petición no nos ha permitido profundizar en las relaciones entre el Ayuntamiento y los otros dos organismos que participan en la administración de los inmuebles, salvo de la concreta indicación que antes se ha recogido. Partimos del supuesto de que hay alguna forma de delegación en virtud de la cual el Instituto de Cultura de Barcelona o el Consorcio del Museo de Ciencias Naturales acuerda la cesión temporal de uso de ciertos espacios de los inmuebles adscritos al Consorcio. En ningún caso se trata de facultades propias de estos dos organismos, porque el Consorcio no tiene facultades para contratar sobre el

dominio público y el Instituto no tiene ninguna relación real sobre los bienes. Por tanto, con las salvedades apuntadas, entendemos que el titular de la contratación, el *dominus negotii*, es el Ayuntamiento de Barcelona.

Pero, hasta en el supuesto de que el Ayuntamiento hubiese delegado la facultad de contratar, ello no habilitaría el delegatario para regular la contraprestación a abonar por el uso de los inmuebles adscritos a aquel. Al efecto debe partirse de la naturaleza de tasa que tendría esta contraprestación conforme a lo que dispone el art. 20.1.A) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) al venir determinada por el uso de bienes de dominio público. Por lo cual la imposición y regulación de esta solo podrá ser establecida por el titular de la potestad tributaria al respecto.

En nuestro caso, esta titularidad no podría corresponder de ninguna manera al Instituto o al Consorcio determinantes de esta consulta: primeramente porque según el art. 4 de la ley 28/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la potestad tributaria originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley (1), y las Comunidades autónomas y Entidades locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes (2). Mientras que las demás entidades de Derecho público podrán exigir tributos cuando una Ley así lo determine (3). En consonancia con esto el art. 4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril de Bases de Régimen Local, atribuye la potestad tributaria y financiera en su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, y dentro de la esfera de sus competencias, a los municipios, las provincias y las islas. Extremo en el que insiste el art. 106.1 de la misma Ley, cuando prescribe que las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo que prevé la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las Comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. Conjunto normativo coincidente con lo que prescribe el Texto Refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Catalunya, aprobado por Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, que, en su art. 8.1.b) atribuye a los entes locales territoriales de Catalunya, dentro del ámbito de sus competencias y en los términos establecidos por la legislación de régimen local, las potestades tributaria y financiera.

La regulación descrita se explica por el dato fundamental de que el poder financiero constituye una manifestación y al mismo tiempo un atributo esencial del poder político. Y como tal manifiesto solo se reconoce a los entes de naturaleza política, es decir a los entes públicos territoriales representativos de los intereses generales y primarios de la población establecida en su territorio. En consecuencia los entes públicos institucionales, cuando no son representativos de intereses generales sino sectoriales no tienen poder político y por tanto de poder financiero. Por lo cual estos entes solo podrán exigir, pero no establecer los ingresos de Derecho público contemplados y autorizados por las leyes.

No es obstáculo a lo que se ha expuesto, la posibilidad contemplada en el art. 152 del TRLHL que las comarcas, áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas y demás entidades supramunicipales establezcan y exijan tasas,

contribuciones y precios públicos de conformidad con lo que prevén sus respectivas normas y en los términos establecidos en la citada Ley y normas que la desarrollan: en primer lugar porque los entes que nos ocupan no tienen la naturaleza de entidad supramunicipal. Y, además, aunque se pretendiese que ostenten esta naturaleza lo cierto es que la posibilidad del establecimiento de tasas por éstos no se contempla en los acuerdos y normas que los crean y regulan.

Creemos que es necesario reiterar la observación que ya habíamos hecho en el anterior informe sobre la OF 3.13, de que si la potestad de implantar y regular la tasa corresponde al Ayuntamiento de Barcelona mediante las Ordenanzas fiscales no se puede autorizar a los otros dos organismos en estudio “según convenga” a establecer modalidades de precios diferentes para acceder a las colecciones del museo, porque no conviene legalmente en ningún caso.

Por todo lo que se ha expuesto, el Consell Tributari dictamina que la única autoridad competente para establecer contraprestaciones para el acceso a los museos y para la cesión de uso de espacios adscritos pero el Ayuntamiento al Consorcio del Museo de Ciencias Naturales es el propio Ayuntamiento de Barcelona mediante la aprobación de la correspondiente Ordenanza fiscal por el Pleno.»

5.4.- Informe sobre la Ordenanza fiscal 3.16 para 2014 de regulación de la Tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de telefonía móvil

En el expediente 253/13, el Consell emitió el siguiente informe:

«El proyecto de Ordenanza Fiscal nº 3.16 para 2014, destinada a regular la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil, está configurado sobre el patrón de esta Ordenanza, vigente desde el ejercicio 2008, pero ajustado al mandato que deriva de la sentencia de 12 de julio de 2012, de la Sala Cuarta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal como recomendó expresamente este Consell Tributari en su informe relativo al proyecto de Ordenanza previsto para el ejercicio de 2013, antes de ser decidida la prórroga de las Ordenanzas del ejercicio 2012.

