



Expedient 570/19

El Consell Tributari, en sessió del dia 16 d'octubre de 2019, ha aprovat el següent informe:

“El Consell Tributari, en sessió de 16 d'octubre de 2019, de conformitat amb l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març, reguladora del règim especial del municipi de Barcelona i l'article 2.1.b) del seu Reglament orgànic, emet informe relatiu a la proposta realitzada per la Gerència de Pressupostos i Hisenda sobre la modificació de l'Ordenança Fiscal 1.3, reguladora de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. La sol·licitud d'emissió d'informe de data 18 de setembre de 2019 s'acompanyà en la mateixa data d'un document en format powerpoint amb el detall de les propostes de modificació. L'examen que realitza el Consell Tributari sobre les ordenances reguladores dels ingressos de dret públic, així com sobre qualsevol altra disposició de caràcter general, relativa totalment o parcialment als ingressos de dret públic, es limita a l'anàlisi jurídica dels textos normatius continguts a l'expedient.

INFORME

I.- Introducció

Se sotmeten a informe del Consell Tributari una sèrie de modificacions respecte del text vigent de la l'Ordenança Fiscal 1.3, reguladora de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, relatives fonamentalment, entre altres, a l'ampliació de la bonificació del 95% a favor dels hereus i a cobrir la llacuna que existeix actualment a l'OF en relació amb la fórmula de càlcul de transmissió de l'usdefruit, així com l'adequació a la

Sentència del Ple Tribunal Constitucional número 59/2017, d'11 de maig, publicada el 15 de juny de 2017, BOE núm. 142 (STC 59/2017), i a la jurisprudència del Tribunal Suprem que interpreta l'abast de la declaració d'inconstitucionalitat d'aquella.

II.- Sobre el procediment normatiu

El procediment per a la modificació de l'Ordenança fiscal (OF) haurà d'ajustar-se a les previsions contingudes als articles 15 a 19 del Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL) i l'expedient haurà de contenir tota la documentació exigida per la normativa aplicable, incloent-hi el preceptiu informe econòmic-financer que valori les conseqüències pressupostaries derivades de l'aprovació de l'Ordenança.

III.- Observacions

Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de l'article 3 de la referida OF la nova redacció del qual és la següent:

"Art. 3r. Actes no subjectes. No estan subjectes a aquest impost:

[...]

5. Les transmissions de terrenys de naturalesa urbana derivades d'operacions de fusió o escissió d'empreses, així com de les aportacions d'immobles integrats en branques d'activitat, a les quals resulti aplicable el règim especial regulat en el capítol VIII del títol VII del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre Societats que va aprovar el text refós de la Llei de l'impost de societats, a excepció de les previstes en l'article 94è 87è quan no s'integrin en una branca d'activitat.

[...]

7. Les transmissions de terrenys a què donin lloc les operacions de repartiment equitatiu de beneficis i càrregues per aportació dels propietaris inclosos en l'actuació de transformació urbanística, ja sigui feta de manera voluntària o en virtut d'expropiació forçosa, i les adjudicacions a favor dels esmentats propietaris en proporció als terrenys que hagin aportat, en els termes establerts a l'article 18 23.7 del Text refós de la Llei del sòl, aprovat per Reial decret legislatiu 2/2008, de 20 de juny. Del Reial decret legislatiu, de 30 d'octubre, pel que es va aprovar el text refós de la Llei del sòl i rehabilitació urbana.

Quan el valor de les parcel·les adjudicades a un propietari excedeixi del que proporcionalment correspongui als terrenys aportats pel mateix, l'excés d'adjudicació estarà subjecte a aquest impost.



[...]

13. Les transmissions d'immobles i la constitució i transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitatiu del domini quan no s'hagi produït un increment de valor del terreny.

A) En relació amb les modificacions proposades respecte dels apartats 5 i 7 d'aquest article 3 de la OF 1.3 el Consell Tributari només suggereix, per a una millor comprensió, més precisió en la cita de la normativa: concretament, que en l'apartat 5è de l'article 3 s'especifiqués que el capítol VII ho és del Títol VII de Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre Societats i que l'article 87è citat és del mateix text legal; i que en l'apartat 7è d'aquest article 3 se cités de forma completa el Reial Decret legislatiu 7/2015, de 30 d'octubre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del sòl i rehabilitació urbana.

