



Jurisprudència especialitzada d'impostos locals

Emilio Aragonés Beltrán



FEDERACIÓ DE MUNICIPIS
DE CATALUNYA

© 2009, Federació de Municipis de Catalunya
© 2009, Emilio Aragonés Beltrán

Edita Federació de Municipis de Catalunya
Via Laietana 33, 6è 1a. 08003 Barcelona

Director de la col·lecció Eduard Paricio Rallo

Coordinació Eugènia Revilla Esteve

Disseny i maquetació Lacuina gràfica

ISBN 13: 978-84-87286-48-8

Impressió Romargraf, S.A.
Joventut 55. Hospitalet de Llobregat

Jurisprudència especialitzada d'impostos locals

Emilio Aragonés Beltrán
Magistrat

Contribuir a la millora en la gestió municipal mitjançant instruments d'ajuda tècnica ha estat sempre una prioritat per a la Federació de Municipis de Catalunya. En el cas d'aquesta col·lecció, de la qual teniu el segon títol entre les mans, perseguim facilitar l'accés dels juristes locals a una jurisprudència seleccionada per matèries. Es tracta d'una informació útil i necessària en el dia a dia del treball dels juristes, i sobretot una informació escollida que permet un coneixement ràpid i suficient del tractament que els tribunals han donat a un aspecte determinat de l'actuació municipal.

Aquest segon títol de la col·lecció se centra en la jurisprudència sobre els tributs locals. Els que coneixen la matèria coincideixen a dir que és un dels sectors en que més conflictitat jurídica es produeix. Ha quedat prou clar, i més en els darrers temps, que els tributs i els ingressos en general constitueixen un àmbit de primer interès pels municipis, ja que el finançament és indispensable per prestar els serveis adequats. Però, tant important com gestionar eficientment els recursos es fer-ho amb ple respecte als drets dels contribuents.

I per això cal, sens dubte, que els especialistes en la matèria aportin la seva experiència. Respecte del ponent, crec que podem afirmar sense discussió que es tracta d'un magistrat de saviesa enciclopèdica en qüestió de tributs. Ell és el responsable de la secció que porta aquesta matèria al TSJC, i arreu de l'Estat tothom li reconeix una autoritat intel·lectual indiscutible.

Espero, doncs que aquest segon volum sigui d'utilitat i interès per desenvolupar les vostres tasques.

Gener de 2009

Manuel Bustos

President de la Federació de Municipis de Catalunya i Alcalde de Sabadell

Sumari

Introducció	34
1. Impostos obligatoris i potestatus	34
Constitucionalitat de l'obligatorietat de determinats impostos	34
Elecció raonable dels impostos obligatoris	34
Impostos obligatoris i suficiència financera	34
Potestats municipals als impostos obligatoris	34
Aplicació de coeficients	35
Règim d'imposició i ordenació dels impostos obligatoris	35
2. Ordenances fiscals	36
2.1. Contingut	36
Necessitat d'aprovar una ordenança per als tributs potestatus	36
Adaptació de les normes estatals de gestió	37
Ordenances i beneficis fiscals	37
2.2. Motivació	37
Diferències entre ordenances	37
Increment del tipus de gravamen	40
2.3. Procediment d'elaboració	40
Omissió de tràmits en la modificació de l'ordenança	40
Quòrum d'aprovació	41
Vici essencial	41
Recurs contra l'aprovació definitiva	42
Exposició pública	42
Efectes de la insuficiència del termini d'exposició	42
Acord sobre les reclamacions o al·legacions	43
Aprovació automàtica	43
2.4. Publicitat	44
Data real de la publicació	44
Publicació íntegra de l'ordenança	44
Ordenances tipus aprovades per la Diputació	45
Publicació en un diari de major difusió de la província	45
2.5. Irretroactivitat	45

Principi d'irretroactivitat	45
Retroactivitat permesa per la llei	46
Retroactivitat del recàrrec metropolità sobre l'IBI	46
Retroactivitat en la meritació instantània	47
Seguretat jurídica	47
Retard en la publicació	48
Retroactivitat absoluta	48
Prohibició d'eficàcia retroactiva	49
Termini extraordinari de retroacció	49
Edició i vigència	49
2.6. Interessats legítims	50
Associacions de veïns	50
Comunitats autònomes	50
2.7. Recursos contra les ordenances	51
Control jurisdiccional	51
Recurs contenciós administratiu directe	51
Impugnació indirecta	51
2.8. Efectes de l'anul·lació de l'ordenança	52
Devolució d'ingressos	52
Efectes sobre actes posteriors i anteriors	52
2.9. Extensió d'efectes de les sentències	53
Actes fermes i consentits	53
Extensió d'efectes de sentència sobre L'IBI	53
3. Reserva de llei i potestat tributària local	54
Inconstitucionalitat del recàrrec sobre l'IRPF	54
Inconstitucionalitat de la llibertat de tipus impositius en contribucions territorials	55
Poder tributari derivat	55
Capítol I: Impost sobre béns immobles (IBI)	57
1. Marc normatiu	58
Fonts legals	58
Constitucionalitat de la regulació de l'IBI per la LHL	59
Quantia a efectes de recurs de cassació	60
Impost nou	61
Diferència amb preus públics	61
2. Naturalesa	61
Definició de l'IBI	61
Caràcter real: separació matrimonial	62
3. Fet imposable	63
3.1. Titularitats	63
Concessionaris: sòl i construccions	63
Aparcaments subterranis: text originari LHL	63

Aparcaments subterranis: comunitat d'usuaris	63
Aparcaments subterranis: Llei 14/2000	64
3.2. Béns urbans i rústics	64
Construccions: criteris generals	64
Parc eòlic	65
Terrenys urbanitzables	65
Delimitació del sòl	65
Conversió de sòl urbà en rústic	66
Classificació urbanística	66
Manca de pla parcial	66
Impugnació i prova del caràcter del sòl	67
3.3. Immobles de característiques especials	67
Refineries de petroli : text originari LHL	67
Doctrina legal sobre centrals hidroelèctriques: text originari LHL	68
Centrals hidroelèctriques: text originari LHL	68
Immobles de característiques especials: categoria no nova	68
Superació dels dubtes anteriors	69
Immobles compresos a cada categoria	69
3.4. Immobles situats en diferents termes municipals	71
Ubicació al terme municipal	71
Atermenament municipal	71
3.5. Supòsits de no subjecció	71
Reforma per la Llei 13/1996: caràcter interpretatiu	72
Reforma per la Llei 13/1996: caràcter innovador	72
Domini marítimoterrestre	73
Aprofitament públic i gratuït	73
Percepció de preu o cànon	73
Sistema portuari	74
4. Exempcions i beneficis fiscals	74
4.1. Beneficis fiscals transitoris	74
Concessions: beneficis fiscals	74
Clàusula concessional	74
Habitatges de protecció oficial	75
Banc d'Espanya	75
Correus i telègrafs	76
Gaudiment efectiu del benefici fiscal	76
Gaudiment efectiu i ultractivitat	76
Retevisión	77
4.2. Autopistes de peatge	78
Catalunya: informe del ministeri d'economia i hisenda	78
Modificacions de les concessions	78
Trams posteriors a l'entrada en vigor de la LHL	78
Valoració cadastral: instruments destinats a l'explotació	79
Valoració cadastral: trams de perllongació	79
Valoració cadastral: exclusió calçades laterals	79

4.3. Ens públics	80
4.3.1. Caràcter taxat	80
Residència de gent gran d'una diputació provincial	80
4.3.2. Béns afectes a la defensa	80
Empresa Nacional Bazán	80
Falta d'afectació: hostaleria i esbarjo	80
Béns desafectats	81
Afecció de fàbrica militar	81
Habitatges militars	81
Fàbrica d'armes	82
4.3.3. Seguretat ciutadana	82
Cases – caserna de la guàrdia civil	82
Habitatge del delegat del govern	83
Edificis de subdelegacions del govern	83
Protecció civil	84
Parc mòbil	84
Afectació i exempció parcial	84
Seu del Consell de Seguretat Nuclear	85
4.3.4. Serveis educatius	85
Universitats: regulació actual	85
Universitats. Exercici de 2001	85
Biblioteques públiques	86
Museus	86
Museu d'Arqueologia Marítima	86
4.3.5. Serveis penitenciaris	87
Pavellons destinats a habitatges de funcionaris del centre penitenciari	87
habitatges per a funcionaris de presons: no exempció	87
habitatges per a funcionaris de presons: exempció	88
Societat estatal	88
4.4. Béns propietat dels municipis	89
Recepció dels terrenys	89
Mancomunitat de municipis	89
4.5. Béns de l'Església catòlica	89
Limitació de l'exempció	89
Donació modal	89
Exempcions directes i indirectes	90
Concert sanitari	90
Titularitat i afectació	90
Residència geriàtrica	91
4.6. Entitats benèfiques	91
Caràcter innovatiu de la Llei 49/2002	91
Il·legalitat de la limitació temporal per a la devolució de l'IBI a les fundacions	91
Organització Nacional de Cecs Espanyols (ONCE)	92
Locals afectes a l'ONCE	93
4.7. Línies de ferrocarrils	93
Abast de l'exempció	93

4.8. Béns del patrimoni historicoartístic	93
Gran Teatre del Liceu	93
Parador de turisme	94
Caràcter individual de l'exempció	94
Protecció integral	95
Perímetre del conjunt històric	95
Delimitació del castell i muralles	95
Obres d'ampliació	96
Catàleg	96
4.9. Centres docents concertats	97
Acreditació del concert	97
Coincidència de la titularitat del bé i del centre educatiu	97
Legalitat del Reial decret 2187/1995 (exempció de l'IBI als centres educatius concertats i procediment)	97
4.10. Centres sanitaris públics	98
Exempció potestativa	98
Principi d'igualtat	99
4.11. Efemèrides, inundacions i catàstrofes naturals	99
Mesures contra els efectes de la sequera	99
Risc assegurat	100
Danys per temporal: inclusió de municipi	100
5. Subjectes passius	101
5.1. Contribuents i comunitats de béns	101
Propietat dels béns	101
Garatge en propietat horitzontal	101
Finca subjecta a expropiació	102
Béns adscrits a les comunitats autònomes	102
Data de transmissions	102
Subjecte passiu des de traslació del domini	103
Data de la meritació	103
Aeroport de Manises	103
Societat de guanys: naturalesa	104
Societat de guanys: solidaritat	104
Comunitat de béns	105
Ens públic de ràdio i televisió	105
5.2. Béns immobles arrendats	105
Consorci de la Zona Franca de Barcelona	105
6. Afecció de béns i garanties	106
6.1. Naturalesa	106
Responsable subsidiari	106
Afecció de béns concrets	106
Dret real de garantia	107
Límits de la responsabilitat	107
Abast de l'afecció	107

6.2. Limit temporal i prescripció	108
Contingut garantit dels deutes	108
Prescripció: actes interruptius davant del subjecte passiu	109
6.3. Procediment	109
Falta d'automatisme	109
No necessitat de declaració per part del fallit dels adquirents intermedis	109
7. Base imposable	110
7.1. Normes transitòries	110
Valors cadastrals per al 1990	110
Eficàcia dels valors cadastrals anteriors a la LHL	110
7.2. Valor de mercat i coeficients correctors	111
Valor cadastral i justipreu de solar veí	111
Coeficient I): finques afectades per càrregues singulars	111
Desproporció de valors cadastrals al mateix polígon	111
Valoració del sòl segons l'edificabilitat del planejament	112
Coeficient gb de l'1,4	112
Valor cadastral i "valor real"	112
Valor de mercat com a límit infranquejable	113
Estudi de mercat	113
Factor gb 1,4	114
Agrupació i divisió de finques	114
7.3. Immobles arrendats	114
Exigència de règim especial	115
Valor cadastral immobles arrendats: coeficient 0,7	115
Coeficient reductor en finques arrendades	116
Interpretació del coeficient reductor	116
7.4. Motivació i eficàcia del valor cadastral	116
Motivació	116
Eficàcia dels valors cadastrals	117
7.5. Actualització del valor cadastral	117
Actualització de valors: notificació edictal	117
Actualització	118
7.6. Notificació del valor cadastral	119
Procediment seqüencial i notificacions	119
Notificació prèvia dels valors cadastrals	119
Notificacions edictals	120
Notificació i eficàcia de les valoracions cadastrals	121
7.7. Impugnació del valor cadastral	121
Gestió compartida i recursos	121
Improcedència d'impugnar el valor cadastral en recurs contra la liquidació	122
Impugnació de la ponència i prova pericial	122
Càrrega de la prova	122
8. Tipus impositius	123
Motivació dels increments	123

Ordenança preceptiva per augments de tipus	123
Tipus de gravamen reduït	124
9. Bonificacions	124
9.1. Bonificacions preceptives: empreses d'urbanització, construcció i promoció immobiliària	124
Finalitat	124
Requisit de sol·licitud prèvia al començament de les obres	125
9.2. Bonificacions potestatives	125
Preeminència d'activitats primàries	125
Carència de serveis urbanístics	126
10. Meritació i període impositiu	126
Moment de meritació	126
11. Declaracions davant el cadastre	127
Incompliment	127
Condicció de subjecte passiu	127
12. Gestió	128
Connexió entre gestió cadastral i tributària	128
L'Administració municipal ha de coincidir amb el que s'ha resolt en la fase de gestió cadastral	128
Devolució d'ingressos indeguts d'IBI per anul·lació del valor cadastral	129
Notificació de valors cadastrals als successius subjectes passius	129
Absència de notificació del valor cadastral	130
Capítol II: Impost sobre activitats econòmiques (IAE)	131
1. Marc normatiu	132
Fonts legals	132
Constitucionalitat de la regulació de l'IAE per la LHL	132
Objecte i constitucionalitat	132
Capacitat econòmica i constitucionalitat	133
Igualtat i confiscatorietat	133
Antecedents històrics	133
2. Naturalesa	134
Objecte de l'IAE i rendiments	134
Capacitat econòmica i guany efectiu	134
Capacitat econòmica i resultats	135
Locals i màquines recreatives: no doble imposició	135
IAE i autorització administrativa	135
3. Fet imposable	136
3.1. Aspectes generals	136
Definició legal	136

3.2. Exercici d'activitat	136
Caràcter censal	136
Desvinculació de la declaració d'alta	137
Inactivitat i falta d'habitualitat	137
Impossibilitat material de consecució fet imposable	137
Exercici de l'activitat inexistent	138
Obres de condicionament prèvies a l'exercici de l'activitat	138
Comunitat de béns	138
Activitat present i no futura	138
3.3. Exercici en territori nacional	139
Participació d'empresa estrangera en una unió temporal d'empreses	139
Centrals hidroelèctriques radicades a Portugal	139
Activitat feta fora del territori nacional	140
Serveis professionals a l'estranger	140
Centrals hidroelèctriques i embassaments	140
Activitats d'intermediació a la venda d'immobles situats a l'estranger	141
Empleat espanyol que presta serveis de suport a Espanya	141
Oficina de representació	141
3.4. Exercici en local	142
Relació amb l'impost sobre la radicació	142
Locals i màquines recreatives	142
Sales de cinema: locals separats	142
Locals de les empreses de neteja	143
Municipis on no es disposi d'establiment	143
3.5. Activitats agrícoles	144
Parceria	144
Explotació agrícola i comerç posterior	144
Aprofitament cinegètic de vedat de caça	144
Venda de la producció pròpia agrària al domicili	145
4. Activitats gravades per l'impost	145
4.1. Activitats no gravades	145
4.1.1. Treball per compte d'altri	145
Treball prestat en organització aliena	145
Administració dels béns propis	146
Serveis per compte d'altri	146
Arquitecte per compte d'altri	146
Treball dependent	147
4.1.2. Intervenció en la producció de béns o serveis	147
Aparcament de centre comercial	147
Associació de voluntariat	148
Entitats religioses i alberg juvenil	148
Ens públic autonòmic de joventut	148
Despatx col·lectiu d'advocats	149
Cooperatives	149
Construcció d'habitatges per comunitat constituïda pels copropietaris d'un solar	149

Doctrina administrativa sobre la construcció per copropietaris	150
Societats cooperatives promotores d'habitatges	150
Associació per a la promoció i el desenvolupament d'acolliment familiar	150
Associació sense ànim de lucre	151
4.2. Col·legis i associacions professionals	151
Activitat de formació de col·legi professional	151
Organització professional agrària	151
4.3. Aparcaments subterranis	152
Administració d'aparcament subterrani	152
Concessionari d'aparcament subterrani	152
4.4. Arrendaments	153
Arrendaments com a activitat empresarial	153
Arrendament de vehicle industrial	153
Arrendaments de locals de negoci	153
Alienació d'immobles per empresa arrendadora	154
4.5. Altres activitats gravades	154
Menjadors d'empresa	154
Advocats del torn d'ofici	154
Subagent d'assegurances	154
5. Prova de l'exercici de les activitats	155
Càrrega de la prova i rètols	155
Règim especial de treballadors autònoms	155
6. Supòsits de no subjecció	156
Transmissions patrimonials simples	156
Adjudicació d'immobles	156
Actes i operacions aïllades	157
7. Beneficis fiscals	157
7.1. Beneficis fiscals transitoris	157
Exempcions derivades de clàusules de concessions	157
Empreses educatives d'ensenyament no reglat	158
7.2. Tractats i convenis internacionals	158
Església catòlica	158
Conveni per a evitar la doble imposició amb els Països Baixos	158
Conveni per a evitar la doble imposició signat entre l'Estat espanyol i la Confederació Suïssa	159
7.3. Ens públics i organismes autònoms	159
Paradors de turisme	159
Confederacions hidrogràfiques	159
Societat mercantil instrumental per a la gestió de serveis municipals	160
Organismes autònoms	161
Ens amb personalitat jurídica i patrimoni propis	161
Correus i Telègrafs	161

Entitat de dret públic amb personalitat jurídica pròpia i independent de la comunitat autònoma	162
7.4. Bonificació per començament d'activitat	163
7.4.1. Començament d'aplicació de l'IAE	163
Alta en llicència fiscal	163
7.4.2. Llei 22/1993	163
Treballadors per compte d'altri	163
Inexistència de personal	163
Nombre d'empleats	165
7.4.3. Llei 51/2002	165
Exercici de l'activitat en territori espanyol	166
Requisits de l'exempció	166
Societats que es van constituir i van iniciar l'activitat durant l'exercici 2002	166
Prova de l'inici de les activitats	167
7.5. Persones físiques i entitats amb xifra de negoci inferior a un milió d'euros	167
7.5.1. Constitucionalitat	167
Inadmissió d'aspecte d'inconstitucionalitat: manca de rellevància	168
Llibertat del legislador i suficiència financera	169
Igualtat i constitucionalitat	169
Constitucionalitat del criteri "xifra de negoci"	169
Igualtat i progressivitat	169
7.5.2. Abast de l'exempció	169
7.5.2.1. Persones físiques i ens sense personalitat	169
Ens sense personalitat jurídica	169
7.5.2.2. Xifra de negocis	169
Comunitat religiosa	169
Subvencions a comunitat religiosa	169
Subvencions a associacions que es dediquen a la prestació de serveis socials	170
Fundació universitària	170
Associació sense ànim de lucre	170
Exempció i declaració de vendes	171
Dissolució	171
Xifres de negocis variables segons els exercicis	172
7.5.2.3. Grups de societats	172
Ordre, Congregació o Institut religiós	172
Societat dominant no resident	173
Operacions intergrupals	173
Relacions de domini o control	173
Societat dominant en un altre municipi	174
7.6. Entitats gestores de la Seguretat Social	174
Mutualitats col·laboradores de la Seguretat Social	174
Centres concertats	175
Serveis propis de les comunitats autònomes	175
7.7. Investigació i ensenyament	176
Ensenyament oficial	176

Absència de lucre	176
Activitats de formació de les cambres de comerç	176
7.8. Associacions de disminuïts	177
Curs d'ofimàtica	177
7.9. Fundacions i entitats sense ànim de lucre	177
7.9.1. Activitats exemptes	177
Comunitat religiosa	177
Venda de productes elaborats per disminuïts	177
Fundació laboral	177
Associació sense ànim de lucre	178
Club esportiu bàsic sense ànim de lucre	178
7.9.2. Competència deslleial	179
Residències estudiantils	179
Cobrament d'un preu	179
Col·legi d'orde religiós	179
7.10. Caixes d'estalvi	179
Antecedents legals	179
Inconstitucionalitat de l'exempció transitòria	180
Efectes de la declaració d'inconstitucionalitat	180
8. Subjectes passius	181
8.1. Activitats professionals	181
Professionals i associacions de professionals	181
Exercici de l'advocacia	182
Serveis jurídics	182
Despatx col·lectiu d'advocats	183
Consultori Mèdic Multiprofessional	183
8.2. Activitats especials	183
Agrupacions d'interès econòmic	183
Activitats diferents	184
Junes de compensació urbanística: subjecte passiu	184
Junes de compensació: adjudicacions de solars	184
Cooperatives	184
Fusió per absorció	185
Activitats de construcció i promoció immobiliària	185
9. Quota tributària	186
9.1. Benefici mitjà presumpte	186
Paràmetres considerats	186
No desvirtuació per informes pericials de comunicat	186
Benefici mitjà i benefici concret	187
Prova	187
Concepte de quota mínima	187
9.2. Element "superfície"	188
Supermercats i superfície	188
Superfície en aparcaments	188

Superfície gravable en aparcaments subterranis	189
Superfície als aparcaments: zones accessòries	189
Doctrina administrativa sobre aparcaments	189
Trams de quota	190
Magatzems	190
Error de salt	190
Recintes de les fires	191
9.3. Element "potència instal·lada"	191
Transformadors	191
Transformadors i rectificadors	191
Energia utilitzada	191
Tanc formigonera	192
9.4. Locals	192
Activitat simultània en diferents locals	192
Establiments amb màquines recreatives i d'atzar	192
Local destinat indirectament a l'activitat	192
10. Tarifes	193
10.1. Constitucionalitat	193
Constitucionalitat: competència de l'Estat	193
Reserva de llei i legislació delegada	193
Exercici de la potestat delegada en termini	193
10.2. Grups i epígrafs	194
Sectors declarats en crisi (Regla 14a.3 del Reial decret legislatiu 1175/1990)	194
Epígraf 111.1 (Extracció i preparació d'hulla)	194
Grup 151 (Producció, transport i distribució d'energia elèctrica)	195
Epígraf 152 (Fabricació i distribució de gas)	195
Epígraf 413.4 (Incubació i venda de pollets nous, mitjançant la compra d'ous fèrtils)	195
Grup 647 (Comerç al detall de productes alimentaris i begudes en general)	196
Epígraf 647.3 (Comerç al detall)	196
Epígraf 652.1 (Farmàcies: comerç al detall de medicaments, productes sanitaris i d'higiene personal)	196
Epígraf 653.3 (Venda de productes de ferreteria, parament, ornament i regals o reclam)	196
Epígraf 661.2 (Comerç en hipermercats)	197
Epígraf 661.2 (Comerç en grans superfícies)	197
Epígraf 661.3 (Comerç en magatzems populars)	197
Epígraf 662.2 (Comerç al detall)	197
Epígraf 691.2 (Reparació de vehicles automòbils, bicicletes i altres vehicles)	198
Epígraf 751.1 (Aparcaments)	198
Grup 812 (Caixes d'estalvi)	199
Epígraf 821 (Assegurança de vida i capitalització)	199
Epígraf 831.9 (altres serveis financers)	199
Epígraf 832 (Activitats d'intermediació en el sector d'assegurances)	200
Epígraf 883 (Promoció d'edificacions)	200
Epígraf 833.1 (Promoció de terrenys)	200