Como es sabido, la sentencia indicada, resolvió acumuladamente tres peticiones idénticas de decisión prejudicial, formuladas por el Tribunal Supremo español, relativas a la interpretación del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, sobre autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (en adelante Directiva de autorización) y su eventual efecto directo.

El texto oficial del artículo 13 de la Directiva de autorización dispone:

«Los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar

el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21 (Directiva marco).»

Y al respecto, la parte dispositiva de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes indicado estableció:

“1) El artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil.

2) El artículo 13 de la Directiva 2002/20 tiene efecto directo, de suerte que confiere a los particulares el derecho a invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales para oponerse a la aplicación de una resolución de los poderes públicos incompatible con dicho artículo.”

El proyecto de Ordenanza que nos ocupa, de conformidad con esto, ha procedido a ajustar el texto vigente para los ejercicios anteriores en los extremos relativos al “Hecho imponible” (artículo 2), a los “Obligados tributarios” (artículo 3), a la “Base imponible” y a la “Cuota tributaria” (artículo 6), y, finalmente, a la “Gestión, liquidación y recaudación” de la tasa (artículo 7).

La tasa aquí regulada, conviene recordar, encuentra amparo explícito en los artículos 20, 23 y 24 del TRLRHL, en el bien entendido de que la expresa no inclusión de los servicios de telefonía móvil en el régimen especial de cuantificación de la tasa previsto en la letra “c)” del apartado 1 de este último artículo, no significa la no sujeción de estos servicios a la referida tasa, sino la necesidad de determinar la cuota correspondiente en los términos que dispone la letra “a)” del mismo apartado; es decir “[...] tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento [privativa o especial, respectivamente, del dominio público local], si los bienes afectados no fuesen de dominio público”.

Pues bien, el sentido de los ajustes propuestos por este proyecto de Ordenanza para 2014 está dirigido claramente a excluir del conjunto de sujetos pasivos a aquellos prestadores de los servicios de telefonía móvil que no sean titulares (propietarios) de las redes (de los recursos) necesarios para prestar estos servicios, tal y como resulta de la interpretación del artículo 13 de la Directiva de autorización, fijada por la sentencia citada.

En coherencia con esto, además, el proyecto de Ordenanza también ajusta en este sentido el hecho imponible.

Por último, y con el fin de disipar cualquier duda respecto a si la cuantificación

se hace conforme a lo que dispone la letra “a)” del artículo 24.1 del TRLRHL (“tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada”), se propone una fórmula, alejada de la fórmula anterior vigente –que podía parecer, contrariamente a lo que dispone la letra “c)” de este artículo, funcional a los ingresos brutos procedentes de facturación- y próxima a la que parece ser aceptada al respecto por el Tribunal Supremo español (en especial vid. STS de 16 de febrero de 2009, JUR\2009\206566).

No obstante, y teniendo en cuenta todo esto, este Consell Tributari debe efectuar respecto al proyecto de Ordenanza las siguientes consideraciones:

a) El artículo 2 relativo al hecho imponible no debería proceder a una descripción ilustrativa y enunciativa de la expresión “recursos” de la titularidad de los prestadores de los servicios, por dos razones: (I) por el riesgo de confusión que esta ilustración puede comportar; y (II) por la oportunidad de ajustarse al significado de la expresión “recursos” de la Directiva de autorización, de conformidad con el punto 32 de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012 [“los términos «recursos» e «instalación» (del artículo 13 de la Directiva de autorización) remiten, respectivamente, a las infraestructuras físicas que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y a su colocación física en la propiedad pública o privada de que se trate”].

b) La misma consideración se debería hacer, *mutatis mutandis*, respecto del artículo 3, que delimita los obligados tributarios.

c) Respecto de la determinación de la base imponible, y sin perjuicio de valorar muy positivamente la inequívoca opción por fundamentarla en el valor de mercado de la utilidad derivada, conviene hacer tres advertencias: (I) el factor CPTM nos parece descrito de forma confusa y (II) sobre todo, no determina la fecha a la que ha de referirse el número de líneas que el obligado tributario ofrece a sus abonados (durante todo el ejercicio, lo que pediría establecer una media de difícil determinación, o la fecha de devengo?); y finalmente (III) no parece necesario referir, en el factor CR) el coeficiente 0,06 a ninguna disposición y menos a una que su eficacia en Barcelona está impedida por la existencia del Reglamento de Patrimonio de los Entes Locales aprobado por Decreto 336/1988, de 17 de octubre.

d) En lo relativo a las normas de “gestión, liquidación y recaudación” establecidas en el artículo 7, se debe hacer una observación que va en paralelo a la que acabamos de hacer en los apartados (I) y (II) de la letra c) anterior. En efecto, los datos referidos al año precedente que deben suministrar los obligados tributarios no tienen referencia a fecha; además, los referidos a todo el territorio estatal, dada, precisamente, la forma de definir el factor CPTM en el artículo 6, parecen innecesarios»