B) La modificació prevista per a l'apartat 13 d'aquest article 3 de la OF ve motivada per la Sentència del Ple Tribunal Constitucional número 59/2017, d'11 de maig, publicada el 15 de juny de 2017, BOE núm. 142 (STC 59/2017), i per la jurisprudència del Tribunal Suprem que interpreta l'abast de la declaració d'inconstitucionalitat d'aquella.

La STC 59/2017 declara literalment:

“que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”

En la dita Sentència el Tribunal Constitucional fa les següents precisions respecte del seu abast (FJ 5):

“a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento

de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ7; y 37/2017, FJ5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene” [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ7, y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 107.2 y 110.4, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (...).”

El pronunciament del Tribunal Constitucional va donar lloc a interpretacions judicials contradictòries per part dels Tribunals Superiors de Justícia. Alguns tribunals van entendre que amb la declaració d'inconstitucionalitat dels articles citats era obligada l'anul·lació de les liquidacions i la devolució dels ingressos indeguts sense entrar a valorar si existia o no una increment de valor (tesi maximalista defensada, entre d'altres, pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en la Sentència de 30 d'octubre de 2017). Al contrari, altres tribunals han considerat que només correspon anul·lar les liquidacions i la devolució d'ingressos indeguts en els casos en que realment hi ha hagut un decrement de valor de l'immoble transmès i han determinat a qui correspon provar aquest decrement de valor (tesis minimalista defensada, entre d'altres, pel Tribunal Superior de Justícia d'Aragó en la seva Sentència de 27 de setembre de 2017).



Aquestes contradiccions s'han superat, en part, amb la Sentència del Tribunal Suprem número 1163/2018, de 9 de juliol, dictada en el recurs de cassació 6226/2017, que interpreta l'abast de la declaració d'inconstitucionalitat de la STC 59/2017. En el mateix sentit s'ha tornat a pronunciar l'Alt Tribunal en les seves Sentències número 1129/2019, de 18 de juliol i número 1152/2019, de 26 de juliol.

La STS 1163/2018, de 9 de juliol rebutja la tesi maximalista en el seu fonament jurídic tercer:

“TERCERO.- Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia.

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 , en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017(rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017);y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU - con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas «en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine , cuyo resultado -al decir de estos Tribunales- no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda

reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad» [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine - y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso- administrativo, en última instancia- la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de



reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho ; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento”.

D'altra banda, els criteris interpretatius que aquesta resolució judicial estableix son els següents:

En primer lloc, el Tribunal Suprem considera que els articles 107.1 i 107.2 lletra a) del TRLRHL només estan viciats d'una inconstitucionalitat i nul·litat parcial. L'Alt Tribunal diu:

“En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la

constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”.

Tanmateix, el Tribunal Suprem interpreta que l'article 110.4 del TRLRHL és inconstitucional i nul en tot cas (inconstitucionalitat total) perquè:

“como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o dicho de otro modo, porque “impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)”. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.”

En definitiva, la modificació de l'Ordenança, consistent en considerar com a actes no subjectes les transmissions d'immobles i la constitució i transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitatiu del domini quan no s'hagi produït un increment de valor del terreny s'ajusta a l'ordenament jurídic.

C) Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de l'article 5 de la referida OF la nova redacció del qual es la següent:

“Art. 5è. Base imposable.

[...]

5. En la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi limitatius del domini, per determinar l'import de l'increment de valor s'ha de prendre la part del valor del terreny proporcional al valor dels drets esmentats, calculat mitjançant l'aplicació de les normes fixades a l'efecte de l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i, en particular, dels preceptes següents:

A) USDEFRUIT

[...]

e) ~~En cas de transmissió de l'usdefruit o de la nua propietat s'haurà de recalcular el valor de l'usdefruit segons l'edat de l'usufructuari al moment de la transmissió.~~



e) En cas que es produeixi la transmissió del dret d'usdefruit o de la nua propietat de l'immoble, s'haurà de calcular el valor del dret transmès tenint en compte l'edat de la persona usufructuària en el moment de la transmissió.

[...]"

En relació amb la proposta de modificació continguda a l'article 5è, apartat 5, lletra A) USDEFRUIT, subapartat e) i atès que la mateixa no difereix quant al sentit, sinó únicament i de forma no substancial, quant a l'estil de redacció respecte del text que el Consell Tributari ja va informar mitjançant informe núm. 260/17, de 5 d'octubre, es reiteren les consideracions contingudes en aquell, en el sentit d'entendre oportuna la introducció d'un nou supòsit de fet relatiu a la transmissió de l'usdefruit i de la nua propietat i la previsió relativa a un nou càlcul del valor de l'usdefruit en aquells casos atenent a l'edat de l'usufructuari al temps de la transmissió, en tant que s'ajusten a allò previst a l'article 561-9 del Llibre V del Codi civil de Catalunya i a la norma que regula el càlcul del valor de l'usdefruit (Llei reguladora de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats).

D) Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de l'article 9 de la referida OF la nova redacció del qual es la següent:

*"Art. 9è. Bonificacions en la quota. 1. En les transmissions mortis causa referents a l'habitatge habitual del causant, es considerarà com a tal, **llevat de prova en contrari**, el que hi figuri al Padró d'Habitants, ~~llevat de prova en contrari, un traster i fins a dues places d'aparcament sempre i quan es trobin situats al mateix edifici o fins a una distància de 400 metres~~, i es podrà gaudir d'un 95% de bonificació en la quota, quan els adquirents siguin el cònjuge, els descendents o adoptats o els ascendents o adoptants.*

Si no hi ha la relació de parentiu esmentada, la bonificació es pot aplicar també als qui rebin de l'ordenament jurídic un tracte anàleg per a la continuació en l'ús de l'habitatge per raó de conviure amb el causant, durant els dos anys anteriors a la seva mort.

El gaudi definitiu d'aquesta bonificació resta condicionat al manteniment de l'adquisició en el patrimoni de l'adquirent, durant els tres anys següents a la mort del causant, llevat que morís l'adquirent dins aquest termini.

*Si en el moment de la realització del fet imposable el causant tenia la residència efectiva en un altre domicili del qual no era titular, també tindrà la consideració d'habitatge habitual aquell que tenia aquesta consideració fins a qualsevol dia dels ~~de~~ **cinc** anys anteriors a la mort del causant, sempre que l'ús de l'habitatge no hagi estat cedit a tercers mitjançant contraprestació en el període esmentat, o hagi estat cedit a tercers mitjançant el pagament d'un lloguer social a través de la Borsa d'habitatge de lloguer de Barcelona. **En aquest últim cas no resultarà d'aplicació el límit temporal dels cinc anys.***

Es podrà considerar igualment com habitatge habitual del causant de la successió aquells dos habitatges contigus, units entre si interiorment, sempre i quan el causant constés empadronat en un dels dos i hagués residit en ells de forma habitual, encara que els mateixos no constitueixin una única finca registral. L'acreditació de la residència habitual del causant en tots dos habitatges haurà d'efectuar-se per l'adquirent mitjançant qualsevol medi de prova admès en Dret.

2. Pel que fa a les transmissions mortis causa de locals en els quals el causant, a títol individual, exercia efectivament de forma habitual, personal i directa activitats empresarials o professionals, sempre que els adquirents siguin el cònjuge, els descendents o adoptats o els ascendents o adoptants i el convivent en les unions estables de parella, constituïdes d'acord amb les lleis d'unions d'aquest tipus, es podrà gaudir d'un 95% de bonificació en la quota.

Als efectes de l'aplicació de dita bonificació, en cap cas es consideraran locals afectes a la activitat econòmica exercida pel causant els béns immobles de naturalesa urbana objecte de les activitats de lloguer o venda d'immobles.

El gaudi definitiu d'aquesta bonificació resta condicionat al manteniment de l'adquisició en el patrimoni de l'adquirent, així com a l'exercici d'una activitat econòmica i en el mateix local per part d'aquest de l'adquirent de forma individual, habitual, personal i directa, durant els cinc anys següents a la mort del causant, llevat que morís l'adquirent dins aquest termini.

3. L'obligat tributari en el termini de sis mesos prorrogables per altres sis, comptats des de la data de meritació de l'impost, ha de sol·licitar la bonificació i practicar l'autoliquidació amb aplicació provisional de la bonificació o, si escau, presentar la declaració.

Les sol·licituds de beneficis fiscals que es presentin fora del termini anterior, quan s'hagin notificat l'inici d'actuacions inspectores per no haver-se practicat



l'autoliquidació, o si s'escau, presentat la corresponent declaració, s'han de considerar extemporànies, i per tant no admissibles.

[...]"

Pel que fa a les modificacions previstes al primer apartat d'aquest article el Consell Tributari no té res a objectar, atès que la nova redacció proposada per al primer paràgraf clarifica i fa més entenedor el text, de manera que contribueix a donar més seguretat jurídica; i la interpretació autèntica del concepte d'habitatge habitual continguda al paràgraf cinquè es considera útil per facilitar la interpretació de la norma.