Epígrafs 833.1 i 833.2 (Promoció immobiliària)	201
Epígraf 833.2 (Promoció d'edificacions)	201
Epígraf 833.2 (Promoció d'edificacions)	201
Epígraf 833.2 (Promoció d'edificacions)	201
Epígraf 931 (Activitats d'ensenyament reglat)	201
Epígraf 932.1 (Acadèmies de perruqueria)	202
Epígraf 969.4 (Màquines recreatives i d'atzar)	202
Epígraf 969.7 (Altres màquines automàtiques)	202
Nota comuna primera (Inici activitat professional) de la Secció Segona	202
10.3. Contestes per la Direcció General de Tributs a consultes	203
10.4. Distribució de quotes	211
Competència per a la distribució	211
Centrals nuclears: Reial decret 1180/1993	211
Centrals hidràuliques	212
Empresa SEAT	212
11. Coeficient de ponderació	212
Societat que no indica xifra de negoci	212
Inici de l'activitat l'any 2002	213
12. Coeficient de situació	213
12.1. Constitucionalitat de l'índex de situació	213
Constitucionalitat de l'índex segons la situació fiscal del local	213
Principi d'igualtat i autonomia local	213
12.2. Reforma per Llei 51/2002	214
Unificació de coeficients	214
Equivalència del coeficient de situació amb l'anterior índex de situació	215
Evolució normativa de l'índex de situació	215
12.3. Motivació i control	216
Criteris generals	216
Matèries judiciables i no judiciables	216
Estudi indispensable	217
Informe deficient	217
Motivació dels criteris utilitzats	218
Discrecionalitat en la fixació	218
Categories dels carrers	218
Control jurisdiccional	219
Increment de l'índex de situació	219
12.4. Carrers i vies públiques	220
Concepte de "carrer"	220
Sinonímia entre carrer i via pública	220
12.5. Supòsits especials	220
Locals afectes indirectament	220
Activitats de ramaderia independent	221
Garatges subterranis	221
Categories de carrers en petits municipis	221

Nucli de població independent	222
Disminució de categoria dels carrers	222
Notificació de liquidació per canvi de categoria del carrer	222
Centrals elèctriques	223
Facultat d'establir un coeficient únic	223
13. Bonificacions	223
Cooperatives d'àmbit limitat a una comunitat autònoma	223
14. Període impositiu i meritació	224
14.1. Text originari de l'article 90 LHL	224
Inconstitucionalitat	224
Absència de cap reducció	224
Irreductibilitat de les quotes per variació dels elements tributaris	225
14.2. Paralització i temporalitat d'activitats	225
Paralització de les activitats productives	225
Quota reduïda per raons de temporalitat	226
14.3. Alta	226
Prorratg i devolució de quotes: alta en un altre municipi	226
14.4. Baixa	227
Efectes de la declaració de baixa	227
Baixa i posterior prorratg i devolució	227
Devolució de la part proporcional de la sanció	227
Aplicació del prorratg de quotes en cas d'altres i baixes successives en el mateix exercici	227
15. Gestió	228
15.1. Gestió compartida	228
15.1.1. Interdicció de la indefensió	228
Gestió compartida i indefensió	228
Fase de gestió i nous factors	228
15.1.2. Competències dels ajuntaments	228
Incompetència dels tribunals econòmics administratius	228
Competència per a reduccions de la quota	229
Devolució d'ingressos indeguts	229
15.1.3. Inspecció	229
Facultats d'inspecció dels ajuntaments	229
Inspecció municipal delegada	230
Abast de la inspecció	230
Efectes de la comprovació inspectora	230
15.1.4. Executivitat i recursos	231
Suspensió de l'executivitat de la liquidació	231
Règim de recursos en la gestió compartida de l'IAE	231
Caràcter preceptiu de la reposició en casos d'inspecció delegada	232
15.2. Declaracions dels subjectes passius	233
15.2.1. Declaracions d'alta	233

Declaracions d'alta i publicitat de la Matricula	233
Error en l'alta	233
Discussió territorial entre municipis	233
Alta i presumpció "iuris tantum"	234
Subjectes exempts	234
15.2.2. Declaració de variacions	234
Declaració de variacions en els elements inferiors al 20 per 100	234
Obligació només a l'epígraf concret	235
15.2.3. Declaracions de baixa	235
Prova del cessament en l'exercici de l'activitat	235
Efectes de la declaració de baixa	235
Prova del cessament d'activitats anterior a la declaració de baixa	236
Termini	236
15.3. Règim de delegació	236
Constitucionalitat del règim de delegació de la LHL	236
16. Infraccions i sancions	237
Interpretació raonable	237
Manca de declaració de variació: infracció simple	237
Motivació	238
Determinació de l'epígraf i infracció tributària	238
Infracció simple	239
Aspectes discutibles	239
Capítol III: Impost sobre vehicles de tracció mecànica	241
1. Constitucionalitat	242
Potestats de les comunitats autònomes	242
Àmbits competencials	242
2. Normes transitòries	243
Entrada en vigor de la LHL	243
Beneficis fiscals transitoris de vehicles oficials	243
3. Naturalesa	244
Caràcter obligatori	244
Fiscalitat local dels vehicles a motor	244
4. Fet imposable	244
4.1. Titularitat	244
Concepte de titularitat	244
Compliment dels tràmits de la transferència	245
Permis de circulació	245
Pactes privats	245
Relacions jurídiques privades	246
Comunicació de la transferència	246
Presumpció "iuris tantum"	246

Sinistre total	247
4.2. Potència fiscal	247
Categories de vehicles	247
Certificat del Ministeri d'Indústria	247
4.3. Aptitud per circular	248
Baixa per a l'exportació	248
5. Exempcions	248
5.1. Vehicles oficials	248
Organisme autònom	248
AENA	249
Titularitat del vehicle	249
Servei de Vigilància Duanera	249
5.2. Minusvàlids	250
Normativa aplicable	250
Vehicle adaptat	250
Efectes retroactius de l'exempció	251
Acreditació de la minusvalidesa	251
Matriculació a nom del minusvàlid	252
5.3. Transport públic urbà	252
6. Subjectes passius	252
Circumstàncies d'ordre privat	252
Compravenda privada	253
Reserva de domini	253
Permis de circulació	254
Incompliment de les obligacions de l'adquirent	254
Ficció legal	255
Notificació de la transferència	255
Presentació davant la prefectura de trànsit	255
Procés d'execució judicial	255
Baixa en el registre	256
7. Quota	256
7.1. Tipus de vehicle	256
Vehicle tot terreny	256
Vehicle mixt adaptable tot terreny	257
Vehicles de quatre rodes lleugers	257
7.2. Potència fiscal	257
Potència fiscal: dades tècniques del Ministeri d'Indústria	257
Fitxa tècnica del vehicle	258
7.3. Coeficient d'increment	258
Constitucionalitat	258
Índexs correctors diferents a vehicles de diferent potència	258
Modificació Ordenança	259

8. Període impositiu i meritació	259
Canvi de domicili	259
Baixa del vehicle el primer dia hàbil de l'exercici	259
Primera adquisició del vehicle	260
Prorratg de quotes en baixes temporals	260
Prorratg de quotes en baixa definitiva	260
9. Gestió	261
Competència	261
Seu social central i sucursal	261
10. Justificació del pagament de l'impost	262
Tramitació de les transferències	262
Capítol IV: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO)	263
1. Naturalesa	264
1.1. Compatibilitat amb altres tributs	264
Amb IVA	264
Amb IVA i IAE	264
Amb la taxa de llicència d'obres: diferent objecte	264
Amb la taxa de llicència d'obres: diferent fet imposable	264
Amb preu públic de l'1,5% de companyies subministradores	265
Amb preu públic de l'1,5% de les companyies subministradores:	
compatibilitat amb taxa per obres	265
Amb IBI i IAE	266
1.2. Tribut potestatiu	266
Motivació de l'Ordenança	266
Origen de l'ICIO	266
Renúncia al cobrament	267
2. Fet imposable	267
2.1. Llicència d'obres o urbanística	267
Denegació de llicència	267
Imposició d'obres de seguretat	267
Ordre d'execució d'obres de reparació i manteniment dels immobles	268
Conjunts històrics	268
Incompatibilitat sobrevinguda amb el planejament urbanístic posterior	268
Aparcament subterrani	269
Obres de demolició	269
2.2. Exclusió d'altres llicències	269
Concepte material i no purament formal	269
Llicències per al funcionament d'indústries	270
2.3. Grans obres que no necessiten llicència municipal	270
Execució de grans plans sectorials	270
Autopista de peatge	270

Obres de supresió d'un pas a nivell	271
Legislació d'aigües	271
Aqüeducte per al transvasament d'aigües	272
Gestió de recursos hidràulics	272
Construcció d'un embassament	272
Ordenació urbanística i ordenació del territori	273
2.4. Projectes urbanístics	273
Projectes d'urbanització: intervenció pública	273
Projectes d'urbanització: preeminència de l'element comunitari	274
Projecte d'urbanització: no llicència d'obres	274
Obres executades en desenvolupament d'un projecte d'urbanització	274
Subhasta d'alineació de parcel·les	275
2.5. Explotacions mineres	275
Extracció de mineral	275
Activitat extractiva minera	275
Desnaturalització d'impost	276
Moviments de terres	276
Recursos de naturalesa moble	277
Explotació de pedreres	277
Explotació d'àrids	278
2.6. Obtenció de llicència o sense llicència	278
Llicències no necessàries	278
Obres il·legalitzables	278
3. Beneficis fiscals	279
3.1. Obres de l'Estat, comunitats autònomes i entitats locals	279
Supressió de beneficis fiscals anteriors	279
Llei 5/1990: interpretació restrictiva	279
Tren d'alta velocitat	279
Ports i transport marítim	280
Obres finançades amb fons comunitaris FEDER	280
Edifici destinat a sanejament d'aigües residuals	280
3.2. Universitats	281
Universitats	281
Universitat: llei ordinària i llei orgànica	281
3.3. Organismes oficials	281
AENA	281
Radiotelevisió espanyola	283
Banc d'Espanya	283
3.4. Església catòlica	283
Inclusió de l'ICIO en els acords sobre assumptes econòmics	283
Obres d'ampliació d'un hospital que pertany a una congregació religiosa	284
Infracció manifesta de la llei i ingressos indeguts	285
3.5. Supòsits especials	285
Exempció al plec de la concessió	285
Habitatges de protecció oficial	286

Conveni de salvaguarda del patrimoni arquitectònic d'Europa	286
Exposició Universal de Sevilla	286
Capitalitat cultural de Madrid	287
Beneficis fiscals en ordenança fiscal	287
Bonificacions potestatives	287
4. Subjectes passius	288
4.1. Contribuent: amo de l'obra	288
Comitent de l'obra	288
Assumpció de les despeses que comporta l'execució	288
Permuta	289
Promoció mixta, pública i privada	289
Comunitat de propietaris	289
4.2. Concessió administrativa	290
Propietari del terreny i propietari de l'obra	290
Aparcament	290
Aparcament subterrani	290
Plec de condicions	290
4.3. Substitut	291
Substitut i obligació contractual	291
Substitut: actuacions per compte aliè	291
Notificació de la liquidació provisional al substitut	292
Sol·licitud de llicència en nom d'un altre	292
Exclusió del contribuent	292
Caràcter no imprescindible de la presència del substitut	293
Repercussió al contribuent	293
Obres de rehabilitació	294
Sol·licitud de llicència per al contribuent	295
Substitut i no responsable subsidiari	295
Exempció de l'impost	295
Substitució i exempció	296
5. Base imposable	296
5.1. Cost real i efectiu	296
5.1.1. Doctrina general	296
Cost d'execució material i exclusió de despeses generals	296
Pressupost visat	296
Pressupost del projecte visat i comprovació administrativa	297
Diferència amb la base imposable de la taxa per llicència urbanística	298
Doctrina jurisprudencial general	298
Síntesi de la doctrina jurisprudencial	300
5.1.2. Supòsits especials	300
Adjudicació a la baixa	300
Obres públiques: preu d'adjudicació	300
Aparcament subterrani	301
Clàusula de revisió de preus, adaptats a la inflació	301

Taxa autonòmica per direcció i certificació d'obres	301
5.2. Exclusió de la maquinària i instal·lacions	301
Obres executades en connexió amb la Llei del sòl	301
Maquinària i instal·lacions mecàniques	302
Cost de la instal·lació i no valor d'allò instal·lat	302
Cost de l'obra civil i cost de les instal·lacions	303
Instal·lacions i maquinària: valoració de la prova	303
Gasoducte	304
Telecomandament	304
Pressupost d'execució material	304
5.3. Elements inseparables de l'obra	305
Ascensors	305
Electricitat, fontaneria, etc.	305
Elements inseparables de l'obra	305
Instal·lacions inseparables i sancions tributàries	306
5.4. Honoraris tècnics	306
Honoraris d'arquitectes	306
Arquitecte director de l'obra	306
Control col·legial sense integració en el pressupost d'execució	306
Maquinària, enginyeria i estudis d'impacte mediambiental	307
5.5. Despeses generals i benefici industrial	307
Doctrina reiterada sobre la seva exclusió	307
Obres públiques i obres privades	308
Increment indirecte del cost	308
5.6. Estudi de seguretat i higiene en el treball	309
Despesa aliena al cost estricte de l'obra civil	309
Pressupost d'execució material	309
Improcedència de la inclusió	309
Analogia amb estudi d'impacte ambiental	309
6. Quota i tipus de gravamen	310
Constitucionalitat	310
Obres de nova planta i de rehabilitació	310
Potestats municipals	310
7. Meritació	311
7.1. Moment d'inici de les obres	311
Treballs de preparació del terreny imprescindibles per a l'edificació	311
Replantejament	311
Condicions geotècniques del terreny	311
Excavació general i cimentació	312
Estudis geotècnics i replantejament	313
Acta de comprovació	313
Còmput del termini des de la finalització de l'obra	314
Obra per fases o blocs	314
Obres sense començar: devolució d'ingressos indeguts	314

Desistiment de l'obra	314
Falta d'inici de les obres i devolució de la quantitat ingressada	315
7.2. Independència de la sol·licitud de la llicència urbanística	315
Fets imposables respectius	315
Demora en la concessió de la llicència	315
Meritació i llicència	316
Diferències amb la taxa per llicència d'obres	316
8. Prescripció	317
Doctrina legal	317
Inici del termini	317
Liquidació provisional	318
9. Gestió	318
9.1. Autoliquidació	318
Moment presentació	318
Moment de l'autoliquidació	319
Manteniment del moment de l'autoliquidació	319
Etaques en la gestió: no segona autoliquidació	320
9.2. Liquidació provisional	320
Obligació anticipada	320
Liquidació a compte: base imposable	320
Moment	321
Impugnabilitat	321
9.3. Liquidació definitiva	321
No necessitat de tràmit d'audiència	321
Comprovació administrativa	321
Aplicació de barems	322
Devolució d'ingressos: interessos	323
Comprovació efectiva	323
Improcedència del "factor d'actualització"	323
Absència de comprovació administrativa	324
Improcedència de l'aplicació de taules	324
10. Infraccions tributàries	325
Sol·licitud de llicència i falta d'autoliquidació	325
Coneixement per part de l'Administració	325
Falta de culpabilitat	325
Capítol V: Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (PLUSVÀLUA)	327
1. Naturalesa	328
Impost i despeses d'urbanització	328
Fonament directe de la Constitució	328
Relació amb l'anterior impost	328

2. Fet imposable	329
2.1. Transmissió de la propietat	329
2.1.1. Aspectes generals	329
Permuta	329
Superfícies de cessió gratuïta i obligatòria	329
No subjecció dels terrenys cedits gratuïtament	329
Transmissió d'un aprofitament urbanístic	330
Expedient de domini: no transmissió	330
2.1.2. Situació urbanística en el moment de la transmissió	331
Període de generació de la plusvàlua	331
Doctrina legal	331
Classificació actual del sòl	331
Moment de la transmissió	332
Irrellevància constància al cadastre o al padró de l'IBI	332
2.1.3. Reparcel·lació i juntes de compensació	333
Aportació dels propietaris a les juntes de compensació	333
Absència de transmissió de domini	333
Subrogació de terrenys	333
Excés liquidable	334
Període de generació de l'increment de valor	334
2.1.4. Dissolucions de comunitats de béns	335
Partició hereditària	335
Acte extintiu del condomini	335
Dissolució de comunitat de béns	335
Excés d'adjudicació hereditària	336
Dissolució de comunitat i compensacions en metàl·lic	336
Transmissió de la quota part a l'altre comuner	336
2.2. Constitució i transmissió de drets reals	337
Transmissió de la nova propietat	337
Extinció d'usdefruit	337
Consolidació del domini	337
Usdefruit del cònjuge supervivent	338
3. Supòsits de no subjecció	338
3.1. Terrenys rústics	338
Constitucionalitat	338
No subjecció del sòl rústic: delimitació	338
Transmissió de terrenys fraccionats en contra de la legislació agrària	339
Terrenys qualificats com a urbans	339
Sòl urbanitzable no programat	339
Finca rústica amb programa d'actuació urbanística aprovat provisionalment	339
Manca de prova	340
Validesa de les normes urbanístiques	340
3.2. Societat de guanys i crisis matrimonials	340
Exempció en normativa anterior	340
Transmissió als hereus	341

4. Exempcions	341
4.1. Exempcions objectives	341
Inclusió en conjunt històric	341
Supòsits de “congelació del valor”	342
Principi de reserva de llei	342
Absència d'increment de valor	342
4.2. Exempcions subjectives	343
4.2.1. Organismes administratius	343
Banc d'Espanya	343
Caixa Postal	344
Organismes autònoms complexos	344
Institut del sòl i l'habitatge d'Aragó (ISVA)	344
Institut Català del Sòl (INCASOL)	345
RENFE	345
Autoritats portuàries	345
Junes de compensació	345
4.2.2. Institucions benèfiques o beneficodocents	346
4.2.2.1. Legislació anterior	346
Hogar Madre de Dios-Centros Benéficos Reunidos, d'Haro	346
Qualificació de l'entitat	346
Mutualitat de Previsió Social	347
4.2.2.2. Llei 49/2002	347
Caràcter innovatiu	347
Béns afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'IS	348
Aplicació directa dels beneficis fiscals	348
4.2.3. Caixes d'estalvis	349
Monts de Pietat i obres benèfiques i socials	349
Constructora benèfica de la Caixa de Madrid	349
Fins benèfics i socials	349
Residència universitària afecta a l'obra benèfica i social d'una caixa d'estalvis	350
Exempció relativa	350
Exempció objectiva	350
4.2.4. Església catòlica	351
Donació d'immobles	351
Doctrina legal prèvia a la Llei 49/2002	351
Afecció dels terrenys	352
4.2.5. Concessions administratives revertibles	352
Existència de concessió administrativa	352
Qualificació de la concessió com a reversible	352
Procedència de l'exempció	353
4.3. Fusió d'empreses	353
4.3.1. Criteris generals	353
Acord exprés de l'ajuntament	353
Normativa espanyola d'adaptació fiscal a les normes comunitàries	354

Compensació a les entitats locals	354
Llei 29/1991	354
Finalitats de frau o evasió fiscal	354
Entitats no residents	355
4.3.2. Branca d'activitat	355
Diferència amb bloc patrimonial	355
Concepte i prova de l'aportació de branca d'activitat	355
Consideració com a branca d'activitat	356
Anys 1996 i 1997	357
Conjunt capaç de funcionar amb els seus propis mitjans	357
5. Subjectes passius	358
5.1. Contribuents	358
5.1.1. Transmissions lucratives	358
Adjudicatari de quotes hereditàries	358
5.1.2. Transmissions oneroses	358
5.1.2.1. Clàusules d'assumpció de pagament del tribut pel comprador	358
Formació incorrecta de la voluntat del comprador	358
Perjudicis derivats del retard en el pagament	359
Obligació d'autoliquidar	359
5.1.2.2. Transmissió com a únic subjecte passiu	360
Pactes extratributaris	360
Evolució normativa	360
Execució judicial	361
Alineació de finques beneficiàries: notificació	361
Falta de vinculació de pactes privats	362
Ajuda a la inversió	362
Venda per comuns	362
5.2. Substitut	363
Adquirent no resident	363
Condicció de no resident	363
6. Base imposable	364
6.1. Període de manifestació de l'increment de valor	364
Entrada en vigor de la LHL	364
Fet imposable instantani	364
Irrellevància de la declaració d'obra nova	364
Aportacions socials	365
Acte d'aportació social	365
6.2. Valor a l'efecte de l'IBI	365
Règim directe d'estimació de la base imposable	365
Dada objectivada	366
Regla de valoració	366
Taxació pericial contradictòria	367
Presumpció "iuris tantum"	367
Prevalença de l'increment real	367

Prova en contrari	368
Impugnació del valor cadastral	368
Motivació suficient	368
Error a les dades cadastrals	368
Valors fixats per a exercicis posteriors	368
Intrascendència de la data d'efectivitat en l'IBI	369
6.3. Supòsits especials	369
Habitatges de preu taxat	369
Subhasta judicial	369
Terreny procedent d'una reparcel·lació urbanística	370
6.4. Absència de valor cadastral	370
6.4.1. Text originari de la LHL	370
Valor cadastral no establert	370
Irretroactivitat dels nous valors cadastrals	370
Canvi de règim legal	370
6.4.2. Règim legal des de l'1 de gener de 1999	371
Sentit de la reforma per la Llei 50/1998	371
Valor cadastral de conformitat amb la nova qualificació urbanística	371
Segregació de finques	372
6.5. Expropiació forçosa	372
Subjecció a l'impost	372
Doctrina jurisprudencial i aspecte d'inconstitucionalitat	373
Moment de la meritació	374
Ocupació de la finca	374
Exclusió del premi d'afecció	375
Dret de reversió	375
Acta de pagament i ocupació	375
Meritació i prescripció	376
Irrellevància de l'ajornament del pagament	376
6.6. Reducció per modificació dels valors cadastrals	376
Canvi de qualificació urbanística	376
Entrada en vigor dels nous valors cadastrals	377
Inclusió d'unitats urbanes incorporades al cadastre	377
7. Tipus impositiu i quota	377
Tipus de gravamen diversos	377
8. Meritació	378
8.1. Transmissions "inter vius"	378
8.1.1. Títol i mitjà	378
Tradició real i "traditio ficta"	378
Lliurament efectiu dels terrenys	378
Data de l'escriptura	378
8.1.2. Document privat	379
Data document privat: article 1227 del Codi Civil	379
Document privat i lliurament	379

Actes propis de l'ajuntament	379
Data del document privat des de la definició de l'otorgat	380
8.2. Transmissions "mortis causa"	380
Data de la defunció del causant	380
Irrellevància de les operacions particionals	381
Irrellevància de la data d'acceptació de l'herència	381
Necessitat d'acceptació de l'herència	381
No deducibilitat de la quota a l'impost de successions	382
8.3. Supòsits especials	382
Acte judicial d'adjudicació de la "rematada"	382
Constitució de societat	382
9. Prescripció	383
Interrupció per actuacions amb el transmissent	383
Expedient de domini	383
Transmissió dels títols «punts-valor»	384
Acta de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials	384
Contracte subjecte a condició	384
10. Gestió	384
Obligacions del comprador	384
Notificació dels valors cadastrals	385
Donació per parts indivises	385
Il·legalitat de preteses "despeses d'expedient"	385
Notificació a tots els copropietaris del terreny transmès	386
Notificació a un dels cònjuges transmissents	386
No afecció de l'immoble al pagament	386
11. Disposició transitòria cinquena LHL	386
Doctrina general	386
Devolució de pagaments a compte	386
Madrid	387

Intro

1 Impostos obligatoris i potestativus

* CONSTITUCIONALITAT DE L'OBLIGATORIETAT DE DETERMINATS IMPOSTOS

STC 233/1999, de 15 de desembre de 1999, FJ núm. 22, ponent: Sr. Cachón Villar:

“La pretendida inconstitucionalidad del artículo 6o LHL ha de ser desestimada. Carece de consistencia la alegación relativa a la vulneración del principio de autonomía local que produce, a juicio de la Generalidad, la enumeración de impuestos locales de exacción obligatoria prevista en el artículo 6o.1 LHL con independencia de los intereses de cada municipio o de su situación financiera. (...) Es evidente que el artículo 6o LHL garantiza la autonomía local respetando al mismo tiempo las exigencias que derivan de la reserva de ley estatal. La LHL, efectivamente, amén de establecer impuestos de carácter potestativo (el ICIO y el IIVTNU), esto es, tributos cuyo establecimiento y exigencia depende exclusivamente de la voluntad de los Entes locales, otorga a los Ayuntamientos un suficiente margen de decisión en la fijación de la cuantía de todos los tributos propios (preceptivos y potestativos) al autorizarles, dentro de los límites establecidos en la propia norma, bien a incrementar las cuotas (arts. 88, 89 y 96 de la LHL) o los tipos de gravamen (arts. 73 y 103 LHL) legalmente establecidos, bien a fijar la escala de gravamen (artículo 109 LHL). Y este ámbito de libre decisión es suficiente para respetar la autonomía local que, como dijimos en la citada STC 221/1992, “en su proyección en el terreno tributario, no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo” (FJ 8).”