Expedientes tramitados. Año 2013

Total expedientes	317
Recursos	302
Quejas	2
Informes	13

Recursos

Estimados	40
Conformidad con el Instituto Municipal de Hacienda	6
Conformidad con el Distrito de l'Eixample	7
Conformidad con el Distrito de Gràcia	1
Conformidad con Hábitat Urbano	5
Disconformidad con el Instituto Municipal de Hacienda	17
Disconformidad con el Distrito de l'Eixample	4

Estimados en parte	54
Conformidad con el Instituto Municipal d'Hisenda	25
Conformidad con el Distrito de l'Eixample	1
Disconformidad con el Instituto Municipal de Hacienda	24
Disconformidad con el Distrito de l'Eixample	2
Disconformidad con Hábitat Urbano	2

Desestimados	176
Conformidad con el Instituto Municipal de Hacienda	165
Conformidad con el Distrito de l'Eixample	3
Conformidad con el Distrito de Gràcia	1
Conformidad con Hábitat Urbano	3
Disconformidad con el Instituto Municipal de Hacienda	4

Declarados inadmisibles	20
--------------------------------	-----------

Retornados por incompetencia del Consell o por defectos formales	12
---	-----------

Quejas

Estimadas en parte	1
Desestimadas	1

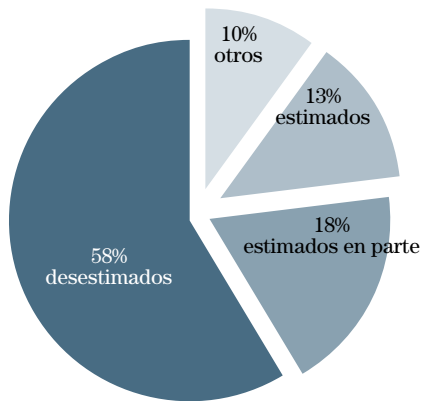
Clasificación por conceptos

	2009	2010	2011	2012	2013
1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	62	40	108	34	46
1.2. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	35	66	9	1	16
1.3. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	82	107	84	72	131
1.4. Impuesto sobre actividades económicas	7	14	6	17	24
2.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	6	11	15	21	17
3.3. Tasas por servicios urbanísticos	-	-	-	3	3
3.10. Tasas por utilización privativa del dominio público y prestación de otros servicios	14	17	32	8	16
3.11. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de servicios de suministros de interés general	-	-	-	-	1
3.16. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas de telefonía móvil	5	-	-	10	5
4. Precios públicos por recogida de residuos comerciales	2	2	12	20	30
5. Otros asuntos	15	16	17	13	15
Totales	228	273	283	199	304

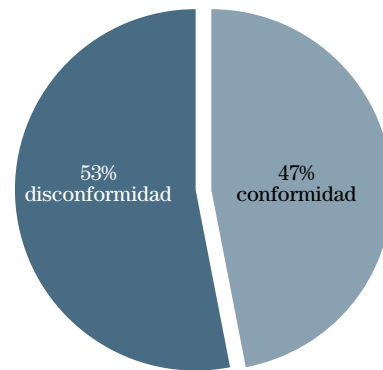
ANEXO III

Gráficos

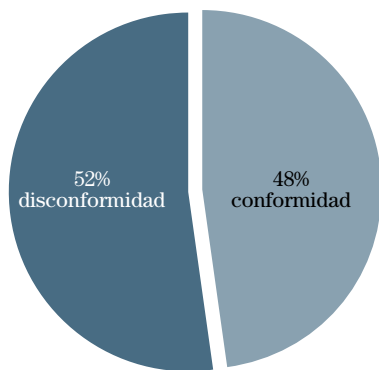
Recursos dictaminados



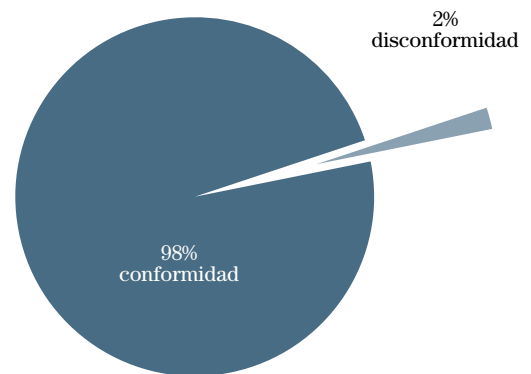
Recursos estimados



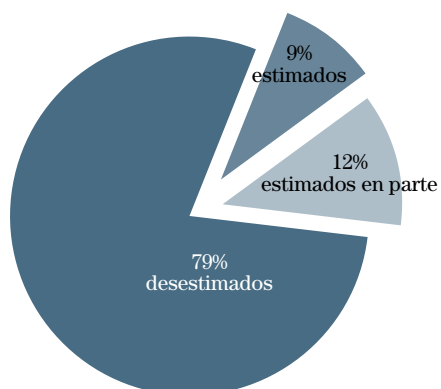
Recursos estimados en parte



Recursos desestimados



Recursos dictaminados en conformidad



Recursos dictaminados en disconformidad