La previsió continguda al quart paràgraf ja fou informada pel Consell Tributari en el seu informe 260/17, al qual ens remetem, i en el qual es deia: *«Es modifica l'article 9.1 en el següent sentit: Si en el moment de la realització del fet imposable el causant tenia la residència efectiva en un altre domicili del qual no era titular, també tindrà la consideració d'habitatge habitual aquell que tenia aquesta consideració fins a qualsevol dia dels cinc anys anteriors a la mort del causant, en lloc dels deu anys fins ara establerts. Això serà sempre que l'ús de l'habitatge no hagi estat cedit a tercers mitjançant contraprestació en el període esmentat, o hagi estat cedit a tercers mitjançant el pagament d'un lloguer social a través de la Borsa d'habitatge de lloguer de Barcelona. El projecte d'Ordenança proposa establir que "En aquest últim cas no resultarà d'aplicació el límit temporal dels cinc anys." El Consell Tributari entén que ambdues modificacions estan en l'àmbit de disposició de l'Ajuntament, i s'ajusten a dret.»*

Respecte les modificacions previstes als apartats segon i tercer d'aquest article 9è el Consell Tributari ja es va pronunciar en el seu informe 260/1 en el termes que seguidament s'exposaran, i en el qual incloïa alguns suggeriments que no es recullen al text sotmès ara a consideració i que son els relatius a la ponderació de la possibilitat d'incloure entre els beneficiaris de les bonificacions en quota de l'impost a les comunitats de béns i societats civils familiars que reuneixin determinades característiques i de la possibilitat que les bonificacions es concedeixin i apliquin automàticament o s'articuli una forma fàcil de tramitar-les per part dels contribuents i en benefici d'aquests.

Així, i pel que fa al canvi relatiu a les bonificacions en quota de l'impost, si bé el Consell Tributari valorava positivament la nova redacció del precepte per considerar-la més clara i entenedora, advertia que la mateixa deixava al marge un supòsit respecte del qual es considerava oportú valorar la seva inclusió: *“el cas de les comunitats de béns i societats civils familiars que reuneixin determinades característiques que determinessin la conveniència d'incloure-les com a beneficiàries de la bonificació”*.

Pel que fa a la previsió relativa a les sol·licituds de bonificacions presentades fora del termini de l'autoliquidació i la seva consideració com extemporànies i en conseqüència, no admissibles, el Consell Tributari suggeria –en el mateix sentit que ho feia en relació amb la Ordenança Fiscal General- *“que es ponderi la modificació de la regulació en el sentit que les bonificacions es concedeixin i apliquin automàticament o, al menys, s'articuli una forma fàcil de tramitar-les per part dels contribuents i en benefici d'aquests.”* i evidenciava la seva preocupació pel fet *“que l'incompliment del requisit formal d'efectuar la sol·licitud amb l'autoliquidació dins de termini pugui comportar necessàriament la pèrdua del dret a la bonificació, quan el fonament d'aquesta es pot trobar, com succeeix en determinats casos, en l'especial protecció constitucional de la família (article 39.1 CE).”*

E) Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de l'article 11 de la referida OF la nova redacció del qual es la següent:

“Art. 11è. Gestió de l'impost.

[...]

3. S'ha de practicar l'autoliquidació o presentar la declaració en els terminis següents, a comptar des de la data en què tingui lloc la meritació de l'impost:

a) Si es tracta d'actes intervivos, el termini és de trenta dies hàbils.

b) Si es tracta d'actes mortis causa, el termini és de sis mesos, prorrogables fins a un any, si així ho demana el subjecte passiu.

Aquesta sol·licitud de pròrroga s'ha de presentar dins dels primers sis mesos i s'entén concedida si, transcorregut un mes des de la sol·licitud, no hi ha resolució expressa. Abans d'esgotar el termini de la pròrroga, el contribuent haurà de practicar la corresponent autoliquidació.

No es concedirà la pròrroga quan la sol·licitud es presenti després d'haver transcorregut els primers sis mesos a comptar des de la data de defunció del causant.



Si el contribuent demana pròrroga es cobriran interessos de demora pel termini demanat, que com a màxim serà de sis mesos. Els interessos es calcularan a partir del transcurs de sis mesos comptats des de la defunció del causant.

[...]