* ELECCIÓ RAONABLE DELS IMPOSTOS OBLIGATORIS

STC 233/1999, de 15 de desembre de 1999, FJ núm. 22, ponent: Sr. Cachón Villar:

“La elección de los citados en el art. 6o LHL -y no otros- como tributos de carácter preceptivo no es en absoluto casual sino que, por el contrario, obedece a una justificación razonable. Así es; hay que poner de relieve, antes que nada, con el Abogado del Estado, las razones de índole supralocal que fundamentan la exigencia preceptiva del IBI, IAE e IVTM en todos los municipios del Estado. (...). Los citados constituyen en la actualidad los tributos locales de mayor trascendencia desde el punto de vista de la financiación de los Entes locales, de donde se deduce que también el principio de suficiencia financiera estuvo muy presente en la mente del legislador a la hora de seleccionar qué tributos habían de ser necesariamente exigidos por todos los municipios, suficiencia financiera cuya efectividad, como hemos dicho en muchas ocasiones, corresponde garantizar al legislador estatal [SSTC 96/1990, FJ 7; 237/1992, FJ 6; 331/1993, FJ 2.B); 171/1996, FJ 5].”

* IMPOSTOS OBLIGATORIS I SUFICIÈNCIA FINANCERA

STC 233/1999, de 15 de desembre de 1999, FJ núm. 22, ponent: Sr. Cachón Villar:

“Por lo que a las alegaciones sobre el principio de suficiencia financiera respecta, es obvio que, tal y como se desprende de la dicción literal del art. 142 CE, y hemos enunciado en anteriores pronunciamientos, éste implica la necesidad de que los entes locales cuenten con fondos suficientes para cumplir con las funciones que legal-

mente les han sido encomendadas [SSTC 179/1985, fundamento jurídico 3; 237/1992, fundamento jurídico 6.; 331/1993, fundamento jurídico 2., B); 166/1998, fundamento jurídico 10], esto es, “para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocido (arts. 137, 140 y 141 CE)” [SSTC 96/1990, fundamento jurídico 7.; 331/1993, fundamento jurídico 2. B); ATC 382/1993, fundamento jurídico 4.], pero no impide ni descarta que dichos fondos superen la cifra precisa para cubrir las necesidades del municipio o, dicho de otro modo, no se opone a que exista superávit presupuestario. Todo lo anterior conduce a rechazar la alegada contradicción del art. 6o LHL con los arts. 140 y 142 de la CE.”

* **POTESTATS MUNICIPALS ALS IMPOSTOS OBLIGATORIS**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 2 de novembre de 1995, recurs núm. 1379/1994, ponent: Sr. Villar Rojas.

“El Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica es un Impuesto local de carácter obligatorio (art. 6o.1 LHL), en relación al cual la autonomía tributaria local, excluida la potestad de imposición, se reduce a la posibilidad de intervenir en la fijación de los elementos necesarios para la determinación de la cuota tributaria (art. 15.2 LHL), en este caso mediante la facultad de elevar las tarifas fijadas por el legislador estatal aplicando sobre las mismas un coeficiente establecido en función de su población de Derecho (art. 96.4 LHL), y al ejercicio de las potestades de ordenación (mediante Ordenanza Fiscal que cumpla los requisitos del art. 16.2 LHL, entre ellos fijar aquel coeficiente) y de gestión tributaria (comprobación y recaudación, art. 98 LHL). Dado su carácter obligatorio, para la exacción de este impuesto no es necesario que se apruebe una Ordenanza Fiscal, como tampoco que el Ayuntamiento ejercite la facultad de intervenir que le reconoce la Ley (art. 96.5 LHL). (...). La potestad de la entidad local será de participación en la determinación de la cuota tributaria, pero la misma es de su exclusiva competencia, como la fijación de las tarifas del impuesto y de sus elementos básicos es competencia del Estado, integrándose el producto normativo de la entidad local, una vez acordado, en el grupo normativo del impuesto, sin que pueda invadir, directa o indirectamente, el ámbito competencial del Estado.”

* **APLICACIÓ DE COEFICIENTS**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 2 de novembre de 1995, recurs núm. 1379/1994, ponent: Sr. Villar Rojas.

“La modificación del cuadro de tarifas del Impuesto por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994, entra dentro de las competencias del Estado (art. 96.2 LHL), y supone el cambio de uno de los elementos del grupo normativo de este tributo local. Para los Ayuntamientos que no hubieran aprobado el coeficiente de incremento, su aplicación es directa: su exacción se realizará conforme al nuevo cuadro de tarifas sin que sea preciso ordenanza local para ello. Para los Ayuntamientos que hubieran aprobado aquel coeficiente de incremento la conclusión no es diferente. El coeficiente que hubieran aprobado se aplicará sobre las nuevas tarifas, pues siendo éstas competencia del Estado, entender que no son de apli-

cación en aquellos municipios que cuentan ya con tarifas superiores a las establecidas por la Ley, como el caso que nos ocupa, supondría reconocer a la potestad local eficacia para congelar la potestad impositiva del Estado, sin fundamento jurídico alguno. La facultad municipal reconocida por la legislación (art. 96.4 LHL) se reduce a aprobar el coeficiente de incremento, sin incluir decisión alguna sobre la tarifa exigible, que resulta de una operación matemática en la que se aplica sobre las tarifas fijadas por el Estado el coeficiente acordado por la Corporación Local; y, de otra parte, que esta legislación no limita la eficacia del coeficiente, una vez aprobado, ni sometiéndolo a término, ni condicionando su aplicabilidad hasta que el Estado modifique las tarifas, por lo que no es necesario modificar, siquiera formalmente, la Ordenanza reguladora.”

* **RÈGIM D'IMPOSICIÓ I ORDENACIÓ DELS IMPOSTOS OBLIGATORIS**

STSJ de Galicia de 20 juliol de 1994, recurs núm. 8545/1992, ponent: Sr. Vesteiro Pérez. “El propio carácter obligatorio de estos tributos [los del art. 60.1 LHL] hace que el régimen de su imposición y ordenación sea mucho más reducido que el de los tributos de exacción voluntaria, circunscribiéndose a la posibilidad de fijar, dentro de los límites señalados por la Ley, los elementos necesarios par la determinación de las respectivas cuotas tributarias. En consecuencia, los Ayuntamientos vienen obligados a exigir estos impuestos sin necesidad de acuerdo alguno de imposición, pues ésta viene determinada por la propia Ley estatal, y tampoco deben aprobar Ordenanza fiscal alguna, pues la exacción de los impuestos de referencia se ha de llevar a cabo con arreglo a la normativa estatal. En consecuencia, en aquellos Municipios en los que los Ayuntamientos respectivos no hagan uso de las mencionadas facultades, ni aprueben las correspondientes Ordenanzas Fiscales, los impuestos de referencia se exigirán con arreglo a las magnitudes fijadas como mínimas por la propia ley estatal.”

2 Ordenances fiscals

2.1. Contingut

* **NECESSITAT D'APROVAR UNA ORDENANÇA PER ALS TRIBUTS POTESTATIUS**

STSJ de Castella-La Manxa de 31 de juliol de 1995, recurs núm. 580/1993, ponent: Sr. Salinas Verdeguer.

“Hay que considerar incumplido el art. 15.1 LHL que dispone “salvo en los supuestos previstos en el art. 60.1 de la presente Ley las Entidades Locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes Ordenanzas fiscales reguladoras de los mismos” pues el impuesto debatido se crea en el número 2 del art. 60 de la referida ley y no consta que por el Ayuntamiento demandado se haya seguido el procedimiento establecido en el art. 15 y siguientes para la imposición del referido impuesto, lo que conlleva la nulidad de la liquidación impugnada.”

* ADAPTACIÓ DE LES NORMES ESTATALS DE GESTIÓ

Consultes de la Direcció General de Tributs núm. 2218-00, de 5 de desembre de 2000, i 1481-02, de 2 d'octubre de 2002.

“El legislador ha facultado a las Entidades Locales para adaptar las normas estatales de gestión tributaria a su peculiar régimen de organización y funcionamiento, bien en las Ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de Ordenanzas fiscales generales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales. Y por tanto, es precisamente, la nueva redacción que la Ley 50/1998 ha dado al artículo 12 y al apartado 3 del artículo 15 de la LHL la que ha permitido a las Entidades Locales adaptar, por medio de sus Ordenanzas fiscales, la normativa reguladora de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos estatales al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, pero sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.”

* ORDENANCES I BENEFICIS FISCALS

STSJ de la Comunitat Valenciana de 16 de setembre de 1994, recurs núm. 791/1993, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“La ordenanza fiscal no es sino la forma de desarrollo y la manera de exteriorizar la potestad normativa de los Entes Locales, actualizada bajo la modalidad de Reglamento Administrativo. Así expresamente lo menciona el art. 106 de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local, y así se desprende de lo dispuesto en los arts. 16 a 19 LHL, y expresamente del contenido del párrafo 2 de este último precepto. Uno de los límites genéricos previsto en la LHL es el que previene el art. 9.1, donde se prohíbe el reconocimiento de beneficios fiscales diferentes a los expresamente previstos en las leyes. Este precepto es una consecuencia necesaria del principio de legalidad, pues dado que las ordenanzas fiscales son normas reglamentarias, como tales están limitadas por el principio de reserva de ley, tal como está establecido en nuestra Constitución, y concretado a nivel de ley ordinaria en el art. 10 LGT que expresamente exige, en su letra “b” la regulación por Ley del “establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias”. De esta forma, si el establecimiento de las exenciones y demás beneficios fiscales está amparado por la reserva de ley, al carecer de potestades legislativa los entes locales, consecuentemente, carecen de potestad tributaria para establecer, suprimir y prorrogar beneficios tributarios.”

2.2. Motivació

* DIFERÈNCIES ENTRE ORDENANCES

STSJ de Catalunya de 30 de setembre de 1994, recurs núm. 615/1994, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La motivación de los acuerdos aprobatorios de Ordenanzas Fiscales, bien en sí mismos considerados, bien en relación con sus antecedentes que han de acompañar al expediente, ha de ser sustancialmente diferente según los casos: a) Cuando se trate

de la aplicación de coeficientes o índices sobre los tipos impositivos previstos en la Ley, no precisa su adopción de motivación ni razonamiento alguno, al tratarse del ejercicio de funciones soberanas de las Corporaciones Locales, o si se prefiere, de decisiones políticas, en un cabal entendimiento de este término, que no requieren aquella motivación ni son, en sí mismas, enjuiciables por los Tribunales de Justicia. En efecto, en tales casos se trata del ejercicio del poder tributario local, tal como éste ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, en particular en su sentencia de 17 de febrero de 1987, resultado de la coordinación de los principios constitucionales de reserva de ley tributaria y de autonomía local. También el art. 9.3 de la Carta de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985 declara que una parte al menos de los recursos financieros de las colectividades locales deben provenir de los cánones e impuestos locales, cuya tasa o cuantía tienen el poder de fijar dentro de los límites de la ley. De esta forma, la aplicación de coeficientes (así, el combatido en la demanda respecto del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) es potestativa, sin establecerse en la ley ninguna causa o criterio para ello, existiendo, pues, una soberanía o libertad máxima, por lo que la posición de los órganos jurisdiccionales respecto de los acuerdos municipales al respecto será análoga a la del Tribunal Constitucional en relación con las leyes: sólo podrá enjuiciarse el procedimiento formal de adopción de los acuerdos y de su publicación así como el ajuste a los porcentajes legales, pero ni las causas o criterios ni la motivación o su ausencia podrá ser analizada salvo casos de arbitrariedad notoria, constitucionalmente prohibida; b) Cuando se trate de impugnación de las clasificaciones de las calles, a múltiples efectos impositivos, el planteamiento ha de ser, por el contrario, radicalmente diverso, pues el control jurisdiccional no ha de alcanzar sólo a los aspectos procedimentales y al respeto de los elementos legales reglados, sino que comprende también la atribución concreta a cada calle de una determinada categoría, pues aunque para ello exista un amplio margen de discrecionalidad técnica en el Ayuntamiento, nunca cabe confundir tal discrecionalidad con la soberanía política antes referida. El ejercicio de potestades discrecionales de carácter técnico podrá ser controlado jurisdiccionalmente cuando no se trate de meras opiniones o criterios del recurrente, sino que exista una prueba adecuada y suficiente que ponga de manifiesto que la Corporación Local ha incurrido en error al llevar a cabo la clasificación o ha prescindido de los necesarios estudios o informes al respecto. No obstante, será necesario para ello, de ordinario, un informe pericial que evidencie tal error, pues no se trata de sustituir el criterio municipal por el del perito procesal, sino de que las pruebas procesales, y singularmente el resultado de la apreciación de la pericial según las reglas de la sana crítica, hagan patente aquel error, sin que basten meras alegaciones subjetivas de la parte, carentes de cualquier apoyo probatorio; c) Un tratamiento particular ha de merecer, por fin, la fijación de las tarifas para la exacción de tasas y precios públicos: En materia de tasas, el art. 25 LHL instrumenta precisamente técnicas para garantizar el cumplimiento del principio establecido en el art. 24.1, al disponer que los acuerdos de establecimiento de tasas para financiar total o parcialmente los nuevos servicios deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto la previsi-

ble cobertura del coste de aquéllos. Sólo con los aludidos informes podrá la Corporación Local, al calcular los tipos impositivos, cumplir el requisito de reserva de ley, y al mismo tiempo el administrado hacer uso de su derecho a impugnarlas y los órganos jurisdiccionales el controlar la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican, que constitucionalmente les corresponde conforme al art. 106.1 de la Constitución. Por el contrario, si se careciera de tales informes, resultarían ilusorios el derecho de los administrados a reclamar y el cumplimiento por los Tribunales de su potestad de control de la legalidad de la actuación administrativa e incluso imposible por la propia Corporación Local el ajustarse a tal legalidad. La falta de estos informes llevaría consigo la nulidad de los acuerdos aprobatorios o modificatorios de los importes de las tasas, pues han de ser previos a la determinación por el Ayuntamiento del justo importe de acuerdo con la ley, y frente a esta omisión no podría prevalecer la presunción de legalidad de los actos administrativos, con cuya aplicación la carga de la prueba de que los tipos son excesivos correspondería al administrado, lo cual sólo ocurrirá cuando efectivamente consten tales informes y con ello los acuerdos estén regularmente adoptados; Tratándose de precios públicos, es criterio reiterado de esta Sala que es de aplicación supletoria el contenido del Título III de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, respecto de la legislación que establezcan las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales sobre precios públicos en el ámbito de sus competencias, según reza la Disposición Adicional séptima de la propia Ley 8/1989, por lo que al disponer el art. 26.2 de la misma que “toda propuesta de fijación o modificación de precios públicos deberá ir acompañada de una Memoria económico-financiera que justificará el importe de los mismos que se proponga, el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes y en su caso, las utilidades derivadas de la realización de las actividades y la prestación de los servicios o los valores de mercado que se hayan tomado como referencia”, resulta aplicable la necesidad de tal memoria económico-financiera, pues sólo con ella podrá la Corporación local cumplir los requisitos legales para su establecimiento, el ciudadano hacer uso de su derecho a impugnarlo y los Órganos jurisdiccionales controlar la legalidad de la actuación administrativa. Por lo tanto, del citado art. 26.2 de la Ley 8/89 resulta la falta de justificación de las alegaciones y opiniones doctrinales según las cuales no existe en materia de fijación de las cuantías de los precios públicos límite o criterio legal alguno, de forma que la Administración gozaría de una amplia libertad para determinarlas, pues tal tesis no resultaría constitucional, dado que la Administración ha de actuar sujeta en todo caso al ordenamiento jurídico y actuar con criterios de objetividad, resultando de los arts. 45.2 y 45.3 LHL, en definitiva, que la “referencia al valor de mercado” es un “límite” del precio público por utilización privativa, que habrá de ajustarse precisamente al mismo, y a tal efecto, según el repetido art. 26.2 de la Ley 8/89, habrán de justificarse en la Memoria económico-financiera “los valores de mercado que se hayan tomado como referencia” y que como se desprende del art. 25.1 de la misma Ley 8/89, ha de existir una “equivalencia” entre la cuantía de los precios públicos por utilización privativa y el “valor de mercado tomado como referencia”.

En suma, pues, dentro del concepto de valor de mercado, al que no hay que ajustarse estrictamente, sino que sólo ha de tomarse como referencia, la Administración goza de un amplio margen de discrecionalidad, pero ni ésta equivale a arbitrariedad (constitucionalmente excluida en el citado art. 9.3 de la Norma Fundamental), ni la fijación de los precios públicos podrá apartarse sin razones bastantes de la justificación contenida en la Memoria económico-financiera.”

*** INCREMENT DEL TIPUS DE GRAVAMEN**

STSI de la Comunitat Valenciana de 27 de gener de 1994, recurs núm. 791/1993, ponent: Sr. Manglano Sada.

“El análisis efectuado nos permite apreciar la corrección formal llevada a cabo durante la tramitación de la modificación de la Ordenanza Fiscal, así como la existencia de soporte jurídico suficiente para considerar que el incremento del tipo de gravamen se encuentra dentro de los límites legalmente establecidos, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 15, 16, 17, 60 y 73.3 LHL y 164.1, 173, 175 y 196 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales de 28 noviembre 1986. Por ello, resultará impertinente la alegación actora de falta de justificación y motivación del aumento, pues tanto en la Memoria de la Alcaldía como en los informes de la Secretaría e Intervención municipal se justifica dicho incremento por las necesidades racionales de financiación de los gastos presupuestados para el ejercicio 1992 por la Corporación demandada, debiendo recalcar que los aumentos no se ciñeron sólo a IBI sino también al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, al Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, siendo modificada, asimismo, la Ordenanza de Contribuciones Especiales.”

2.3. Procediment d'elaboració

*** OMISSIÓ DE TRÀMITS EN LA MODIFICACIÓ DE L'ORDENANÇA**

STSI d'Extremadura de 30 de gener de 1996, recurs núm. 229/1993, ponent: Sr. Olea Godoy.

“Le asiste la razón a la defensa del recurrente cuando aduce la nulidad radical de la modificación de la Ordenanza y, por derivación, de la subsiguiente liquidación, toda vez que en la adopción de esa modificación se omitieron trámites procedimentales esenciales establecidos legalmente para este tipo de disposiciones generales. En efecto, ya el art. 49 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, establece, con carácter general, los trámites procedentes para la adopción de las Ordenanzas Municipales, consistentes en: A. Aprobación inicial por el Pleno de la Corporación; B. Información pública y audiencia de los interesados por un plazo de, al menos, treinta días, durante los cuales podrán formularse reclamaciones y sugerencias; y C. Resolución de las reclamaciones y sugerencias y, por último, la aprobación definitiva. Pero es la LHL la que con mayor detenimiento se refiere específicamente a las Ordenanzas Tributarias Locales en sus arts. 15 y siguientes, estableciendo que las mismas, bien en su aprobación o modificación de las ya vigentes, requieren un pre-

ceptivo “acuerdo provisional” del Pleno de la Corporación respectiva en el que, cuando se trate de una modificación, se contenga la “nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación”. Ese acuerdo provisional habrá necesariamente de exponerse en el tablón de anuncios del Ayuntamiento por un plazo mínimo de treinta días, debiendo también publicarse, al menos (Municipios de población inferior a 10.000 habitantes, como lo es el de autos), en el “Boletín Oficial” de la provincia, con el fin de que los interesados puedan examinar el expediente y presentar, en su caso, reclamaciones. Una vez transcurrido el citado plazo se procederá a la aprobación definitiva, bien de forma expresa, si se presentaron reclamaciones, o de forma tácita, en otro caso. Finalmente es preceptiva la publicación de la Ordenanza, en todo caso, en el “Boletín Oficial” de la provincia sin cuyo requisito no podrá entrar en vigor. Pues bien, todas y cada una de las exigencias procedimentales han sido omitidas en el caso de autos donde simplemente consta el acuerdo municipal, ya definitivo desde su inicio, lo que obliga a reconocer que existe en el caso de autos una omisión total y absoluta de procedimiento que hace a la modificación de la Ordenanza nula de pleno derecho, de conformidad con lo prevenido en el art. 47.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, aún vigente al momento en que se adoptó el acuerdo impugnado y, por tanto, deviene nula radicalmente la liquidación aquí revisada.”

* QUÒRUM D'APROVACIÓ

STSJ de Navarra de 13 d'octubre de 1999, recurs núm. 497/1996, ponent: Sr. Rubio Pérez.
 “El “quorum» debe darse, sin duda alguna, tanto para la aprobación inicial como para la definitiva, no cabiendo atribuir eficacia jurídica a la posterior ratificación del acuerdo de aprobación inicial mediante acuerdo, esta vez adoptado por mayoría absoluta, porque no nos hallamos ante un mero vicio o defecto subsanable sino ante un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho, toda vez que se trata de un acto dictado prescindiendo total y absolutamente de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados [art. 62.1 e) de la LRJ-PAC], de forma que difícilmente cabe convalidación o subsanación alguna, como así se desprende de lo dispuesto en el art. 67 del citado texto legal.”

* VICI ESSENCIAL

STS de 15 de juny de 1994, recurs d'apel·lació núm. 6815/1992, ponent: Sr. Ruiz-Jarabo Ferrán.

“La infracción del art. 26.2 de la Ley 8/1989 constituye un vicio verdaderamente esencial, que comporta la nulidad [ex artículo 47.1.c) y 47.2 de la LPA] tanto de los actos de aprobación, como de la Ordenanza misma, por resultar imposible que los Concejales, los ciudadanos y -en última instancia- los propios órganos jurisdiccionales podamos examinar, valorar y fiscalizar -en ausencia de dicha Memoria- si el precio público que se fija o modifica está o no justificado, por concurrir las circunstancias y condiciones adecuadas para su determinación, que exprese el repetido art. 26.2.”

* **RECURS CONTRA L'APROVACIÓ DEFINITIVA**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 21 de gener de 2002, recurs núm. 38/1997, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

"El acto que se pretende recurrir no es el acuerdo definitivo de modificación de las Ordenanzas fiscales para el ejercicio de 1996, objeto de publicación en el Boletín Oficial de la Provincia de 30 de diciembre de 1995, sino una hipotética desestimación presunta de aquel escrito de alegaciones deducido el 28 de noviembre de 1995 frente al acuerdo provisional del Pleno proponiendo la subida impositiva, y calificamos de hipotética la desestimación presunta de aquellas alegaciones porque, como se ha indicado más arriba, fueron objeto de desestimación expresa en el acuerdo plenario de 20 de diciembre de 1995; así las cosas, es lo cierto que el acto impugnado aquí no es susceptible de recurso porque no se está dirigido frente al acuerdo definitivo de imposición de los incrementos en las diferentes figuras tributarias locales que se publicara en el Boletín Oficial de la Provincia de 30 de diciembre de 1995, acuerdo que, por lo demás, ha devenido en firme al no haberse interpuesto frente a él recurso alguno en el plazo de dos meses a que se refiere el artículo 58 de la Ley de la Jurisdicción y sin que a tales efectos, pueda tener acogida el argumento de que nos encontramos frente a un acto administrativo de carácter presunto para el que pudiera existir un plazo de recurribilidad de un año a contar desde el día siguiente al que fuera desestimada la pretensión incontestada."

* **EXPOSICIÓ PÚBLICA**

STSJ de Cantàbria de 12 de juny de 1997, recurs núm. 39/1996, ponent: Sra. Marijuán Arias.

"El art. 17 LHL obliga a la exposición pública de los acuerdos provisionales relativos a la aprobación y modificación de las Ordenanzas fiscales, abriéndose un periodo de treinta días dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. La identidad de esta fase con la prevista en el art. 49, apartado b), de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local, es patente. Examinado el procedimiento para la aprobación de la Ordenanza de imposición de las contribuciones especiales, se denuncia por la parte recurrente que dado que en la primera delimitación de los terrenos afectados por la imposición, no se encontraban incluidos, sino que lo fueron con posterioridad al trámite de información pública, se les ha ocasionado indefensión al no haber podido formular las alegaciones que tuvieran por pertinentes en defensa de su derecho. Siendo así que en el presente caso la parte recurrente ha podido impugnar su inclusión en el perímetro de imposición de las contribuciones especiales, resulta patente la ausencia de indefensión y la correlativa desestimación de la petición de nulidad instada."

* **EFFECTES DE LA INSUFICIÈNCIA DEL TERMINI D'EXPOSICIÓ**

STS de 2 de març de 2002, recurs de cassació núm. 8765/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

"La publicación del acuerdo de aprobación definitiva no es bastante para producir la convalidación de los graves defectos producidos, entre ellos el de haberse produ-

cido dicha aprobación antes de que se hubiera agotado el plazo de información pública, lo que equivale a la inexistencia del trámite, y conduce sin paliativos a la apreciación de nulidad absoluta de las Ordenanzas impugnadas, a tenor de una constante jurisprudencia que subraya la imprescindibilidad de este trámite (STS de 23 de julio de 1997, recurso de apelación núm. 7060/1991, según cuya doctrina la aprobación inicial de una Ordenanza Municipal que entra en vigor pasado un plazo desde su publicación, sin información pública previa, es un supuesto de nulidad absoluta que no puede ser subsanada «a posteriori» por la posterior impugnación de algún interesado; y también preconizaron la existencia de dicho tipo de nulidad, por no haberse cumplido el trámite de información pública, las sentencias de 23 de julio de 1997 y de 18 de octubre de 2000). Y ello es lógico, si se tiene en cuenta que el período de información pública representa el trámite de audiencia, considerado esencial en la formación de la voluntad de los órganos de la Administración en este tipo de procedimientos, según pone de relieve el art. 105.a) CE.”

*** ACORD SOBRE LES RECLAMACIONS O AL-LEGACIONS**

STSJ de Balears de 18 d'octubre de 1993, recurs núm. 644/1993, ponent: Sr. Fiol Gomila.
 “Si el Acuerdo definitivo impugnado se adoptó de manera automática al estimarse la inexistencia de reclamaciones o alegaciones, no obstante haberse presentado varias reclamaciones en el plazo de 30 días contados a partir de la publicación del Edicto en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y sin haberse tenido en cuenta además, los escritos presentados dentro de los 30 días siguientes a la exposición al público en el Tablón de Anuncios del Ayuntamiento, ello debe obligar a la declaración de nulidad de los Acuerdos impugnados habida cuenta que no podían adoptarse de forma automática, sino que requerían resolver las reclamaciones formuladas, aparte de haberse adoptado antes de finalizar el período de publicación. Declaración de nulidad que debe suponer la retroacción del procedimiento al momento de resolver dichas reclamaciones presentadas, que pueden serlo de forma expresa o tácita, pero que en todo caso exigen la adopción por la Corporación Local del Acuerdo definitivo que proceda.”

*** APROVACIÓ AUTOMÀTICA**

STSJ de Catalunya de 22 de febrer de 2002, aspecte de legalitat núm. 816/2001, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.
 “En la sentencia del Tribunal Supremo de 27-5-1996 (reproducida en la STS de 1-7-1996, ambas en relación con Ordenanzas del Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz) cabe distinguir lo que constituye la «ratio decidendi», consistente en la falta de publicación del acuerdo definitivo y Ordenanza, conforme al art. 17.4 de la Ley de Haciendas Locales, y lo que debe estimarse únicamente «obiter dicta», referido a la necesidad de acuerdo plenario en el caso de no presentación de reclamaciones contra el acuerdo provisional, conforme al texto originario del art. 17.3 de la misma Ley. Estos razonamientos «obiter dicta» del Alto Tribunal, no pueden ser decisivos, habida cuenta de que en el propio texto originario del art. 17.4 citado ya se hacía explícita mención a los acuerdos «provisionales elevados automáticamente a tal catego-

ría (de acuerdos definitivos)», automatismo que lleva implícita la falta de necesidad de acuerdo plenario para entender definitivamente adoptado el acuerdo provisional cuando no se presentaran reclamaciones contra el mismo. Y así lo ha entendido el propio legislador, que a través de la citada Ley 50/1998 ha añadido un último inciso al art. 17.2 con el siguiente tenor: «sin necesidad de acuerdo plenario», modificación legal que, en virtud de lo expuesto, hay que estimar meramente aclaratoria o interpretativa y no innovadora del texto legal originario. Por el contrario, la falta de publicación de los acuerdos definitivos («incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría», como siempre ha rezado el art. 17.4) constituye causa de nulidad o ineficacia de la Ordenanza, como señalaran las «ratio decidendi» de las expresadas sentencias del Alto Tribunal.”

2.4. Publicitat

* DATA REAL DE LA PUBLICACIÓ

STSJ de Castilla i Lleó (Burgos) de 7 d'octubre de 2003, recurs d'apel·lació núm. 170/2003, ponent: Sr. Zatarain Valdemoro.

“La eficacia, certeza y validez de la ordenanza municipal núm. 507 reguladora del impuesto sobre Bienes Inmuebles, debe ser referida a la fecha de su publicación real, y la misma se produjo cuando se publicó el tan citado anexo, y la fecha de publicación real es el 7 de enero de 2002, no admitiéndose como fecha de publicación el 31 de diciembre de 2001 (más bien sería de eficacia), por su notoria mendacidad.”

* PUBLICACIÓ ÍNTEGRA DE L'ORDENANÇA

STSJ de Madrid de 23 de juliol de 1996, recurs núm. 147/1993, ponent: Sr. Calderón González.

“La publicación en el “Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid” se ha ajustado a lo previsto por el núm. 2 del art. 17 LHL, sin que pueda exigirse, porque la ley no lo hace, una publicación íntegra de la aprobación provisional. Cuestión distinta es si se tratara de la aprobación definitiva cuya publicación íntegra es inexorable (art. 17.4 LHL). Y ello es así, por una elemental razón de orden lógico. Esto es, la exposición al público que prevé el art. 17.1 LHL tiene que ver con el principio de participación (art. 105 CE) ciudadana en la elaboración de disposiciones generales cuyo ámbito les afecte, ya que transcurrido dicho período de exposición las partes pueden hacer las reclamaciones o proponer las modificaciones que estimen convenientes (art. 17.3 LHL). Por el contrario, la publicación íntegra (art. 17.4 LHL) de la Ordenanza Fiscal en el “Boletín Oficial”, ya definitivamente aprobada, tiene que ver con el principio de publicidad de las normas jurídicas escritas, en general, sea como un requisito esencial de su existencia, o como simple condición de eficacia de los mismos, constituyendo un principio básico recogido en el art. 9.3 CE. Es inválidamente, por el contrario, la denunciada falta del acuerdo de aprobación definitiva por el Pleno de la Corporación Municipal, al tratarse del cumplimiento de un requisito formal exigido expresamente en el art. 17.4 LHL cuya omisión ha sido denunciada por la Asociación recurrente, sin que frente a dicha afirmación, sea admisible acogerse a la presunción que, tal aprobación, ha de dedu-

cirse del Acuerdo del Plenario Municipal, del que únicamente consta que fueron desestimadas las alegaciones formalizadas durante el período de exposición, sin referencia alguna al acuerdo aprobatorio singular y concretamente previsto en el texto del precitado art. 17.3 LHL, ya que solamente en el supuesto previsto de que no existieran reclamaciones se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo definitivo.”

*** ORDENANCES TIPUS APROVADES PER LA DIPUTACIÓ**

STSJ de Catalunya de 4 de juny de 2002 -recurs núm. 357/2001 i STSJ de Catalunya de 4 de desembre de 2002 -recurs núm. 378/2001, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Es necesaria la publicación del texto íntegro de la Ordenanza, pero resulta suficiente la remisión a Ordenanzas-tipo aprobadas por la Diputación Provincial, pues cabe admitir la fórmula de que los Ayuntamientos se adhieran a unos textos-modelos previamente publicados, en evitación de costes innecesarios de publicación con una fórmula que garantiza plenamente el conocimiento de la ordenanza previamente publicada y cumple con ello cabalmente la finalidad de la publicación, siendo ese el caso de los Modelos-Tipos de Ordenanzas que para los Ayuntamientos de la provincia de Barcelona viene aprobando y publicando en el Boletín Oficial de la Provincia la Diputación de Barcelona, modelos aprobados en uso de las competencias propias de asistencia y cooperación jurídica y técnica a los municipios de conformidad con lo previsto en los arts. 88 y 89 de la Ley catalana 8/1987, de 15 de abril, Municipal y de Régimen Local de Cataluña. Tal habilitación legal justifica cumplidamente la publicación de los aludidos modelos-tipos de Ordenanzas Fiscales, a los que cabe remitirse por los Ayuntamientos, cumpliéndose así la finalidad legalmente exigida de la publicación del texto íntegro de las Ordenanzas, al tiempo que se cumple el principio de eficacia en la actuación de las Administraciones públicas (art. 103.1 de la Constitución), con el consiguiente ahorro económico (en ocasiones indispensable) para los municipios, especialmente a los que tienen menos capacidad económica y de gestión”.

*** PUBLICACIÓ EN UN DIARI DE MAJOR DIFUSIÓ DE LA PROVÍNCIA**

STSJ de Catalunya de 31 d'octubre de 2002, recurs núm. 362/2000, ponent: Sr. Díaz Fraile.

“La alegación de la recurrente de no publicación de la modificación de la Ordenanza Fiscal en un periódico de los de mayor circulación «de la provincia» no ha sido rebatida por el Ayuntamiento demandado, que únicamente ha señalado que la referida publicación habría tenido lugar en el boletín municipal «Riu Sec», debe acogerse la pretensión de la actora de que se declare la nulidad de la Ordenanza Fiscal impugnada por infracción de las previsiones del art. 17 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales”.

2.5. Irretroactivitat

*** PRINCIPI D'IRRETROACTIVITAT**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 17 d'octubre de 1994, recurs núm. 1840/1992, ponent: Sr. Sánchez Faba.

“La cuestión litigiosa se centra en determinar si es o no posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas, es decir, en definitiva, la interpretación y el contenido que haya de darse a la expresión contenida en el inciso final del art. 107.1 de la Ley 7/1985: “salvo que en las mismas se señale otra fecha”. De las Ordenanzas impugnadas, dos de ellas, las relativas a los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Vehículos de Tracción Mecánica, tienen un período impositivo que en cuanto a la primera coincide con el año natural siempre, devengándose el 1 de enero de cada año, produciendo el devengo el efecto jurídico de fijar la legalidad aplicable para determinar la cuota o deuda tributaria, y en cuanto a la segunda, aunque el período impositivo pueda no coincidir con el año natural en el supuesto de primeras adquisiciones de vehículos, en los demás casos es aplicable idéntica argumentación, por lo que no pueden aplicarse al ejercicio de 1992 ni la imposición ni las modificaciones introducidas en dichas Ordenanzas publicadas en 7 de marzo en el “Boletín Oficial” de la provincia. En cuanto a las restantes Ordenanzas Fiscales la aplicación del principio de irretroactividad conduce a la conclusión de que su entrada en vigor debe entenderse a partir de la fecha de publicación, conforme se establece en el art. 17.4 LHL. Finalmente, en cuanto a las Ordenanzas relativas a precios públicos, debe entenderse como fecha de entrada en vigor también la de publicación de las mismas, pues el art. 70.2 de la Ley 7/1985, de 2 abril, debe entenderse modificado por la aplicación analógica a los precios públicos del antes citado art. 17.4 LHL, pues no existe razón alguna para que exista una dualidad legislativa en cuanto a la fecha de entrada en vigor de las tasas y de los precios públicos.”

*** RETROACTIVITAT PERMESA PER LA LLEI**

STSJ de Múrcia de 7 de febrer de 1994, recurs núm. 1530/1992, ponent: Sr. Espinosa de Rueda Jover.

“Si bien como principio general las Ordenanzas Fiscales no tienen efecto retroactivo, cabe contemplarlo cuando una Ley Fiscal así lo determine, como ocurre en el presente caso [Ley 18/1991, de 6 junio, del IRPF, Ordenanzas IAE para 1992], aunque siempre dentro de los límites que se establezcan. Igualmente la obligación de incluir en su texto articulado, entre otras menciones la del comienzo de aplicación, debe ser interpretado como una facultad de los Entes Locales para concretar ese momento hacia adelante, una vez que haya entrado en vigor, pero nunca hacia atrás.”

*** RETROACTIVITAT DEL RECÀRREC METROPOLITÀ SOBRE L'IBI**

STSJ de Catalunya de 3 de febrer de 1995, recurs núm. 731/1995, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La siempre polémica cuestión de la posibilidad o no de efectos retroactivos de las Ordenanzas fiscales no resulta de aplicación al caso de autos, por cuanto se trata de un recargo sobre un tributo que si bien se devenga el primer día del período impositivo, éste coincide con el año natural (art. 75 LHL), por lo que no se puede estimar que tenga efecto retroactivo un recargo establecido en una Ordenanza Fiscal publicada el 3 de febrero y que se aplica para el ejercicio o período impositivo que sólo ha transcurrido en una doceava parte. El término de comparación que se ofrece en la demanda sobre aprobación de coeficientes e índices no es tampoco de aplicación al

caso presente, en que el recargo es susceptible de una eficacia divergente de la del tributo sobre el que recae. Por fin, la jurisprudencia constitucional que se cita, lejos de impedir la retroactividad de las normas tributarias, la permite de acuerdo con la finalidad y circunstancias de cada una, sin que en el caso presente se observe vulneración alguna de los principios constitucionales en juego, al tratarse de un recargo sobre un tributo que si bien ya se encontraba devengado, no había transcurrido sino una mínima parte de su período impositivo y, desde luego, no había sido liquidado, por lo que, en todo caso, se trataría de una retroactividad de grado mínimo sin ninguna trascendencia constitucional. La interpretación del art. 16 LHL no resuelve directamente la cuestión de la posibilidad o no de retroactividad material de las Ordenanzas Fiscales, que habrá de resolverse en cada caso, según el grado de retroactividad de que se trate y la materia imponible en cuestión, para así contrastar el supuesto con la amplia doctrina constitucional que ha examinado repetidamente este problema en el ámbito fiscal (que no es, como erróneamente se pretende, sancionador). Aquí, se insiste, se trata de un tributo diferente de aquel sobre el que se establece el recargo y la publicación en el “Boletín Oficial” de la provincia se lleva a cabo cuando no había transcurrido sino una mínima parte del período impositivo de este tributo diferente ni el mismo se había liquidado, por lo que ni hay retroactividad propiamente dicha, ni la existente vulnera el ordenamiento jurídico.”

* **RETROACTIVITAT EN LA MERITACIÓ INSTANTÀNIA**

STSJ de Catalunya de 2 de juny de 1995, recurs núm. 878/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La jurisprudencia constitucional, contenida esencialmente en la STC 126/1987, de 29 de junio, no permite conclusiones apriorísticas en abstracto, sino que exigen estar a las circunstancias del caso concreto. Cuando como aquí ocurre por tratarse de un precio público, su presupuesto de hecho es instantáneo, el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo (aquí la utilización privativa del dominio público local), debiendo entenderse que en tal supuesto no es admisible que una Ordenanza grave hechos anteriores a su entrada en vigor mediante su publicación oficial. En consecuencia, el precio público aquí cuestionado no cabe exaccionarlo sino con posterioridad a la publicación de la Ordenanza. Como el 1 de enero de 1990 quedaron sin vigor las Ordenanzas dictadas al amparo del régimen legal anterior, en tanto no se publicaron en legal forma nuevas Ordenanzas, no se podía exigir precio público alguno, que sólo será exigible a los presupuestos de hecho posteriores a su publicación. Ningún obstáculo existe, por el contrario (una vez derogada la interrelación entre vigencia de las Ordenanzas y los ejercicios presupuestarios), en la aplicación de la discutida Ordenanza a partir de su publicación, de forma que procede la estimación parcial del recurso, debiendo girarse una nueva liquidación que grave exclusivamente, y en la correspondiente proporción, la utilización del dominio público a partir del 22 de febrero de 1990.”

* **SEGURETAT JURÍDICA**

STS de 28 de gener de 1999, recurs de cassació núm. 7538/1993, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La interpretación jurídicamente más correcta de la norma que se analiza es que

aquella previsió permete en principi posponer, pero no adelantar, sobre la fecha de publicació, la efectivitat del tribut. De otro modo, los Ayuntamientos tendrían libertad omnimoda para gravar hechos imponibles de años anteriores, alterar situaciones tributarias extinguidas, etc.; y, por ello, sólo en la medida en que una norma con rango de ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria respecto a la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora, sólo entonces podrá la Corporación, habilitada por esa norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquélla. Y no puede admitirse una interpretación del referido artículo 107.1 como si contuviera una habilitación permanente e indiferenciada para que cualquier Corporación pueda dotar de la retroactividad que quiera a cualquier Ordenanza Fiscal, pues, en tal caso, desaparecería la seguridad jurídica que supone para los contribuyentes conocer previamente -por medio de la aprobación y publicación definitivas de tal norma reglamentaria- cuáles son las normas -y con qué alcance- van a gravar sus bienes, antes de que el gravamen mismo se haga efectivo (por lo que el sacrificio de esta garantía es tal que sólo el Legislador, y no los poderes tributarios subordinados, puede exigirlo en un caso concreto y para un ejercicio determinado)."

*** RETARD EN LA PUBLICACIÓ**

STS de 13 de març de 1999, recurs de cassació núm. 2358/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez.
 "Si por descuido de la propia Corporación interesada -porque no consta ni se ha aducido que mostrara insistencia alguna en la publicación- o por atraso imputable a los órganos de gestión del propio periódico oficial, la publicación no tuvo lugar oportunamente, son estas circunstancias ajenas a la realidad aquí enjuiciada, que es bien simple: una disposición que sólo pudo entrar en vigor en 5 de febrero de 1992 no puede tener efectividad en 1 de enero anterior. Ni siquiera la norma, como es lógico, pudo prever, ni previó, tal eventualidad. Sostener que se trata de un supuesto de aplicación retroactiva en tales condiciones, equivale a razonar sobre hipótesis no reales y a confundir una situación de no vigencia con un supuesto de retroactividad."

*** RETROACTIVITAT ABSOLUTA**

STS de 30 d'octubre de 1999, recurs de cassació núm. 1344/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.
 "Aunque es cierto que no existe prohibición constitucional para la existencia de legislación tributaria retroactiva, puesto que el principio de irretroactividad viene referido por la Constitución a las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales -art. 9.3 de aquélla y STC 126/1987, de 16 de julio-, no lo es menos que, en el supuesto de autos, de admitirse hipotéticamente -que no se admite, Sentencias de 13 de febrero de 1984, 1 de septiembre de 1988 y 24 de julio de 1989, entre otras- que una norma de rango reglamentario, como es una ordenanza, pudiera determinar «per se» su aplicación retroactiva, se estaría ante una retroactividad absoluta o, como reiteradamente se la ha llamado, auténtica o propia, porque afectaría a hechos imponibles o situaciones producidos o realizados con anterioridad a su vigencia. Conforme al art. 17.4 LHL, si se pretende la aplicación a obligaciones tributarias surgidas con anterioridad a la publicación se estaría ante un supuesto de aplicación retroactiva absoluta que estaría proscrito, según la

Sentencia constitucional antes invocada y reiterada jurisprudencia de esta Sala, por contrariar otros principios constitucionales como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o, incluso, capacidad económica del contribuyente.”