7. En els supòsits de no increment de valor del terreny esmentats a l'article 3.13 d'aquesta ordenança, el contribuent haurà de presentar un escrit adjuntant les dues escriptures, la d'adquisició i la de transmissió, que acreditin el no increment de valor, i podrà adjuntar qualsevol altre mitjà de prova. L'Ajuntament examinarà les proves aportades i en el seu cas, estimarà o denegarà la sol·licitud de no subjecció demanada.

Respecte de la modificació proposada per al darrer paràgraf de l'apartat 3 d'aquest article 11 de la OF el Consell Tributari ha de formular una advertència sobre la il·legalitat de la proposta, per restar disconforme amb els arts. 26.1 de la Llei general tributària i l'art. 110.2,b) del Text Refós de la Llei d'Hisendes Locals.

Aquest Consell Tributari no ignora que en una consulta no vinculant de 3 de març de 2015, la Direcció General de Tributs ha entès que “*el TRLHL no se pronuncia sobre su devengo [dels interessos en cas de pròrroga], pero no lo prohíbe en el caso que la ordenanza fiscal así lo establezca, Por lo tanto habrá que estar a lo dispuesto, en su caso, en la correspondiente ordenanza fiscal, que constituye el desarrollo reglamentario de la ley*”. I tampoc desconeix l'ampli abast de la capacitat normativa municipal per desplegar la Llei així com per regular les matèries de la seva competència dins del marc legal. Però precisament, la potestat normativa municipal troba com a límit la no contradicció amb la llei, i en el cas present aquest Consell entén que es produeix dita contradicció.

En efecte, tal i com disposa l'art. 26.1 de la Llei general tributària, l'exigència d'interessos va lligada, en el que aquí interessa, a la realització d'un pagament fora de termini o a la presentació d'una autoliquidació o declaració de la que resulti una quantitat a ingressar un cop finalitzat el termini establert a l'efecte a la normativa tributària. En el cas que ens ocupa, aquest termini està establert a l'article 110.2,b) del Text refós de la Llei d'hisendes

locals en els següent termes: “*Quan es tracti d’actes per causa de mort, el termini serà de sis mesos prorrogable fins a un any a sol·licitud del subjecte passiu*”.

D’aquesta regulació es desprèn que no és exacte entendre que el termini “establert a la normativa tributària”, sigui exclusivament el primer període de sis mesos, ja que és aquesta mateixa Llei la que disposa que la naturalesa del termini és la d’un termini prorrogable, de manera que legalment el termini no finalitza fins esgotar-se la pròrroga sol·licitada, i que és d’obligada concessió llevat l’extemporaneïtat de la sol·licitud.

D’altra banda, segons disposa el mateix art. 11 de l’ordenança que ara s’analitza, es pot practicar l’autoliquidació fins que no s’esgoti el termini de la pròrroga, la qual cosa vol dir que en finalitzar el primer període de sis mesos -i havent-se ja sol·licitat la pròrroga-, no hi ha encara un deute líquid a ingressar, i per tant tampoc un retard o mora en el pagament.

D’acord amb aquestes consideracions, tot i que es podria admetre que l’art. 110 del TR de la LHL no impediria la competència municipal per regular la matèria dels interessos en cas de pròrroga,-per exemple, en casos de sol·licitud extemporània de la pròrroga- els termes concrets en que es fa la proposta entren en contradicció amb la configuració del règim general dels interessos establert a la Llei general tributària. En conseqüència, la modificació proposada a l’art. 11.3 resulta contrària a l’ordenament.

Per altra banda, i pel que fa a la nova redacció prevista a l’apartat 7 d’aquest article 11 de la OF de l’IIVTNU, el Consell Tributari considera que no recull exactament el sentit de la jurisprudència del Tribunal Suprem relativa a la interpretació de l’abast de la STC 59/2017. En aquest sentit, cal tenir present que el Tribunal Suprem reafirma al fonament jurídic 5è de la STS 1163/2018, de 9 de juliol que correspon al subjecte passiu de l’IIVTNU provar la inexistència d’una plusvàlua real, conforme a les normes generals sobre la càrrega de la prova previstes a la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, tal i com el Tribunal Constitucional assenyalava en la pròpia STC 59/2017. En aquest sentit diu:

“De la interpretació del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal



correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).”

Respecte a la forma d'acreditar la inexistència d'increment de valor per part del subjecte passiu de l'impost el Tribunal Suprem diu expressament en aquesta Sentència:

“para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente- nos interesa subrayarlo- fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir- sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hechos examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.”