* **PROHIBICIÓ D'EFICÀCIA RETROACTIVA**

STS de 8 de novembre de 1999, recurs de cassació núm. 1348/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“La Sala mantiene que la interpretación correcta del artículo 107.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, según la redacción dada por la disposición adicional primera de la LHL, es que las ordenanzas fiscales entran en vigor en el momento de su publicación, salvo que dispusieran una entrada en vigor posterior («vacatio legis»), pero bajo ningún supuesto prevé o admite la aplicación o eficacia retroactiva de las mismas, salvo que una disposición de rango legal dispusiera o autorizara lo contrario.”

* **TERMINI EXTRAORDINARI DE RETROACCIÓ**

STS de 22 de gener de 2000, recurs de cassació núm. 2690/1995, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La fijación del plazo de publicación constituye una «conditio iuris» de la disposición, impuesta por el legislador en aras del principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Constitución, con el fin de que los interesados no se vean sorprendidos por una imprevista o súbita fijación del impuesto, que no les permita estudiar las consecuencias de su implantación en la marcha de las empresas. Si la publicación de una disposición forma parte de las garantías ciudadanas más indispensables, como se cuida de recoger el art. 2 del Código Civil, cuando además la publicación se condiciona a que se realice dentro de un plazo determinado, su función de garantía se robustece, al incorporarse a ella una «conditio iuris» para que comience la vigencia de la misma. Por tanto, las disposiciones legales sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, si bien permitieron la retroactividad al 1º de enero de 1992, fecha del devengo, de las Ordenanzas de las Corporaciones Locales y Provinciales que habían de establecer, por primera vez, el coeficiente de incremento, las escalas de índice de situación y el recargo provincial, en este inicial período de tan complejo tributo, limitaron esa excepcional retroactividad al período comprendido entre el 1 de julio de 1992, fecha tope para la publicación de las disposiciones reglamentarias correspondientes y la del devengo expresado, el primer día del mismo año, de manera que no es posible ampliar ese plazo extraordinario de retroacción, legalmente fijado, sin incurrir en violación de la norma que lo estableció y quebrantar el principio de seguridad jurídica en que aquélla se funda”.

* **EDICIÓ I VIGÈNCIA**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 14 d'octubre de 1996, recurs núm. 1620/1993, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“Es diferente la vigencia de una norma y su aplicación para que sus mandatos desplieguen eficacia, circunstancia ésta que aparece suficientemente resuelta en la LHL cuando en el art. 17.4, claramente, determina que las Ordenanzas fiscales no

entran en vigor hasta su completa y definitiva publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, para más adelante en ese mismo cuerpo normativo y en particular, en el contenido de su disposición adicional primera -dando nueva redacción a lo establecido en el art. 107.1 de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local-, pasar a aclarar que las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales comienzan a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el “Boletín Oficial” de la provincia correspondiente. De lo anterior es posible concluir, primero, que las Ordenanzas fiscales sólo entran en vigor con su publicación definitiva en el “Boletín Oficial” de la provincia; segundo, que comienzan a aplicarse y por ello, cobran eficacia, en la fecha que en ellas se señale a tal fin de suerte que, si en ellas no se indica fecha de comienzo, se aplicarán coincidiendo con la fecha de su entrada en vigor. En consecuencia, la edición de las Ordenanzas a que se refiere el apartado 5, del art. 17 LHL no es presupuesto, ni de su vigencia, ni de su eficaz aplicación, por lo que en el caso de autos, aquella liquidación tributaria practicada sin que la Ordenanza del ICIO estuviera editada, no queda afectada en su validez por esta circunstancia”.

2.6. Interessats legítims

* ASSOCIACIONS DE VEÏNS

STC núm. 252/2000, de 30 d'octubre de 2000, recurs d'ampara núm. 2747/1996, ponent: Sr. Mendizábal Allende.

“Las recurrentes, como por lo común toda asociación de vecinos, están legalmente constituidas para defender los intereses de sus asociados, intereses que en el caso que ahora hemos de resolver se habían reflejado, desde tiempo antes de interponerse el recurso contencioso-administrativo, en acciones colectivas, manifestaciones, escritos y reclamaciones ante el Ayuntamiento, etc., tendentes a denunciar los problemas que aquejaban al servicio público de saneamiento de aguas residuales. Por ello cabe afirmar que la exigencia y el pago de un precio público por el alcantarillado que debía dar servicio a toda una urbanización o barriada (alcantarillado que según los vecinos al parecer no había llegado a implantarse), como resolución administrativa objeto del recurso, con referirse individualmente a cada uno de sus destinatarios en tanto que sujetos obligados al pago, dados los términos de los estatutos y la razón de ser de las asociaciones vecinales sin duda afecta también a la totalidad de los vecinos integrados en las asociaciones solicitantes de amparo.”

* COMUNITATS AUTÒNOMES

STS de 30 d'octubre de 1999, recurs de cassació núm. 1344/1995, ponent: Mateo Díaz.

“El hecho de que el régimen tributario de las Entidades Locales venga regulado por una ley estatal -la de Haciendas Locales precitada- y el que ésta -art. 1- tenga tal consideración de legislación básica, no puede suponer, en absoluto, el apartamiento de las Comunidades Autónomas de las competencias que puedan desarrollarse en la materia. (...). Si el Legislador estatal y autonómico se encuentran directa y constitucionalmente concernidos a dar efectividad al principio de suficiencia de las Haciendas Locales y si, en definitiva, el núcleo básico de la autonomía local está constituido por la improcedencia de controles, incluidos los de legalidad, que conviertan la Administración Local en una Administración subordinada, entre otras, a la estatal o a

la autonómica (...), no es control que degrade la autonomía municipal someter a revisión jurisdiccional actos o acuerdos adoptados por las Corporaciones Locales, en el marco, sí, de sus competencias, pero con clara infracción del ordenamiento jurídico. (...). La tan aludida e indefinida frase «en el ámbito de sus respectivas competencias» que utiliza el art. 65 de la Ley Reguladora de las Bases tantas veces mencionada no puede, pues, ser interpretada con criterio literalista, sino con la amplitud que exige el tratamiento de un tema de legitimación. En definitiva, bastará con el anclaje que suponga el reconocimiento estatutario de competencias en el régimen local para que pueda someterse a revisión jurisdiccional -sin la más mínima lesión, por tanto, del principio constitucional de autonomía municipal- un acto o acuerdo de entidades locales que infrinja el ordenamiento que las mismas deben aplicar y respetar.”

2.7. Recursos contra les ordenances

* CONTROL JURISDICCIONAL

STSJ de Catalunya de 30 de setembre de 1994, recurs núm. 693/1990, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El control a desarrollar por este órgano jurisdiccional es exclusivamente jurídico, esto es, sobre la conformidad o no a derecho de tales disposiciones generales, sin que sean factibles análisis sobre la oportunidad o acierto de la mismas, habida cuenta de que los órganos jurisdiccionales no ejercen sobre las Corporaciones locales, regidas por el principio constitucional de autonomía, función alguna de tutela que viniera a sustituir a las que anteriormente ejercían las autoridades estatales, sino un estricto control de legalidad en los términos del art. 106.1 de la Constitución.”

* RECURS CONTENCIÓS ADMINISTRATIU DIRECTE

STS de 20 de febrer de 1999, recurs de cassació núm. 641/1994, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Nuestro ordenamiento no admite dudas en cuanto a prescindir del recurso de reposición para impugnar los acuerdos de aprobación de las Ordenanzas locales. El art. 19 LHL dispone que contra las ordenanzas fiscales a que se refiere el art. 17.3 no cabe otro recurso que el contencioso-administrativo, precepto que no deja lugar a dudas, pero que fue interpretado por la sentencia de instancia en el sentido de que la función de tal precepto, en sintonía con la Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, fue sólo separar tales disposiciones del régimen propio de las reclamaciones económico-administrativas, debiendo tenerse en cuenta, al aplicar el artículo 19, que el 39.1 de la Ley de la Jurisdicción no impide utilizar con carácter potestativo el recurso de reposición, pero tal interpretación no puede ser compartida por la Sala, debiendo insistirse en que el único recurso procedente, en materia de ordenanzas, es el contencioso-administrativo”.

* IMPUGNACIÓ INDIRECTA

STS de 21 d'abril de 2003, recurs de cassació núm. 2927/1995, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“No existe impugnación indirecta de disposiciones de carácter general, a efectos de la admisión del recurso de casación, cuando se trate de una cuestión relativa a la vigencia y aplicabilidad de la ordenanza, y no a su validez”.

2.8. Efectes de l'anul·lació de l'ordenança

* DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS

STSJ de Castella-la Manxa de 3 de febrer de 1995, recurs núm. 444/1993, ponent: Sr. Frías Ponce.

“Surge ahora el problema de las consecuencias de la anulación, al pretenderse la devolución del principal más los intereses a todos aquellos afectados que en su día procedieron al pago. No matiza la parte si la devolución alcanza sólo a los recibos que figuran a su nombre, o también a todos los usuarios. Si es con carácter general debe reconocerse que esta pretensión de devolución escapa del ámbito y objeto de este proceso, limitado al conocimiento y examen de la validez de la modificación introducida en la Ordenanza Fiscal cuestionada y, supondría la revisión de todos los actos de aplicación individual o liquidaciones giradas a los contribuyentes, para lo que carecería la recurrente de legitimación. En cualquier caso, puede alegarse en contra de la tesis que se propugna el principio general que consagraba el antiguo art. 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, sobre no afectación a los actos firmes de aplicación individual de la nulidad de una norma, y que fue reforzado por la STC 45/1989, de 20 febrero, que declaró inconstitucional la sujeción conjunta de la unidad familiar en el IRPF, doctrina que debe continuarse manteniendo a pesar del silencio de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por exigencias derivadas del principio general de conservación de los actos y de seguridad jurídica, cuando las liquidaciones giradas hayan adquirido firmeza por el transcurso de los plazos establecidos legalmente para recurrirlas, sin que los sujetos destinatarios hayan reaccionado oportunamente”.

* EFECTES SOBRE ACTES POSTERIORS I ANTERIORS

STSJ de Catalunya de 31 de maig de 2007, recurs núm. 200/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Nuestro fallo habrá de limitarse a estimar la pretensión primera de la demanda [nulidad Ordenanza], sin poder entrar a analizar la segunda, según la cual habría de ordenarse al Ayuntamiento demandado fijar la cuota tributaria en cuantías inferiores a las actuales en, al menos, un 50 por ciento, o, subsidiariamente, en el porcentaje que a su prudente arbitrio estime la Sala. Tal pretensión, que contemplaba el art. 85 de la Ley de esta Jurisdicción de 1956, ha de estimarse incompatible con la autonomía local y, en todo caso, es contraria a lo que actualmente dispone el art. 71.2 LICA (“Los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados”). Y los efectos de nuestra sentencia, una vez firme, habrán de ser los previstos en el art. 19.2 del TRLHL, esto es: a) El Ayuntamiento demandado vendrá obligado a adecuar a sus términos todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada, de forma que no podrá girar nuevas liquidaciones que apliquen el precepto anulado, debiendo estimar los recursos de reposición pendientes contra liquidaciones que los apliquen y allanarse en los procesos contencioso-administrativos igualmente en curso, con devolución, en su caso,

de lo indebidamente ingresado, debiendo ser sustituido por otro el precepto anulado pero con eficacia sólo para el futuro. Si el precepto anulado ya no estuviere vigente, por su sustitución por otro, las consecuencias serán las mismas si el sentido o tenor del nuevo fuera reproducción del anulado o adoleciere de los mismos vicios. Sólo en caso de vigencia de nueva Ordenanza que hubiere subsanado los vicios motivadores de la nulidad, cabrá limitar la eficacia de la anulación; b) Por el contrario, respecto de los actos anteriores a esta anulación, debe estarse a la regla general de dicho art. 19.2 TRLHL y del art. 73 LJCA: Se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo del precepto que posteriormente ha resultado anulado; debiendo advertirse que, por su propia naturaleza, cuando de autoliquidaciones se trate, su firmeza y consiguiente inimpugnabilidad no se produce sino hasta transcurrir los plazos para su comprobación administrativa (art. 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 7 de septiembre)”.

2.9. Extensió d'efectes de les sentències

* ACTES FERMS I CONSENTITS

STSJ de Catalunya d'11 d'abril de 2003, recurs d'apel·lació núm. 22/2003, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Las finalidades del art. 110 LJCA no se compadecen con el régimen legal de aquel art. 19.2 LHL si se entendiera que no obstante la existencia de liquidaciones firmes y consentidas, como es el caso, deben extenderse los efectos de sentencias anulatorias de Ordenanzas fiscales locales, que no precisan nada al respecto, como igualmente es el caso. En efecto, cualquier recurso independiente contra tales liquidaciones firmes y consentidas estaría destinado a su manifiesta inadmisibilidad por aplicación de tal precepto y aún del art. 28 LJCA.

(...) El último inciso del art. 19.2 LHL, en cuanto al mantenimiento de los actos firmes y consentidos dictados al amparo de la Ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada, recoge el principio impuesto por el derecho a la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) tradicional en nuestro derecho, que ya recogía el art. 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y actualmente recoge el art. 73 LJCA, haciéndose eco del primero la STS de 26 de junio de 1989, que concluye que “es muy probable que la solución más justa, en un Estado de Derecho, fuera la revisión incluso “ex officio” de los actos administrativos y también de las sentencias, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una Ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo, pero en el estado actual de la cuestión, más arriba expuesto, tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa, y a ella hemos de atenernos por el momento”.

* EXTENSIÓ D'EFECTES DE SENTÈNCIA SOBRE L'IBI

STSJ de Catalunya de 26 de setembre de 2001, recurs d'apel·lació, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Ha de concluirse en una interpretación amplia de los requisitos y presupuestos del art. 110 LJCA que convierta a este mecanismo procesal en un instrumento hábil para

cumplir las finalidades perseguidas, siempre dentro de las concretas materias a las que se ciñe, esto es, la tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, para evitar la tramitación de sucesivos procesos que, fatalmente, han de terminar con una resolución idéntica (en su sentido y en sus fundamentos) a la inicial, con la consiguiente lesión del principio de economía procesal y la multiplicación de litigios totalmente prescindibles, que no han hecho sino contribuir a la saturación y al periodo crítico de este orden jurisdiccional. (...). Aunque en la generalidad de los supuestos el art. 110 se aplicará en casos de relación jurídica idéntica con diferencia únicamente del elemento subjetivo, no existe obstáculo alguno, ni en la literalidad del precepto ni atendiendo a su finalidad, que impida la aplicación respecto del mismo elemento subjetivo, cuando la situación (que no relación) jurídica sea la misma, lo cual va más allá de una simple similitud basada en el precedente judicial. Cuando estamos ante tributos de cobro periódico, la identidad de tributo, hecho imponible, cuestión controvertida y normativa aplicable determina una situación jurídica idéntica, tanto para terceros como para los propios litigantes en el proceso en que se dictó la sentencia de cuya extensión de efectos se trata. (...) Cada ejercicio del IBI da lugar a una relación jurídica tributaria diferenciada, pero si hay identidad de objeto tributario, de sujeto pasivo, de cuestión controvertida y de normativa aplicable, estaremos, respecto de la aplicación del art. 110, ante una situación jurídica idéntica pese a variar el ejercicio. Tal identidad es, precisamente, la que posibilita la notificación colectiva por edictos respecto de las “sucesivas” liquidaciones, prevista en el art. 124.3 de la Ley General Tributaria.”

3 Reserva de llei i potestat tributària local

* INCONSTITUCIONALITAT DEL RECÀRREC SOBRE L'IRPF

STC núm. 179/1985, de 19 desembre de 1985, recursos d'inconstitucionalitat contra la Llei 24/1983, de 21 de desembre de 1983, sobre mesures urgents de sanejament i regulació de les hisendes locals, ponent: Sr. Rubio Llorente.

“Ya en su Sentencia 6/83, de 4 de febrero (F. J. 4), este Tribunal declaró que si bien la reserva de Ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 31.3 y 133 CE) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuraciones del mismo. En el mismo sentido en la Sentencia 37/81, de 16 de noviembre (F. J. 4) se consideró, en relación con la creación por parte de la Comunidad Autónoma Vasca de un canon o tasa, que los arts. 31.3 y 133.2 exigen. En aplicación de tal doctrina se ha de estimar contraria a la reserva de Ley en materia tributaria la remisión en blanco que la Ley impugnada (arts. 8.º1 y 9.º1) hace a los acuerdos de los Ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar. No cabe duda de que, en el recargo o ingreso tributario de que se trata, son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá de resultar en cada caso la carga tributaria adicional que se establezca sobre cada contribuyente. Y, si bien se determina la base sobre la que ha de aplicarse el recargo -el art. 8.º 1 dispone que la misma será la cuota líquida del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas-, no ocurre lo mismo con el tipo, del que sólo dice que habrá de consistir “en un porcentaje único”, con lo que habrán de ser los Ayuntamientos, que carecen -a diferencia de las Comunidades Autónomas- de potestad legislativa los que habrán de fijar por sí dicho porcentaje con total y absoluta discrecionalidad y sin estar condicionados por límite legal alguno, dado que los preceptos indicados no establecen ningún criterio al que aquéllos hayan de ajustar, ni tampoco siquiera los límites máximo y mínimo entre los que deba quedar comprendido tal porcentaje”.

*** INCONSTITUCIONALITAT DE LA LLIBERTAT DE TIPUS IMPOSITIUS EN CONTRIBUCIONS TERRITORIALS**

STC núm. 19/1987, de 17 febrer de 1987, aspecte d'inconstitucionalitat sobre els articles. 8, 9 i 13, i disposició transitòria primera de la Llei 24/1983, de 21 de desembre, sobre mesures urgents de sanejament i regulació de les hisendes locals, ponent: Sr. Díez-Picazo y Ponce de León.

“El que la Norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por las Corporaciones Locales se realice no sólo de acuerdo con la Constitución misma sino también de conformidad con lo dispuesto en las Leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de Ley presente en este sector del ordenamiento (arts. 31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse, al adoptar las reglas a las que remite el art. 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodera a las Corporaciones Locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate. (...). Cuando, como ahora ocurre, se esté ante tributos de carácter local, debe el legislador reconocer a las Corporaciones Locales una intervención en el establecimiento o en la exigencia de aquéllos. Puede el legislador estatal hacer una parcial regulación de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada Corporación Local, a la que corresponderá ya, en el ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su hacienda propia, la precisión de cuál sea el tipo que, de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial”.

*** PODER TRIBUTARI DERIVAT**

STSJ de Balears de 29 d'octubre de 1993, recurs 481/1992, ponent: Sr. Fiol Gomila.

“La capacidad de las Entidades Locales para “establecer y exigir tributos” –art. 133.2 CE-, concebida ésta como elemento nuclear del poder tributario derivado local, encierra en su ámbito dos facultades distintas, pero diferenciadas: de un lado, la facultad misma de decidir el establecimiento y exacción de un tributo determinado, y de otro, la facultad de regular dicho tributo a fin de su exacción. Esta segunda facultad conlleva otro fundamento positivo más concreto, cual es la formulación de la potestad reglamentaria de las Entidades Locales. Con carácter específico el art 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, establece que “la potestad reglamentaria de las Entidades Locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección”. Por otra parte se ha de

indicar igualmente que la LHL determina las fuentes de financiación de los Municipios, y siguiendo la pauta marcada por los arts. 38.1 y 60, puestos de relación con el 15 cabe clasificar los impuestos, que pueden ser exigidos por los Ayuntamientos, en obligatorios por un lado, voluntarios por otro. Los primeros son aquellos que para su exacción no precisan de acuerdo de imposición alguno y que deben ser exigidos, en cualquier caso, por la totalidad de los Ayuntamientos del territorio nacional. Los impuestos voluntarios, entre los que se encuentra el ICIO –arts. 101 a 104 de la Ley-, son aquellos que para su exacción precisan de acuerdo de imposición expreso y que sólo pueden ser exigidos en aquellos Municipios cuyos respectivos Ayuntamientos así lo decidan.”

01

Impost sobre béns imóveis (IBI)

1. Marc normatiu

* FONTS LEGALS

La regulació actual de l'IBI està continguda principalment a :

a) Els articles 60 a 77 del TRLHL, que reproduïxen els articles 61 a 78 LHL-1988, modificats íntegrament per la Llei 51/2002, de 27 de desembre.

El TRLHL ha estat objecte de les modificacions següents:

La Llei 2/2004, de 27 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2006, modifica a la disposició addicional, trenta-dues disposicions transitòries.

L'article 11 de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures de prevenció del frau fiscal, hi afegeix l'article 76.3 i modifica dues disposicions transitòries.

La Llei 42/2006, de 28 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2007, modifica a la disposició final 10 la disposició transitòria 12.

La disposició final 4 de la Llei orgànica 4/2007, de 12 d'abril, de modificació de la Llei orgànica 6/2001 d'universitats, hi afegeix l'article 74.2 bis.

b) Extramurs del TRLHL, cal tenir en compte especialment la Llei 48/2002, de 23 de desembre, del cadastre immobiliari, que ha derogat la Llei 53/1997, de 27 de novembre, per la qual es modifica parcialment la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, i s'estableix una reducció a la base imposable de l'Impost sobre Béns Immobles (BOE de 28-11-1997), el contingut essencial del qual ha passat a integrar els articles 66 a 70 TRLHL.

La regulació del cadastre immobiliari l'ha refós el Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del cadastre immobiliari (BOE de 8 de març de 2004).

Aquest text refós de la Llei del cadastre immobiliari ha estat modificat:

Per la disposició addicional 34 de la Llei 2/2004, de 27 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2005.

Pels articles 3 i la disposició derogatòria a) de la Llei 4/2004, de 29 de desembre, de modificació de taxes i de beneficis fiscals d'esdeveniments d'excepcional interès públic.

Per l'article 10 de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures de prevenció de frau fiscal.

Per l'article 71 de la Llei 42/2006, de 28 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2007.

Cal citar les normes de desenvolupament següents:

El text refós de la Llei del cadastre immobiliari ha estat desenvolupat parcialment pel Reial decret 417/2006, de 7 d'abril, que exceptua el desenvolupament d'aquelles disposicions que ja tinguin disposicions de desenvolupament que hi encaixin, com ara el cas de la cartografia cadastral o el de la constància documental de la referència cadastral i, singularment, de les relacionades amb el valor cadastral i amb els procediments de valoració, matèries que, per la seva entitat, aconsellen un tractament específic en un text substatiu independent.