Per al supòsit que el subjecte passiu aporti les escriptures de transmissió i adquisició de l'immoble, resulta il·lustrativa la Sentència del Tribunal Suprem núm. 1.248/2018, de 17 juliol, dictada en resolució del recurs de cassació núm. 5664/2017 i en la qual el TS reitera les seves conclusions contingudes en la citada Sentència de 9 de juliol i, a més, declara:

“ (...) los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto- que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace solo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes desde la perspectiva de la onus probando, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido”.

A la vista de la jurisprudència transcrita, el Consell Tributari considera que per tal que el text que se sotmet a la seva consideració s'adeqüi millor a la mateixa hauria de establir que s'admetrà al subjecte passiu, als efectes d'acreditar que no ha existit increment de valor del terreny i la conseqüent improcedència de tributar per l'IIVTNU, oferir qualsevol principi de prova que, al menys indiciàriament permeti apreciar la diferència entre el valor d'adquisició i el de transmissió que es reflecteix en les corresponents escriptures; optar per una prova pericial que confirmi tals indicis, o utilitzar qualsevol altre mitjà de prova ex article 106.1 LGT a tal efecte. Tal i com està redactada la proposta, podria donar lloc a la interpretació de que sense perjudici que es puguin adjuntar a demés altres medis de prova, l'aportació de les escriptures és en tot cas obligatòria, - la manca de les quals podria donar lloc a la inadmissió de l'escrit. Aquesta possibilitat resultaria contrària a l'ordenament, que com ja hem vist, admet altres medis de prova.

D'altra banda, pot ser aclaridor indicar que l'Ajuntament abans d'estimar o denegar la sol·licitud podrà practicar les altres proves que consideri pertinents.

A la vista de la proposta de modificació de l'art. 11.7 de la OF 1.3 i de la problemàtica plantejada en relació amb els expedients de plusvàlua arran la referida Sentència del Tribunal Constitucional que ha conegut el Consell, aquest considera també oportú clarificar que l'escrit a presentar es tracta d'una declaració en la qual es faci constar, precisament, la no subjecció de l'operació al tribut. Es tractaria, així, de clarificar la naturalesa de l'escrit a que fa referència l'article 11.7.



F) Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de l'article 12 de la referida OF la nova redacció del qual es la següent:

“Art. 12è. Notificacions. 1. L'Institut Municipal d'Hisenda, en els casos que no hagi pogut facilitar l'autoliquidació, ha de practicar les liquidacions de l'impost, que s'han de notificar íntegrament al subjecte passiu, indicant-hi els terminis de pagament i els recursos procedents.

El règim de les notificacions és el previst a les normes administratives generals, amb les especialitats establertes en la Llei general tributària i a l'Ordenança fiscal general.

~~*2. Les notificacions s'han de practicar en el domicili assenyalat en la declaració. No obstant això, la notificació es pot lliurar en mà a l'interessat o persona autoritzada a tal efecte, en el moment de presentació de la declaració.*~~

~~*3. Qualsevol notificació que s'hagi intentat fer en el darrer domicili declarat pel contribuïent (mentre no se n'hagi justificat el canvi) és eficaç en dret amb caràcter general.*~~

~~*4. 2. [...].”*~~

Quant a la modificació proposada en relació amb el darrer incís de l'apartat 1 d'aquest article 12 no té el Consell Tributari res a objectar. No obstant això, sí adverteix el Consell Tributari una imprecisa o confusa redacció del primer incís del mateix apartat 1 de l'article 12 que suggereix que quedi més clar que l'Institut Municipal d'Hisenda no facilita autoliquidacions, sinó que això les fan els contribuents.

G) Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació de la Disposició Final de la referida OF la nova redacció del qual es la següent:

*“Disposició final. Aquesta Ordenança, aprovada definitivament pel Plenari del Consell Municipal en data **XX de desembre de 2019**, començarà a regir ~~l'1 de gener de 2020~~ a partir de la seva publicació al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona i continuarà vigent mentre no se n'acordi la modificació o derogació.”*


Respecte aquesta modificació el Consell Tributari no té res a objectar en tant que s'ajusta a dret.

IV.- Conclusió

Per tot el que s'ha dit, el Consell Tributari no observa, en la proposta de text de l'Ordenança sotmesa a la seva consideració, cap infracció de l'ordenament jurídic, llevat de la relativa a l'article 11.3, amb les precisions i observacions posades de relleu en el cos del present informe, especialment la referida a l'art. 11.7.”

Barcelona, 17 d'octubre de 2019

El Secretari del Consell Tributari,

Fernando  rias Valle