L'Ordre del Ministeri d'Hisenda EHA/3188/2006, d'11 d'octubre, en aplicació de l'article 30 i de la disposició transitòria 1a del text refós de la Llei del cadastre immobiliari, determina els mòduls de valoració a efectes de l'ordre establert a les disposicions esmentades.

L'Ordre del Ministeri d'Hisenda EHA/3482/2006, de 19 d'octubre, de desenvolupa-

ment de l'article 13.1, aprova els models de declaració d'alteracions cadastrals dels béns immobles i determina la informació gràfica i alfanumèrica necessària per a la tramitació de determinades comunicacions cadastrals.

Respecte de les normes de valoració, destaca el Reial decret 1020/1993, de 25 de juny, pel qual s'aproven les normes tècniques de valoració i el quadre marc de valors del sòl i de les construccions per determinar el valor cadastral dels béns immobles de naturalesa urbana.

* **CONSTITUCIONALITAT DE LA REGULACIÓ DE L'IBI PER LA LHL**

STC núm. 233/1999 (Ple), de 13 desembre, ponent: Sr. Cachón Villar.

a) No duplicidad con el Impuesto sobre el Patrimonio: FJ 23

No puede afirmarse que esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible se produzca, pues, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio es en la actualidad, conforme al art. 3, párrafo 1, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del tributo, un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo (el 31 de diciembre), el IBI es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados (art. 61 LHL). Por lo demás, frente a lo que denuncian los recurrentes, existen sólidos argumentos para afirmar que ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el IBI transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

b) Base imponible y principio de legalidad: FJ 24

“La remisión que hace la LHL al reglamento para la determinación de uno de los componentes que determinan el «quantum» de la prestación tributaria -el valor de los terrenos de naturaleza rústica- no contradice el principio de legalidad contenido en los arts. 31.3 y 133.1 CE. (...) Es la dificultad técnica de valorar los terrenos rústicos la razón de que el legislador haya optado por el sistema de capitalización de las rentas reales y potenciales de los mismos. Ello no obstante, es evidente que ni la complejidad técnica a la que aludimos ni la flexibilidad de la reserva de ley en este concreto elemento de la prestación tributaria permitirían que la Ley abdicara de toda regulación, delegando la fijación de la cuantía del tributo a la libre decisión del Gobierno, sino que, como advertíamos en la STC 185/1995, tiene que establecer los criterios y límites idóneos para impedir una actuación caprichosa de aquél. Y este es precisamente el caso, dado que la LHL circunscribe perfectamente la capacidad de decisión sobre la cuantía del IBI al señalar en su art. 66.2 que para «la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste». Es claro, pues, que la Ley establece un límite cuantitativo máximo que «en ningún caso» el Gobierno puede soslayar; límite máximo de la base imponible -el valor de mercado- que, como hemos señalado al examinar la regulación de los precios públicos, en tanto que supone una remisión a criterios de naturaleza técnica, debe entenderse suficiente para respetar la reserva de ley tributaria”.

c) Catastro: FJ 25

“La organización del Catastro, justamente por tratarse, como hemos indicado ya, de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse sin lugar a dudas en la de Hacienda general del art. 149.1.14 CE, correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado” (...). Si bien es cierto que el art. 48.2 EAC prevé que una ley del Estado establezca un sistema de colaboración entre los Entes Locales, la Generalidad y el Estado, no lo es menos que, en su inciso final, el referido precepto circunscribe la existencia de dicho sistema a la gestión, liquidación, recaudación e inspección «de aquellos tributos que se determinen», enunciado este ambiguo pero que, en cualquier caso, deja en última instancia al propio legislador estatal la posibilidad de limitar su establecimiento a los que estime conveniente, sin que entre las alegaciones de los órganos recurrentes se encuentre ninguna en orden a justificar la necesidad de que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, dentro del que se incardina la regulación catastral, tenga que ser necesariamente uno de ellos, más allá de la naturaleza compartida de una materia que, como ya hemos indicado, no posee tal carácter”.

d) Tipos de gravamen: FJ 26

“Hay que comenzar por descartar que la posibilidad que establece el art. 73.3 LHL de que los Ayuntamientos eleven los tipos de gravamen del IBI vulnere el principio de igualdad de todos los españoles reconocido en los arts. 14, 139.1 y 149.1.1, todos ellos de la CE. Esa disparidad de gravamen que, sin duda, se producirá entre los vecinos de los diferentes Ayuntamientos tiene, antes que nada, un firme fundamento en el principio de autonomía municipal reconocido en el art. 140 CE. (...). La fijación de un tipo de gravamen mínimo con autorización para su elevación hasta un límite dependiendo de la población de derecho de cada municipio es una técnica al servicio de la autonomía de los municipios que, a la par que se concilia perfectamente con el principio de reserva de Ley, sirve al principio, igualmente reconocido en la CE, de suficiencia, dado que, garantizando un mínimo de recaudación, posibilita a los municipios aumentar ésta en función de sus necesidades. Además, hay que tener en cuenta, como indica el Abogado del Estado, que la potestad de fijar la cuota o el tipo de sus propios tributos dentro de los límites de la Ley es uno de los elementos indiscutiblemente definidores de la autonomía local, encontrándose, como tal, reconocida en el art. 9.3 de la Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985, ratificada por España el 20 de enero de 1988. En fin, no es posible entender que la medida que establece el art. 73.3 LHL soslaye la libre circulación de personas y bienes que garantizan los arts. 19 y 139.2, ambos de la CE”.



QUANTIA A EFECTES DE RECURS DE CASSACIÓ

STS de 7 de juliol de 2005, recurs de cassació núm. 3567/2000, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Esta Sección, en autos de 29 de enero y 13 de abril de 1999 y en las sentencias de 16 de octubre de 1999 y 4 de mayo de 2000, — entre otras muchas resoluciones de igual tenor — ha dejado sentado, de modo reiterado, que, en los supuestos en que se cuestione la virtualidad fáctico-jurídica de una revisión catastral, como ocurre en el caso de autos, el valor económico de la pretensión objeto de controversia — que es el criterio a tener en cuenta en tales casos, ex art. 41.1 de la Ley de la Jurisdicción

— es el importe de la cuota tributaria exigida en la exacción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y no el montante del “valor catastral” — que no es sino la base imponible o liquidable del impuesto citado —.”

* IMPOST NOU

STSJ de Múrcia de 2 de juliol de 1994, recurs núm. 1133/1992, ponent: Sr. Espinosa de Rueda Jover.

“Las liquidaciones por IBI, por tratarse de un impuesto nuevo, han de ser notificadas individualmente, pues la LHL crea el IBI, contemplado en los arts. 61 y siguientes, disponiendo la DT segunda que comenzará a exigirse en todo el territorio nacional a partir del 1 de enero de 1990, a cuyo efecto los valores catastrales fueron regulados en el art. 25.1 de la Ley 5/1990, de 29 junio (para el ejercicio 1990) y en el art. 70 de la Ley 31/1990, de 27 diciembre (para el ejercicio 1991). En todo caso, al tratarse de un impuesto de nueva implantación, las liquidaciones tributarias iniciales, con él relacionadas, debieron ser notificadas a los sujetos pasivos, y ello por aplicación de lo dispuesto en el art. 124.1 LGT; la notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones mediante edictos previstos en el art. 124.3 LGT no comprende la liquidación inicial, que debe ser notificada individualmente”.

* DIFERÈNCIA AMB PREUS PÚBLICS

STSJ de Múrcia de 12 de juliol de 1993, recurs núm. 310/1992, ponent: Sr. Espinosa de Rueda Jover.

“Es clara la diferencia existente entre la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, cuya contraprestación pecuniaria tiene la consideración de precio público y el hecho imponible del IBI, constituido por la propiedad de un bien inmueble o titularidad de un derecho real de usufructo o superficie. La Orden de 28-12-1989 tiene por objeto exclusivo la aprobación de las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones, para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero ello no implica que tenga un contenido fiscal en el sentido pretendido por la recurrente, ni puede deducirse de ella la existencia de una doble imposición sobre el mismo hecho imponible, pues la referencia a los balcones, terrazas, etc., cumple una finalidad limitada al cómputo de la superficie construida, y a los solos efectos de fijar el valor del inmueble, lejos de establecer una imposición sobre el aprovechamiento o utilización, o sobre la propiedad, de los mencionados elementos arquitectónicos.”

2. Naturalesa

* DEFINICIÓ DE L'IBI

La STC 289/2000, de 30 de novembre de 2000, va declarar la inconstitucionalitat i la nul·litat de la Llei del Parlament de les Illes Balears 12/1991, de 20 de desembre, reguladora de l'impost sobre instal·lacions que incideixin en el medi ambient (IBIAMA), per entendre vulnerats els límits establerts a l'article 6, dels apartats 2 i 3, de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes, ponent: Sr. Viver Pi-Sunyer. “Tanto el impuesto autonómico como en el IBI gravan la “titularidad” de bienes

inmuebles; todos en el IBI, algunos en el IBIAMA, pero en todo caso, “bienes inmuebles”, y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de determinados bienes inmuebles; el IBIAMA somete a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles. Es cierto que el IBI se refiere a “bienes inmuebles” y el IBIAMA a “instalaciones”; también lo es que este segundo impuesto al precisar el valor de las instalaciones no recurre al valor catastral sino al de la capitalización del promedio de ingresos prescindiendo para ello del número y de las características de las instalaciones o inmuebles que afectan al medio ambiente: la titularidad de una de ellas es suficiente para ser sometido a dicha tributación. Sin embargo, estas constataciones no alteran la conclusión avanzada, porque, respecto de lo primero, aunque el IBI se refiera a “bienes inmuebles” y el IBIAMA a “instalaciones”, éstas no son más que una especificación o una parte de aquéllos. Y a la misma conclusión debe llegarse respecto de la base imponible de ambos tributos ya que en los dos casos se gravan los bienes inmuebles con relación a su “valor”, aunque, eso sí, cada norma elige una forma distinta de cuantificación: el IBI, un valor administrativo como es el “valor catastral” y el IBIAMA, una suerte de “valor contable” derivado de la capitalización del promedio de ingresos”.



CARÀCTER REAL: SEPARACIÓ MATRIMONIAL

Interlocutòria de l'Audiència Provincial de Saragossa núm. 490/2001, de 20 de juliol de 2001, recurs d'apel·lació núm. 739/2000, ponent: Sr. Navarro Peña.

“Habida cuenta que, conforme dispone el artículo 61 LHL, “el IBI es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles”, y que son sujetos pasivos del mismo, según el artículo 65 de dicho texto legal, los propietarios de dichos bienes inmuebles sobre los que no recaigan los referidos derechos reales de usufructo o de superficie; los titulares de estos últimos derechos o de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles, es de revocar el auto apelado en cuanto que impone a la hoy apelante la obligación de satisfacer en su integridad el importe del recibo del IBI, ejercicio 2000, girado por el Ayuntamiento de esta Ciudad en relación con la vivienda familiar, propiedad de ambos cónyuges litigantes, y cuyo uso fue atribuido por la sentencia de 9 de abril de 1999, dictada en los presentes autos, a la Sra. G. en unión de los hijos del matrimonio, al hacer dicha resolución indebida aplicación de lo previsto en los artículos 504 y 505 del Código Civil, siendo así que los sujetos pasivos de dicho impuesto municipal son ambos esposos, en cuanto que propietarios de dicha vivienda, quienes deben abonar el mentado impuesto por mitades e iguales partes, por lo que sólo es dable requerir a la recurrente para que satisfaga la parte alicuota que a la misma corresponde.”

3. Fet impossible

3.1. Titularitats

* CONCESSIONARIS: SÒL I CONSTRUCCIONS

STS de 5 de desembre de 1994, recurs núm. 1340/1992, ponent: Sr. García Estartús.

“La sentencia invocada como contradictoria estimó el recurso de «Parisiana, SA», en parte al declarar exento de la Contribución Territorial Urbana sólo en lo concerniente al suelo por ser de dominio público municipal, y por ello ordenó la reducción de la exacción en el importe devengado por el suelo que constituye un objeto de gravamen diferenciado, artículo 3.º del Decreto 12 mayo 1966, que aprobó el Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, y en la misma forma se entienden gravados el suelo y las construcciones urbanas en el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales de 28 diciembre 1988 por lo que débese en este recurso al rescindir la sentencia impugnada y declarar conforme a derecho la exacción girada por el Ayuntamiento de La Coruña en cuanto afecta a la construcción del «Hotel Atlántico», pero no al suelo; correspondiendo a la concesionaria; de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.a) del Decreto meritado, propietaria de la construcción que no debe reintegrar al Ayuntamiento hasta el término de la concesión, el pago de este Impuesto que grava los bienes inmuebles cuya titularidad corresponde al concesionario mentado”.

* APARCAMENTS SUBTERRANIS: TEXT ORIGINARI LHL

STS de 23 d'abril de 1997, recurs d'apel·lació núm. 1592/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Existe una reiterada doctrina jurisprudencial que declara que el concesionario de un aparcamiento subterráneo no es sujeto pasivo de la Contribución Territorial Urbana, al carecer de la cualidad de titular de un derecho real sobre el inmueble que, aunque hubiere sido construido por él, pertenece al Ayuntamiento, único titular del servicio público, respecto al cual el concesionario tiene sólo las facultades de gestión del mismo, dentro de un contrato mixto de concesión de obras y de gestión de servicio público (Sentencias de 20 julio y 5 noviembre 1983, 21 julio 1986 y 26 mayo 1987), habiendo señalado esta Sala en sus Sentencias de 21 febrero 1989 y 11 marzo 1991, que siendo el concesionario un mero intermediario entre el Ayuntamiento y el público, que en su actuación se limita a colaborar con la Administración municipal de la que depende, queda descartada la tesis de que el mismo sea titular del bien de naturaleza urbana donde se ubica el aparcamiento, no pudiendo ser tampoco calificado de usufructuario, censatario o titular de un derecho de superficie y, en consecuencia, tampoco ser encuadrado dentro del concepto de sujeto pasivo que con carácter general establece el artículo 15 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana de 12 mayo 1966, ni en los supuestos particulares que se enumeran en el artículo 16 del mismo Texto Legal”.

* APARCAMENTS SUBTERRANIS: COMUNITAT D'USUARI

STS de 25 de setembre de 2000, recurs de cassació núm. 7804/1999, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Por no ser la Comunidad de Usuarios del Aparcamiento, ni sus integrantes, concesionarios de su explotación; por estar los bienes afectos a ese aprovechamiento exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, por no estar gravados y no poderse tener, por ende y en cualquier caso, como sujetos pasivos del mismo a los titulares de una concesión administrativa que recaiga sobre ellos o sobre los servicios a que se hallen afectos, procede concluir la imposibilidad de estimar errónea la sentencia impugnada y, con ello, la de estimar, asimismo, el presente recurso en interés de la Ley”.

*** APARCAMENTS SUBTERRANIS: LLEI 14/2000**

STS de 22 de gener de 2002, recurs de cassació per a la unificació de la doctrina núm. 7301/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó; i STS d'11 de juny de 2002, recurs de cassació en interès de la llei núm. 5544/2000, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Con la modificación de la letra b) del art. 64 LHL por la Ley 14/2000, de 29 diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, quedó corregida la doctrina jurisprudencial sobre la no sujeción de los aparcamientos subterráneos. Además, la nueva redacción de la letra b) del art. 62.4 LHL, producto de la Ley 51/2002 [art. 61.5.b] TRLHL], aparte llevar esta anterior exención al ámbito de los supuestos de no sujeción, corrige su tenor, para terminar sobre cualquier polémica sobre la sujeción de los aparcamientos subterráneos o cualesquiera otros bienes —de dominio público o patrimoniales— cedidos a terceros mediante contraprestación.

“Aunque la exposición de motivos de la citada Ley 14/2000 explica que “la matización se realiza por razones de tipo técnico, derivadas de la experiencia de aplicación de las normas tributarias por la Administración y los contribuyentes, así como del impacto que la jurisprudencia y la doctrina van generando en la normativa tributaria”, lo cierto es que la jurisprudencia inmediatamente anterior a la expresada reforma legal es reproducción y confirmación del criterio fijado en la sentencia aquí recurrida y, por ello, lo que esa reforma implica no puede ser tomado en consideración sino a partir de la entrada en vigor de la misma”.

3.2. Béns urbans i rústics

*** CONSTRUCCIONS: CRITERIS GENERALS**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 16 de febrer de 2007, recurs núm. 119/2005, ponent: Sra. García Vicario.

“El criterio usado por dicha Ley 39/1988 para diferenciar entre las construcciones rústicas y urbanas es el de definir las urbanas con un carácter residual y omnicompreensivo, de manera tal que, salvo las expresamente calificadas de rústicas (calificación que es, en este punto, taxativa), todas las demás construcciones son urbanas». (...) El informe pericial aportado con el escrito de demanda, emitido por el Arquitecto Técnico Don Lorenzo, ratificado en período probatorio, es esencial para la resolución del litigio, pues no podemos obviar que el citado perito ha visitado y examinado las fincas catastrales, enclavadas en zona rústica, así como las diversas edificaciones y construcciones existentes en las mismas, cuya superficie individual, antigüedad respectiva y uso pormenorizado detalla el perito en el citado informe.”

* **PARC EÒLIC**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 9 de juny de 2006, recurs núm. 9/2005, ponent: Sr. Varona Gutiérrez.

“Resulta claro que lo que determina la calificación del parque eólico como bien inmueble de naturaleza urbana son las construcciones e instalaciones realizadas, no el suelo que aparece así como elemento accesorio, y por ello no puede servir para atribuir la titularidad catastral, siendo dicha titularidad predicable del titular del parque, y a tal efecto de la documental aportada es claro que ese titular es la mercantil Compañía Eólica Tierras Altas (CETASA). (...) la nueva denominación de bienes inmuebles de características especiales solo es aplicable con carácter general a partir del 1 de enero de 2006, salvo que el procedimiento de incorporación aprobando la nueva ponencia de valores de los mismos se haya producido con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 48/02. En consecuencia como en el presente caso el procedimiento de incorporación se inicio antes del 1 de enero de 2003, fecha de entrada en vigor de la Ley del Catastro, es correcta la denominación empleada por la Gerencia del Catastro al emplear el término bienes inmuebles urbanos”.

* **TERRENYS URBANITZABLES**

STSJ de Madrid de 21 de febrer de 2005, recurs núm. 1202/2002, ponent: Sra. Ornosa Fernández.

“La disposición adicional segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones señala, en relación con el art. 62 a) LHL, que tendrán la consideración de urbanizables los terrenos que así clasifique el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto de suelo urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle. Dado que la parcela que nos ocupa tiene la clasificación urbanística de suelo urbanizable no programado sectorizado, Área 1, desde la revisión del Plan General de Ordenación Urbana de Alcobendas, aprobada el 3 de junio de 1999 por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, según ficha aportada por el Ayuntamiento de Alcobendas en período probatorio, resulta claro, a la luz de la normativa expuesta, que el 10 de junio de 1996, tal como el propio actor señala en la demanda, y consta acreditado en autos, la parcela que nos ocupa tenía el carácter de rústica sin que estuviese en tramitación en ese momento ningún planeamiento que afectase a la misma. De ahí que al haberse aprobado la nueva calificación urbanística el 3 de junio de 1999, ya no era necesaria la previa aprobación de un programa de actuación urbanística para su sujeción al Impuesto de Bienes Inmuebles.”

* **DELIMITACIÓ DEL SÒL**

STS de 25 de febrer de 2003, recurs de cassació núm. 2646/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“En cuanto a la innecesariedad, en el presente caso, de la previa delimitación del suelo de naturaleza urbana, no cabe sino, en contra de lo aducido por la recurrente, reiterar lo constatado implícitamente al efecto en la sentencia recurrida pues, como se infiere del contenido del artículo 70.2 de la Ley 39/1988 y de la Norma 6 de la Orden Ministerial, tantas veces citada, de 28 de diciembre de 1989, quedan excluidos de tal operación aquellos municipios, como los de autos, en los que no se hubiera producido, según las disposiciones técnico-urbanísticas vigentes, variación de la

naturaleza del suelo (como es aquel en que se asientan las presas o centrales litigiosas). Y es que, en consecuencia, la comentada delimitación sólo es preceptiva en los supuestos de suelo «clasificado urbanísticamente» como urbano, susceptible de urbanización o urbanizable programado (sin perjuicio de que el hecho de que no haya habido modificación urbanística -desde un punto de vista técnico jurídico- de los suelos en los que se asientan las presas o los saltos de agua no implica que, a efectos del IBI y como «bienes inmuebles de naturaleza urbana», tales terrenos y construcciones no puedan estar sujetos -y de hecho y de derecho lo están, como ya se ha dejado expuesto- al IBI ahora controvertido)».

* **CONVERSIÓ DE SÒL URBÀ EN RÚSTIC**

STSJ de Galicia de 22 de gener de 2002, recurs núm. 8959/1997, ponent: Sr. Quintas Rodríguez.

“No es jurídicamente posible que un terreno o suelo urbano, definido clasificado como tal en el PGOU pueda legítimamente devenir luego ulteriormente en suelo no urbanizable por normas subsidiarias y tampoco por y para realizar un proyecto urbanístico, previsto en el mismo PGOU, -de vigencia indefinida, salvo revisión o modificación- que aquí no se ha producido; por lo que las normas subsidiarias sólo son complementarias para regular aspectos no previstos o insuficientemente desarrollados en el Plan, por lo que no puede revisar ni alterar su contenido. (...). Las anteriores alegaciones se pueden reconducir a que la finca de los actores en el Catastro de urbana tenía este carácter hasta el 23 de abril de 1993, así como en el PGOU de Boiro de 1966; la improcedencia de que se excluya la finca cuando con anterioridad había venido tributando por CTU y por IBI y cuando en ciertos actos ante la Administración ésta ha venido a reconocer la naturaleza de urbana del bien”.

* **CLASSIFICACIÓ URBANÍSTICA**

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 19 de març de 2001, recurs núm. 2824/1998, ponent: Sra. Alexandre Durán.

“En el caso de autos la finca propiedad del actor ha sido calificado como urbano en el PGMO por tanto tiene dicha consideración conforme al apartado a) del artículo 62. El suelo urbano es consecuencia de una actividad administrativa municipal que mediante los instrumentos de planeamiento procede a calificar ciertas zonas del Municipio como tal suelo urbano, y ello aunque no exista urbanización. De ahí que desde el momento que el suelo es calificado como urbano su sujeción al IBI de naturaleza urbana es ineludible. Por otra parte aunque efectivamente la revisión PGMO fue impugnada en el recurso 1225/1995 esencialmente por no cumplir el suelo las previsiones del artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, no es menos cierto que por Auto de 29 de junio del 2000 se produjo el desistimiento del recurso aquietándose a dicha calificación.”

* **MANCA DE PLA PARCIAL**

STSJ de Balears, recurs núm. 509/1996, ponent: Sr. Socias Fuster.

“Aun en el caso de que efectivamente no estuviese aprobado el Plan Parcial, ello no excluye el que a efectos de determinar el valor catastral de las parcelas, se compu-

te como «suelo urbano». La Norma 4ª de la Orden de 28-12-1989, aplicable al caso, previene que «A los efectos de su calificación como bienes inmuebles urbanos y su consiguiente inclusión en Catastro Inmobiliario Urbano, tendrán la consideración de suelo. A) el suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado, y el urbanizable no programado desde el momento en que se aprueba un Programa de Actuación Urbanística, todo ello de acuerdo con las definiciones comprendidas en la legislación urbanística vigente». El demandante no acredita que las parcelas catastrales, en el año en que se elaboró la ponencia de valores y se giraron las liquidaciones, no estuviesen comprendidas en alguno de los indicados suelos.”

* **IMPUGNACIÓ I PROVA DEL CARÀCTER DEL SÒL**

STSJ de Galicia de 8 de febrer de 2000, recurs núm. 9267/1998, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Sentado que el recurrente no reaccionó en su momento contra la delimitación del suelo a efectos del IBI, delimitación que incluía a la finca de autos entre los bienes inmuebles de naturaleza urbana, ya se concluye que sobre el recurrente pesaba, con ocasión de impugnar los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores, la carga de la prueba tendente a acreditar que la finca merecía la consideración de bien inmueble de naturaleza rústica, por concurrir en ella las condiciones a que se refiere el art. 63 de la LHL, prueba que en el presente caso resultó a todas luces insuficiente, por no decir estéril, al consistir, fundamentalmente, en el testimonio prestado por un solo testigo, un técnico que interviniera en el estudio de revisión del catastro del municipio de Valdoviño por encargo de los vecinos del lugar, testimonio del que, únicamente, se extrae la conclusión de que la finca de autos presenta carencias importantes en cuanto a luz, alcantarillado, aceras y demás servicios propios del suelo urbano, conclusión insuficiente, pues ya se significó anteriormente que los parámetros que la Ley 39/1988 fija para la consideración de un inmueble como de naturaleza urbana rebasan o exceden a los que prevé la legislación reguladora del suelo para su clasificación como urbano.”

3.3. **Inmobles de característiques especials**

Actualment, cal tenir en compte el que preveuen els articles 8 i 31 del text refós de la Llei del cadastre immobiliari, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 març; i per l'article 23 del Reial decret 417/2006, de 7 d'abril, que desenvolupa l'anterior.

* **REFINERIES DE PETROLI : TEXT ORIGINARI LHL**

STS de 20 d'abril de 2002, recurs de cassació núm. 301/1997, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El criterio usado por dicha Ley 39/1988 para diferenciar entre las construcciones rústicas y urbanas es el de definir las urbanas con un carácter residual y omnicomprendivo, de manera tal que, salvo las expresamente calificadas de rústicas (calificación que es, en este punto, taxativa), todas las demás construcciones son urbanas. Y así, encajan sin esfuerzo, en el apartado 1 de dicho precepto, no sólo los edificios convencionales, sino también, en virtud de lo indicado en el último inciso, las instalaciones industriales integradas en los complejos correspondientes y, en general,

cuantas otras instalaciones sirvan para satisfacer adecuadamente el uso industrial al que estén adscritas, instalaciones que han de considerarse edificios por proteger y albergar las máquinas, aparatos o artilugios y demás elementos necesarios para dicha actividad industrial (instrumentos, éstos últimos, que, a pesar de su ubicación, están excluidos, sin embargo, de la comentada asimilación, en virtud de lo aclarado en la Norma 5 b) de la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1989), tal y como declaró también esta Sala en Sentencia de 11 de marzo de 1991, que consideró sujeto a la Contribución Territorial Urbana un complejo siderúrgico integrado por muy diversos edificios e instalaciones industriales”.

*** DOCTRINA LEGAL SOBRE CENTRALS HIDROELÈCTRIQUES: TEXT ORIGINARI LHL**

STS de 15 de gener de 1998, recurs de cassació en interès de la llei núm. 6614/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Procede, por tanto, estimar el presente recurso de casación en interés de Ley y fijar, en consecuencia, a tenor de todo lo razonado, como doctrina legal aplicable al caso de autos, respetando la situación jurídica resuelta por la sentencia de instancia, exclusivamente la siguiente: 1. Que la Presa de San Juan y el conjunto o Central Hidroeléctrica de la que es actual entidad concesionaria «Unión Fenosa, SA» constituye un bien inmueble de naturaleza urbana, sujeto, y no exento, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 2. Que el aprovechamiento de la Presa o salto de agua de San Juan no es público ni gratuito [en aplicación del artículo 64, a) de la Ley 39/1988]. 3. Que el agua embalsada y los terrenos inundados por la misma o lecho del embalse no forman parte integrante del dominio público hidráulico de la Presa o salto de agua de San Juan y del conjunto o Central Hidroeléctrica mencionados”.

*** CENTRALS HIDROELÈCTRIQUES: TEXT ORIGINARI LHL**

STS de 29 de maig de 2002, recurs de cassació núm. 1184/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el extremo relativo a la sujeción de las centrales hidroeléctricas, saltos de agua, embalses o presas (excluido el «vaso» de los mismos) al IBI y lo ha hecho sentando doctrina legal en un recurso de casación en interés de la Ley -el 6614/1997-, que resolvió la Sentencia de 15 de enero de 1998, cuya tesis ha sido reiterada, después, en las sentencias, entre otras, de 21 de enero de 1999, 17 y 22 de julio de 2000, 9 de junio y 13 de julio de 2001 y 14 de febrero de 2002”.

*** IMMOBLES DE CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS: CATEGORIA NO NOVA**

STS de 12 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 1236/2005, ponent: Sr. Frías Ponce; STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 4376/2004, ponent: Sr. Frías Ponce; i, STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 10607/2004, ponent: Sr. Frías Ponce.

“Aunque la Ley 51/02 recoge la existencia de tres clases de bienes, los rústicos, los urbanos y los de características especiales, frente a la antigua definición de los bienes inmuebles establecida en los artículos 62 y 63 del texto anterior a la reforma, que sólo se refería a los bienes urbanos y a los de naturaleza rústica, remitiéndose, por otra parte, a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario para la definición del objeto del hecho imponible, la categoría de los bienes de características especiales

no era en realidad novedosa, pues el Real Decreto 1020/93, de 25 de Junio, por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro-Marco de valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, ya se refería a aquellos inmuebles cuyas características especiales impedían su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las Normas Técnicas, estableciendo el art. 3 que “en el caso de inmuebles que excedan del ámbito territorial de un municipio cuyas características especiales impidan su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las normas técnicas incluidas en el anexo del presente Real Decreto, se individualizará en la ponencia de valores el procedimiento específico para su valoración, concretándose los inmuebles a los que dicho procedimiento será de aplicación.” Además, la singularidad de estos bienes, fue reconocida también por el propio Catastro, al dictar diversas Circulares estableciendo una metodología en relación a la valoración catastral de determinados bienes, por su especificidad”.

* **SUPERACIÓ DELS DUBTES ANTERIORS**

STS de 12 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 1236/2005, ponent: Sr. Frías Ponce; STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 4376/2004, ponent: Sr. Frías Ponce; i, STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 10607/2004, ponent. Sr. Frías Ponce.

“Tampoco cabe olvidar que sobre algunos bienes que ahora se denominan de características especiales surgieron dudas doctrinales y jurisprudenciales sobre la sujeción o no al IBI, y sobre la aplicación o no a los mismos de coeficientes correctores distintos de los establecidos con carácter general. Así, en relación a las centrales hidroeléctricas, se discutió, por un lado, si debían considerarse bienes urbanos o rústicos, y, por otro, si era necesario distinguir entre construcción y lecho del embalse, siendo diversos los pronunciamientos jurisprudenciales, que reconocen la singularidad de estos bienes (sentencia de esta Sala de 15 de Enero de 1998, seguida por las posteriores de 21 de Enero de 1999, 14 de Febrero de 2002, 21 de Diciembre de 2003, entre otras muchas). En torno a las centrales nucleares se dudaba si debían considerarse máquinas o instalaciones industriales, para su sujeción al IBI. Asimismo, en relación con las autopistas se cuestionó si las áreas de servicio y las calzadas laterales podían o no incluirse en la valoración. No es de extrañar, con estos antecedentes, que el legislador, al introducir en la Ley 51/2002 la categoría cuestionada, pretendiese clarificar la situación catastral y tributaria de estos bienes, no pudiendo sostenerse en rigor que sólo quepan dos categorías de bienes, rústicos o urbanos, cuando es evidente que, a efectos catastrales, hay bienes que no reúnen las características de los urbanos o rústicos, lo que hace viable la nueva categoría, para encuadrar en ella a los bienes singulares que detalla”.

* **IMMOBLES COMPRESOS A CADA CATEGORIA**

STS de 12 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 1236/2005, ponent: Sr. Frías Ponce; STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 4376/2004, ponent: Sr. Frías Ponce; i, STS de 15 de gener de 2007, recurs de cassació núm. 10607/2004, ponent. Sr. Frías Ponce.

“La remisión a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario supone la plena libertad de otra norma de considerar qué inmuebles están dentro de cada una de

las categorías establecidas. (...) Estamos, por tanto, ante una opción del legislador, que ha querido seleccionar un grupo de bienes, distinguiéndolos de los restantes bienes urbanos o rústicos, al estar revestidos de una especial caracterización, bien por su implicación en sectores estratégicos, como es el caso de los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses, bien por su adscripción a un servicio público básico como el transporte, autopistas, carreteras y túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales, sin que ello contravenga el principio de igualdad, al encontrarnos ante supuestos de hecho disímiles. El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales de 3 de Julio de 2002 aclara y justifica el motivo de creación de esta nueva categoría, señalando que esta nueva modalidad de bien inmueble “puede contribuir a que los bienes que en ellos se incluyan puedan, no sólo estar más adecuadamente valorados, atendiendo a su especificidad, sino también que, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos, es posible aplicarles tipos impositivos diferenciados, revisiones catastrales con periodicidad adecuada y no necesariamente coincidentes con la del resto de los bienes inmuebles, así como un régimen especial de reducción de la base imponible o la no aplicación del mismo.” La recurrente insiste en que existen numerosos bienes inmuebles que pueden considerarse comprendidos en la definición genérica, pero que no están catalogados como inmuebles de características especiales; y que, en el extremo contrario, existen diversos bienes inmuebles que han quedado expresamente catalogados como tales, a pesar de que no encajan en dicha definición genérica. A título de simples ejemplos cita los grandes complejos industriales, las grandes instalaciones deportivas, los grandes centros comerciales, las grandes instalaciones hoteleras y los denominados “parques temáticos”. Por el lado contrario, señala que están claramente tipificados una caseta que albergue un grupo electrógeno de escasa potencia, o un simple aerogenerador o una pantalla de placas fotoeléctricas colocada en un monte o en medio del campo, por estar estos bienes destinados a la producción de energía eléctrica. Sin embargo, no puede tacharse de discriminatoria la clasificación, pues los ejemplos como omitidos no resultan equiparables a los específicamente contemplados, no estando sujeto el legislador a criterios o configuraciones previstas, y los otros casos nunca podrán tener la consideración de bien inmueble de características especiales por no reunir los requisitos legales exigidos. En definitiva, nada puede objetarse al legislador cuando contempla la categoría cuestionada, y agrupa en ella a determinados bienes, atendiendo a su especificidad y a su peculiar naturaleza. Podrá criticarse la técnica legislativa seguida pero los bienes inmuebles de características especiales que se señalan en cuanto constituyen un conjunto complejo de uso especificado son bienes inmuebles diferentes a los que se consideran como urbanos o rústicos. En conclusión, en el presente caso, pese a los argumentos de la recurrente, existe un fundamento objetivo y razonable por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad.”

3.4. Immobles situats en diferents termes municipals

* UBACIÓ AL TERME MUNICIPAL

STS de 14 d'abril de 2001, recurs de cassació núm. 164/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La sentencia recurrida niega expresamente que el Hospital hubiera sido construido en parte en el término municipal de Santillana del Mar, y esta apreciación probatoria decide la suerte del recurso, pues no puede ser combatida en casación, al no figurar el error en la apreciación de la prueba entre los motivos oponibles que reconoce el art. 95 de la Ley de la Jurisdicción de 1956. Al no estar dentro del municipio indicado la propiedad del Insalud, que constituye el presupuesto de hecho del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, junto a los demás que se mencionan en el art. 61 LHL, es manifiesto que el requerimiento carecía de base y que en consecuencia no se ha producido la infracción, por inaplicación, de ninguno de los preceptos invocados por la entidad recurrente en cuanto al tema impositivo debatido”.

* ATERMENAMENT MUNICIPAL

STSJ de Galicia de 6 de juny de 2003, recurs núm. 8569/1998, ponent: Sr. Quintas Rodríguez.

“El Catastro no invadió competencias ajenas, concretando su actuación a delimitar el suelo urbano de ambos municipios, concorde con la planimetría urbanística, sin contradicción o solapamiento, pues ha de insistirse en que la delimitación correspondiente A Coruña capital no aparece contradicha por la posteriormente aprobada relativa al término municipal de Arteixo, delimitación que, por cierto, no consta que hubiese sido impugnada por dichos Ayuntamientos o por particulares, y caso de que hubiese dudas sobre el deslinde entre ambos términos municipales, tal cuestión habría de derivarse al procedimiento estatuido en aquella normativa, y mientras tanto deberá estarse al deslinde y amojonamiento actualmente existente que, por cierto, data de 15 de julio de 1924, y nadie niega que de tal deslinde partió el órgano de gestión catastral al considerar el ámbito territorial definido en el PGOU de A Coruña, ello al margen de que esta Sala sea consciente de que la delimitación entre ambos municipios llevada a cabo por dicha acta de deslinde de 1924, no tiene la claridad deseable y sea motivo, o lo ha sido, de frecuentes conflictos, algunos de ellos residenciados en esta Jurisdicción, y de que el propio demandante pudo, pero no logró acreditar la indebida ubicación de su finca en aquella delimitación, todo ello, sin perjuicio de que un eventual resultado propicio a la tesis del demandante, como consecuencia de una nuevo deslinde, determine el necesario reflejo de esa nueva situación en la delimitación catastral”.

3.5. Supòsits de no subjecció

Els anteriors supòsits d'exempció relativa a vies terrestres i béns de domini públic maritimoterrestre, d'aprofitament públic i gratuït, així com els béns del municipi, han passat, després de la Llei 51/2002, a ser supòsits de no exempció, recollits actualment a l'article 61.5 TRLHL.

* **REFORMA PER LA LLEI 13/1996: CARÀCTER INTERPRETATIU**

STSJ de Catalunya de 10 de juny de 1997, recurs núm. 329/1995, ponent: Sr. Díaz Valcárcel.

“La reforma de esta letra a) del art. 64 LHL tuvo carácter meramente interpretativo, ya que cualquier criterio interpretativo derivado de la redacción dada al precepto por la LHL, ha quedado subsanado, mediante interpretación auténtica, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, al explicitar su Exposición de Motivos que es voluntad del legislador y de la norma -letra a) del art. 64 LHL- “condicionar dicho beneficio fiscal a que los citados bienes sean de aprovechamiento público y gratuito”, por lo que tal carácter de ley interpretativa le concede el efecto retroactivo suficiente para destruir cualquier manifestación que pudiera general dudas sobre la anterior redacción, cuya interpretación actual siempre había sido sostenida por este mismo Tribunal”.

* **REFORMA PER LA LLEI 13/1996: CARÀCTER INNOVADOR**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 3 de novembre de 1997, recurs núm. 3018/1994, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“Lejos queda en el tiempo aquella sentencia que, relativa a la llamada Ley de Capellanías, proclamara que “las Leyes aclaratorias forman parte de las aclaradas y se entienden publicadas cuando éstas” (Sentencia de 1 marzo 1881) o las dictadas por el Tribunal Supremo en el sentido de que las normas interpretativas “no se encuentran sometidas al principio de retroactividad” (STS 28 noviembre 1930), por lo que su aplicación “no está subordinada a la fecha en que se publicó, sino que ha de ser obligada en todas las liquidaciones anteriores ...” (STS 5 marzo 1932), pronunciamientos todos ellos que nos conducen a la conclusión inequívoca de la aceptación de la aplicación retroactiva de las normas interpretativas que signifiquen una redacción más precisa de sus términos. No obstante el sentir de esta doctrina que podríamos concretar en la máxima “is quit declarat nihil, novi dat” que evita la consideración retroactiva de este tipo de disposiciones ha ido abandonándose con el paso del tiempo, para invitarlos al análisis de cada caso en particular. Desde esta óptica, creemos que el art. 64, letra a), de la LHL en su actual versión es interpretativo no porque interpreta, sino porque impone un criterio de interpretación por lo que, en lo que tiene de contenido imperativo no puede desplegar eficacia hacia atrás sino respecto de las situaciones nacidas tras su vigencia por respeto al principio de seguridad jurídica. Por lo mismo, creemos que sólo a partir de 1 de enero de 1997 queda fuera de duda que no todo el dominio público marítimo-terrestre está amparado por el beneficio de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino sólo aquel cuyo destino lo sea para el aprovechamiento público y con carácter gratuito. De donde, hasta ese momento, el beneficio de la exención podría concederse a situaciones como la contemplada en el caso de autos y, entendemos, que debemos de aplicar al mismo puesto que de no hacerlo, estaríamos retrotrayendo los efectos jurídicos de los que ahora ordena el art. 64,a), a situaciones acaecidas con anterioridad y respecto de las cuales el sentido de sus términos no era tan evidente como lo es en estos momentos.”

* **DOMINI MARITIMOTERRESTRE**

Resolució del TEAC núm. 8920/1995, vocalia núm. 10, d'1 de març de 1995.

“El razonamiento más lógico consiste en diferenciar dentro de dominio público marítimo-terrestre aquellas zonas o parcelas que no son objeto de concesión, que estarían incluidas en la exención, de aquellas otras que, previa concesión administrativa, se destinan a fines industriales o comerciales, por las que la Administración portuaria percibe una cantidad que siempre tiene el carácter de ingreso público, que estarían sujetas al impuesto, pues de lo contrario no sería posible entender y quedaría sin aplicación el art. 65-d) de la Ley cuando atribuye la condición de sujeto pasivo de este impuesto a los “titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectados.”

* **APROFITAMENT PÚBLIC I GRATUÏT**

STSJ d'Astúries de 15 de juny de 1995, recurs núm. 349/1993, ponent: Sra. González-Lamuño Romay.

“La redacción dada al art. 64.a) LHL no es muy afortunada, puesto que suscita la duda de si el requisito del aprovechamiento público y gratuito es exigible para los bienes de dominio público, al aludirse al mismo al final de una frase que comienza por la referencia a las demás vías terrestres y todo ello precedido de la conjunción copulativa “y” justo después de la mención de los bienes demaniales, por lo que para gozar de la exención prevista en el art. 64-a) LHL se requiere que el aprovechamiento sea público y gratuito, resultando patente en el caso mencionado que no concurre aquí la nota de la gratuidad exigida por el precepto legal. Del contenido del referido precepto se desprende que los bienes que sean de dominio público y su aprovechamiento sea público y gratuito se considerarán exentos. Además si se tiene en cuenta que la LHL es, en general, más restrictiva en materia de exenciones y bonificaciones para los bienes de titularidad pública, que la normativa anteriormente en vigor, quedando ahora obligados a tributar por el IBI algunos bienes que anteriormente gozaban de exención en las Contribuciones Territoriales, en consecuencia independientemente de la redacción poco afortunada del apartado a) del art. 64 LHL procede entender que sólo los bienes de dominio público que sean de aprovechamiento público y gratuito han de quedar exentos en el IBI.”

* **PERCEPCIÓ DE PREU O CÀNON**

STSJ de Múrcia de 30 de maig de 1997, recurs núm. 3070/1994, ponent: Sra. Uris Lloret.

“La exigencia de un aprovechamiento público y gratuito puede no ser correcta desde un punto de vista terminológico, pues la gratuidad del aprovechamiento es una nota definitoria del uso común o general del dominio público. Por ello, la exención se refiere a ese uso común y general no sólo de unos determinados bienes (carreteras caminos y demás vías terrestres), sino de todos los que se señalan en la norma, pues la distinción a tales efectos entre las vías terrestres de uso público y los bienes del dominio público marítimo-terrestre o hidráulico, no tiene justificación alguna, queriendo en definitiva el legislador que sólo gocen de exención aquellos bienes demaniales o de uso público, cualquiera que sea su titularidad (del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales), por cuyo aprovechamiento no se perciba precio o canon. La exigencia de que el aprovechamiento sea público y gra-

tuito se expresa a continuación de la enumeración de los bienes, por lo que, desde un punto de vista gramatical se desprende, asimismo, que aquélla se establece respecto de todos los contemplados en el art. 64, a) segundo inciso de la LHL.”

*** SISTEMA PORTUARI**

STS d'11 d'abril de 2007, recurs de cassació núm. 1889/2002, ponent: Sr. Martín Timón.

“Sobre la problemática planteada por el artículo 64.a) de la Ley de Haciendas Locales de 1988, en la versión anterior a la redacción ordenada por el artículo 21 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y que es la que debe aplicarse, en razón a la fecha de los hechos, se ha pronunciado esta Sala, en las sentencias de 13 de julio y 14 de diciembre de 2000, 2 de febrero, 17 de mayo y 18 de julio de 2002, 14 de febrero, 5 de julio y 17 de septiembre de 2003 y 15 de febrero de 2005. En acatamiento a los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, la sentada en dichas sentencias ha de reiterarse ahora. En efecto, el principal problema planteado en este recurso es, como ponían de relieve las sentencias supracitadas, determinar si la exención que se recoge en el artículo 64. a) LHL, relativa a los bienes del dominio público marítimo terrestre, entre los que indiscutiblemente se incluyen los que integran los sistemas portuarios y sus zonas de servicios, está condicionada a que dichos bienes sean de aprovechamiento público y gratuito. La cuestión fue provocada por la pésima sintaxis, desastrosa, dicen algunas sentencias de esta Sala, del párrafo final del precepto citado, en el que dicho dominio figura intercalado entre las carreteras, los caminos y demás vías terrestres”.

4. Exempcions i beneficis fiscals

4.1. Beneficis fiscals transitoris

*** CONCESSIONS: BENEFICIS FISCALS**

STSJ de Catalunya de 14 de maig de 2003, recurs d'apel·lació núm. 1/2003, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Siendo patente y clara la nulidad, sin otros efectos, de todas aquellas cláusulas de concesión de beneficios fiscales que no esté recíprocamente condicionada a otras cláusulas o pactos de lo que se conviene, cuando, por el contrario, se trate de concesión de beneficios fiscales que se encuentre entre las condiciones de pactos o convenios entre los entes públicos y los contribuyentes, si estos entes públicos perciben aquello a lo que los particulares se comprometieron, no cabe luego aceptar que desconozcan lo que ellos, a su vez, prometieron, lo que sería contrario a la buena fe, al principio de respeto a los actos propios y a la propia naturaleza bilateral o sinalagmática de este tipo de convenios, cuya nulidad, en todo caso, nunca podría detenerse en las cláusulas que benefician a una de las partes, sino que habría de afectar a todo el conjunto”

*** CLÀUSULA CONCESSIONAL**

STSJ d'Aragó, de 19 d'abril de 2000, recurs núm. 455/1997, ponent: Sr. Servera Garcías.

“Con arreglo a dicha doctrina es de estimar el presente recurso, con anulación de la

liquidación impugnada en el mismo, conclusión que no se desvirtúa por la argumentación del Ayuntamiento demandado relativa, en síntesis, a que lo que aquí importa no es tanto la validez de la cláusula en orden a la exención que invoca la recurrente, sino el restablecimiento del principio de equilibrio económico en la concesión, que afirma haberse roto porque dicha carga tributaria local es hoy muy superior a como lo era en el momento de convenir las prestaciones indicadas, argumento que debe rechazarse, por cuanto dicha cláusula se estableció justamente en atención al principio de equilibrio económico, el cual, en definitiva, ha de presidir las denominadas condiciones económico-administrativas en que se enmarca, y porque de haberse producido dicha ruptura, cosa que no se ha probado en modo alguno, es en el marco de la concesión administrativa y sus condiciones reguladoras en el que debe solventarse y no mediante el inopinado giro de determinado impuesto local, afectado por las cláusulas compensatorias anteriormente transcritas”.

* HABITATGES DE PROTECCIÓ OFICIAL

STSJ de Madrid de 8 d'octubre de 2002, recurs núm. 2494/1998, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“Por imperativo legal esa bonificación sólo puede alcanzar a tres ejercicios económicos a partir de la fecha de terminación de la construcción, esto es a los años 1988, 1989 y 1990. (...). La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 39/88 en su número 2, establece en su primer párrafo una norma transitoria de aplicación de cualquier beneficio fiscal de que gocen quienes al comienzo de la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que continuarán disfrutándolo hasta la fecha de su extinción, y si no tiene límite hasta el 31 de diciembre de 1992. Pero es una norma general sobre cualquier beneficio fiscal, y de carácter subjetivo; en cambio el segundo párrafo de dicho número, establece una particularidad o norma especial referente a los edificios construidos al amparo de la legislación de viviendas de protección oficial hasta el 31 de diciembre de 1992, que gozarán de una bonificación del 50 por ciento de la cuota del Impuesto durante tres años, contados a partir de la fecha de construcción”.

* BANC D'ESPANYA

STSJ de Balears de 23 de febrer de 1995, recurs núm. 323/1994, ponent: Sr. Delfont Maza. Actualment, cal tenir en compte el que preveu l'article 5 de la Llei 13/1994, d'1 juny, que regula l'autonomia del Banc d'Espanya i que estableix que aquest gaudirà del mateix règim tributari que l'Estat.

“Conforme resulta del apartado segundo de la Disposición Transitoria Segunda, quienes, como el Banco de España, al comienzo de la aplicación del IBI gozasen de beneficio fiscal, continuarían disfrutándolo, pero sólo hasta el 31 de diciembre de 1992. Suprimidos expresamente los beneficios fiscales en tributos locales, y ello tanto si estaban establecidos de forma genérica como específica -apartado primero de la Disposición Adicional Novena LHL-, debe también tenerse en cuenta que la LHL derogó expresamente todas aquellas disposiciones de rango legal que “se opongan, contradigan o resulten incompatibles con los preceptos de la presente ley” -apartado primero “in fine” de la Disposición Derogatoria-. Por tanto, la tesis que defiende el Banco de España se traduce en la aplicabilidad al caso de una disposición legal que se encuentra derogada. Naturalmente, esa tesis es inaceptable”.

* **CORREUS I TELÈGRAFS**

STS de 22 de desembre de 2002, recurs de cassació núm. 6244/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La solicitud es precisa para el reconocimiento de la exención, pero ésta nace directamente de la Ley que la establece, no de ninguna instancia administrativa. La solicitud se convierte, por tanto, en un requisito ineludible para la aplicabilidad de la misma. En el presente supuesto, tanto de los términos del recurso de reposición, como del propio expediente administrativo que tuvo a la vista la Sala de instancia se deduce que la exención nunca fue solicitada. En consecuencia, no llegó a tener existencia, pues como se expresa en el texto recurrido, Fundamento 3, el organismo Correos y Telégrafos «... no ha demostrado que disfrutara de la misma en los años previos a la entrada en vigor de la LHL». No puede pretenderse, en consecuencia, la ultraactividad de la exención hasta el 31 de diciembre de 1992, reservada por la Disposición Transitoria Segunda. 2º sólo para los sujetos pasivos que la tuvieran reconocida a la entrada en vigor de la Ley”.

* **GAUDIMENT EFECTIU DEL BENEFICI FISCAL**

STS d'1 de març de 1994, recurs de cassació núm. 549/1992, ponent: Sr. Llorente Calama.

“La recta interpretación del precepto transitorio, cuando atribuye cierto margen de ultraactividad en el tiempo a los beneficios fiscales nacidos al amparo de la normativa anterior, prolongando su eficacia si no tuvieran término de disfrute hasta el 31 de diciembre de 1992 inclusive, utiliza un tiempo del verbo gozar, inequívocamente de presente, lo que se traduce en la prolongación de los beneficios fiscales sólo en favor de quienes estuvieran disfrutando de ellos en el crítico momento de operarse la transición del régimen tributario de la Contribución Territorial Urbana al del IBI. Resulta obligado determinar si el goce efectivo del derecho a la exención, al que la Ley atribuye la continuidad en el nuevo marco impositivo, cuando se trata de un inmueble destinado al servicio público, cumple o no esa exigencia por el mero hecho de no haber sido exaccionado con anterioridad el gravamen correspondiente a la Contribución Territorial Urbana. Para ello, sin necesidad de atribuir a la exención prevista en el art. 235.2 del Texto refundido de 1986 una eficacia “ope legis” si habrá de concederse un valor significativo a la coincidencia en este supuesto de dos relevantes factores. Primero la consagración legal de aquel derecho en virtud del precepto citado y después el tácito reconocimiento del mismo, por quien hubiera podido denunciar el incumplimiento de la obligación tributaria en su caso y no lo hizo. Circunstancias que conducen a estimar que en el momento de producirse el cambio normativo, el inmueble ocupado por el Servicio Jurídico del Estado destinado al servicio público, se hallaba en el goce efectivo de la exención”.

* **GAUDIMENT EFECTIU I ULTRACTIVITAT**

STSI de Catalunya de 30 d'octubre de 1996, recurs núm. 2900/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Como se aprecia del análisis de esta disposición [2.2], se contemplan dos supuestos bien diferentes: a) En general, se respetan los beneficios de quienes gocen de cualquier clase de beneficio fiscal, que los continuarán disfrutando en los términos temporales que se reseñan; y b) En particular, se mantiene la bonificación respecto de las viviendas de protección oficial (bonificación que se ha prolongado

indefinidamente, en virtud de lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). En este segundo caso se trata de una especial ultraactividad de la bonificación existente en el régimen legal anterior, que inicialmente se contraía a los edificios construidos hasta el 31 de diciembre de 1992, mientras que en el primer caso no existe ultraactividad del listado de exenciones y bonificaciones fiscales establecidas en la legislación derogada, sino mantenimiento en el disfrute para aquellos concretos contribuyentes (“quienes”) que gozaran efectivamente de un beneficio fiscal, lo que es sustancialmente distinto, porque los beneficios fiscales, tanto en uno como en otro régimen legal, no producen sus efectos “ope legis” sino que exigen expresa solicitud de los interesados y un acto de concesión de la Administración, como ha resaltado numerosa jurisprudencia, en el particular relativo precisamente a los plazos de goce de los beneficios fiscales en materia de viviendas de protección oficial cuando los mismos han sido alterados legalmente. En definitiva, la continuación en el disfrute de los beneficios fiscales a que se refiere la disposición transitoria 2.2 LHL exige que los mismos estuvieran disfrutándose efectivamente con anterioridad, previa su solicitud y concesión por la Administración competente, y no puede suponer que se mantenga la ultraactividad de las normas objetivas sobre beneficios fiscales”.

* RETEVISIÓN

STS de 21 de novembre de 1997, recursos de cassació en interès de llei núm. 8221/1995 i 8222/1995, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La declaración que hace el artículo 124 de la Ley 37/1988, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el siguiente ejercicio, sobre que los bienes de RETEVISION conservarán la exención de todo gravamen, ha de entenderse referida a la situación tributaria anterior y en consecuencia, no innova la que había de producirse con la entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales, en la que se limitaban temporalmente los beneficios, concretamente por lo que afecta a los bienes inmuebles, con la prolongación de las exenciones de la CTU en el IBI pero hasta el 31 de diciembre de 1992, si no tenían un vencimiento anterior prefijado. Debe fijarse por ello la siguiente doctrina legal: “Las exenciones que el art. 124 de la Ley 37/1988, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, establece que han de conservarse, son las que afectaban a la Contribución Territorial Urbana regulada en el Real Decreto Legislativo 781/1986 y que como consecuencia de las Disposiciones Adicionales novena.¹ y Transitoria Segunda.², de la Ley 39/1988, de la misma fecha que aquélla, continuaron en el nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, instaurado por ésta, pero hasta el 31-12-1992, si no tenían un anterior plazo propio de extinción, sin que pueda extenderse a todos los bienes de dominio público adscritos a un servicio público, con las limitaciones establecidas en el art. 64 de la Ley últimamente citada”.

4.2. Autopistes de peatge

* CATALUNYA: INFORME DEL MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

STS de 10 de desembre de 1997, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 5545/1996, ponent: Sr. Rodríguez Arribas; i STS de 29 de setembre de 2006, recurs de cassació núm. 3803/2001, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Se fija la siguiente doctrina legal: “1) Que en el conflicto normativo entre la Ley de Autopistas 8/1972, de 10 mayo, y el art. 263 del Texto Refundido de Régimen Local, debe prevalecer la Ley de Autopistas, que derogó el Texto Refundido de la CTU de 12 mayo 1966 y la Orden de aplicación de 30 julio 1969, por lo que el art. del Texto Refundido de Régimen Local incurrió en “ultra vires” y tiene mero carácter reglamentario, subordinado a lo establecido, sobre la misma materia, en la Ley de Autopistas 8/1972, de 10 mayo. 2) Que la Generalitat de Cataluña no tiene competencia exclusiva para otorgar bonificación tributaria alguna sobre los tributos establecidos por la Ley Estatal. 3) Que la competencia para determinar la bonificación hasta el 95 de la base imponible de la antigua Contribución Territorial Urbana conforme a los arts. 7 y 11 de la Ley de Autopistas de 8/1972, de 10 de mayo, correspondía a la Generalitat de Cataluña, previo informe del Ministerio de Economía y Hacienda, de forma que, la falta de este informe vicia de nulidad el otorgamiento autonómico de dicha bonificación”.

* MODIFICACIONS DE LES CONCESSIONS

STS de 3 de març de 2004, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 9/2002, ponent: Sr. Garzón Herrero.

“Se desestima el recurso de casación en interés de la ley, en el que se pretendía se declarara como doctrina legal que “las modificaciones en las concesiones de las autopistas de peaje que afecten al objeto físico de la concesión, como son las ampliaciones físicas que sobre ellas se operen, supondrán que a las mismas les sea aplicable el régimen jurídico y fiscal vigente en el momento de la modificación, de tal manera que si la modificación se produce con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, ningún beneficio fiscal que no esté contemplado en dicha Ley, y en concreto la bonificación del 95% en el IBI de naturaleza urbana, podrá ser aplicado al objeto de dicha modificación”.

* TRAMS POSTERIORIS A L'ENTRADA EN VIGOR DE LA LHL

STS de 19 d'octubre de 2006, recurs de cassació núm. 2862/2001, ponent: Sr. Martín Timón.

“La supresión de beneficios fiscales a partir del 31 de diciembre de 1989, que dispone la Adicional Novena, se entiende sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Transitoria Segunda, a cuyo tenor, quienes a la fecha de comienzo de aplicación del IBI gozasen de cualquier clase de beneficio fiscal en la Contribución Territorial Urbana, continuarán disfrutando de los mismos en el IBI hasta la fecha de su extinción y, si no tuviera término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive. Como en el caso presente la bonificación estaba concedida por todo el plazo concesional, según lo antes dicho, el beneficio fiscal seguirá subsistente hasta la fecha de extinción de la concesión. Y precisamente por estar concedida la bonificación para todo el período concesional y desde su otorgamien-

to, es por lo que ninguna influencia tiene que la puesta en funcionamiento de algunos tramos de la autopista, regidos por el mismo título concesional, haya tenido lugar con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, bien sea por el desarrollo normal de las obras, bien como consecuencia de suspensiones o modificaciones de trazados, debidamente acordadas. Esta solución es la más conforme con el carácter unitario del título concesional e impide la negación del beneficio fiscal en los casos en que la finalización del tramo correspondiente de autopista, hubiera tenido lugar con posterioridad a 31 de diciembre de 1989”.

*** VALORACIÓ CADASTRAL: INSTRUMENTS DESTINATS A L'EXPLOTACIÓ**

STS de 27 de setembre de 2005, recurs de cassació núm. 6331/2000, ponent: Sr. Frías Ponce.

“El criterio de la sentencia recurrida no puede ser compartido, al integrar la base imponible del impuesto los costes necesarios que se refieren al objeto mismo de la concesión que grava el IBI [Túnel del Cadi], no existiendo duda que los elementos a que se refiere forman parte del coste de la autopista, y resultan imprescindibles para la ejecución y explotación, aparte de que, como señala el Abogado del Estado, no puede negarse la consideración de bienes inmuebles a máquinas e instrumentos destinados a la explotación, según resulta del Código Civil, al calificar a los muebles a que se refiere el apartado 5 del art. 334, en razón de su afección a un inmueble”.

*** VALORACIÓ CADASTRAL: TRAMS DE PERLLONGACIÓ**

STS de 22 de novembre de 2004, recurs de cassació núm. 4961/1999, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“Las autopistas de peaje son bienes inmuebles de especiales características que exigen una valoración individualizada, pero de ello no pueden extraerse las consecuencias que se propugnan en el recurso Contencioso-Administrativo: la consideración unitaria de su prolongación con la ya existente, repartiendo la mayor inversión realizada en aquélla entre todos los municipios con la modificación del coste por kilómetro de autopista. Por el contrario, la unidad a considerar es la de la propia ampliación o prolongación de la red viaria explotada, sin que por razón de ésta puedan verse alterados los valores catastrales correspondientes a municipios ajenos y sin que quepa homogeneizar o equiparar valores cuando resulta que el coste del kilómetro ha sido diferente. O, dicho en otros términos, no pueden considerarse iguales las valoraciones de las construcciones de kilómetros realizadas en fechas diferentes, con distinto costes en los materiales, mano de obra e, incluso, en la propia técnica constructiva”.

*** VALORACIÓ CADASTRAL: EXCLUSIÓ CALÇADES LATERALS**

STS de 8 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 9007/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“No cabe entender que la existencia de las calzadas laterales incrementa, a efectos del IBI, el valor de la autopista, porque las mismas, al no ser objeto de concesión y no estar, por tanto, gravadas por el Impuesto, no son susceptibles de ser integradas, cuantitativamente, en la base imponible del mismo, y porque incluir el coste de las calzadas en la base imponible supondría admitir que su coste coincide exactamen-

te con el incremento de valor de la autopista -estrictamente considerada- por el mero hecho de la existencia de las mismas, lo cual no ha sido demostrado y, en verdad, resultaría harto difícil el comprobarlo. Y es que la base del IBI está constituida por el valor del bien gravado y a él no puede adicionarse el valor de ningún otro bien que esté excluido del gravamen (en cuanto no es confundible el hipotético incremento del valor de la autopista en sí por la existencia de las calzadas laterales con lo que realmente debe incluir el valor catastral a efectos del Impuesto de autos)”.

4.3. Ens públics

4.3.1. Caràcter taxat

* RESIDÈNCIA DE GENT GRAN D'UNA DIPUTACIÓ PROVINCIAL

STS de 13 d'abril de 2002, recurs de cassació núm. 670/2001, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“El art. 80.1 de la Ley 7/1985 se refiere a bienes de dominio público, pero precisamente esta exigencia refuerza la teoría de la abrogación del beneficio, puesto que las condiciones a que supedita el art. 64 a).2 los beneficios, exigiendo que los bienes estén afectos a un servicio público (defensa nacional, seguridad ciudadana, servicios educativos y penitenciarios) están indicando que se excluyen los bienes de dominio público en que no concurra alguna de dichas afecciones. En otras palabras, cuando el art. 64.a).2 reconoce la exención sólo a ciertos bienes de las entidades locales, es porque el legislador ha considerado que el art. 80.1 ya no ofrece la cobertura que pretende hallar el recurrente”.

4.3.2. Béns afectes a la defensa

* EMPRESA NACIONAL BAZÁN

STS de 14 de juliol de 2001, recurs de cassació núm. 4634/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La sentencia de instancia se ajusta a lo que dispone el ordenamiento, pues el art. 64 a) LHL ha de ser puesto en relación con el Real Decreto 2568/1980, de 21 de noviembre, que declaró de “interés militar” todos los edificios e instalaciones de la Empresa Nacional Bazán, S.A.

* FALTA D'AFECTACIÓ: HOSTALERIA I ESBARJO

STSI de Madrid de 20 de juliol de 1996, recurs núm. 414/1995, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La cuestión se suscita respecto del elemento objetivo, esto es, si dicho inmueble se encuentra directamente afecto a la defensa nacional, toda vez que respecto de ello la demandada señala que dicho inmueble se dedica a labores de hostelería y esparcimiento, y la recurrente no prueba, según le incumbía, dicho carácter, ni la concurrencia de los requisitos que la LPE 15 abril 1964, ni el RD 689/1978, que desarrolla la Ley de Zonas e Instalaciones de interés para la Defensa Nacional, de 12 marzo 1975, establecen para ser considerados necesarios para la defensa nacional. En efecto, no ha resultado acreditado que dicho edificio fuese sede de órganos del Estado (art. 1 LPE 15 abril 1964), que estuviese destinado a la “recuperación y descanso de las tri-

pulaciones aéreas, paracaidistas y operadores”, y que en este caso tuviese como finalidad propia servir de forma necesaria e imprescindible a un servicio público como es la defensa nacional o la del territorio como se expresa en el art. 339.2 CC, en conexión con el resto de las demás instalaciones militares, y con exclusión de los particulares”.

* **BÉNS DESAFECTATS**

STSJ de La Rioja de 19 de juliol de 1996, recurs núm. 719/1994, ponent: Sr. Ruiz de Palacios Villaverde.

“El inmueble, según se desprende de acta de recepción y adjudicación, mediante Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 febrero 1982, resultó desafectado del Ministerio de Defensa para su uso acorde con la defensa nacional, quedando adscrito al ISFAS, organismo también dependiente del Ministerio de Defensa, dejando en aquel momento de pertenecer al Patrimonio del Estado y entrando en el dominio público del mismo, para destinarlo a la construcción e instalación de un centro de educación especial de subnormales. Era voluntad de la Administración del Estado el destinar dicho inmueble a un uso que, en principio, quedaba encuadrado dentro de los enumerados como exentos en el referido art. 64, letra a) de la LHL. Pero de la contestación a la demanda se infiere que dicho centro de formación nunca se llevó a cabo por el ISFAS, por lo que no puede estimarse que dicho inmueble cumpla los requisitos exigidos por la norma para el disfrute del beneficio tributario”.

* **AFECCIÓ DE FÀBRICA MILITAR**

STS de 29 de març de 2003, recurs de cassació núm. 3973/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La exención postulada por la Administración recurrente respecto de este tipo de bienes está en razón a que se encuentran integrados en bienes «afectos directamente» a la Defensa Nacional o a la Seguridad Ciudadana, o a ambas cosas, ratio que no es obstruida por las apreciaciones probatorias de la sentencia recurrida, concretamente las relativas a que en dichos bienes se encuentren viviendas del personal de la unidad militar o de sus servicios. Frente a esta doctrina no puede prevalecer la interpretación que aflora en la sentencia recurrida, pues sin entrar en modo alguno en la apreciación que hace de la prueba, puede verse que del texto recurrido se extraen consecuencias probatorias que, paradójicamente, conducen a conclusiones bien diferentes a las que ella misma preconiza. Así cuando afirma que algunas viviendas están ocupadas por familias concretas (lo que no puede ser más lógico), o que existe la «posibilidad» de que algunas estén cedidas a Profesores de un determinado Colegio (sin más especificaciones, y que en todo caso entrañaría una irregularidad que no alteraría la afección de la Fábrica a que pertenecen a la Defensa Nacional) o, finalmente, que no todas se encuentran ocupadas (lo que es indiferente a los fines de la exención)”.

* **HABITATGES MILITARS**

STSJ de Madrid 25 de març de 1996, recurs núm. 992/1993, ponent: Sr. Calderón González.

“La exención sólo alcanza a los bienes de tales entes y en los que de una manera efectiva se desarrollen las actividades propias y típicas -en el supuesto que nos ocupa- de la defensa nacional. Quedan fuera, por tanto, de la exención aquellos

bienes en que se desenvuelven otras actividades que aunque sean necesarias para el ejercicio de aquéllas, no estén directamente relacionadas con los mismos. La propia Administración Militar distinguió lo que es el acuartelamiento de las viviendas militares, teniendo sentido esa división entre ambos, que sirve para delimitar aquél de éstas. La Colonia Militar no puede considerarse como parte del Establecimiento Militar, a los efectos que nos ocupan. La cesión a título oneroso de las viviendas no se aviene, en ningún caso, con el carácter de los bienes afectados por la exención prevista en el art. 64-a) LHL, que son aquellas en las que se desarrollen de una manera efectiva actividades propias y típicas de la defensa nacional, y que por su propia condición no pueden estar sujetas a adjudicación a los particulares, aunque sean militares, mediante un canon en concepto de alquiler”.

* **FÀBRICA D'ARMES**

STSJ de Galicia de 20 de febrer de 1998, recurs núm. 8686/1995, ponent: Sr. Yusty Bastarreche.

“La expresión “directamente afectos a la defensa nacional”, empleada por el art. 64,a) LHL para determinar la exención, la entiende el Ayuntamiento como gestión directa por el Estado, y no por medio de una empresa, aunque ésta sea de titularidad estatal, con su capital íntegramente suscrito por el Estado. No obstante, advierte la doctrina que esta forma de actuación del Estado, por medio de personas interpuestas no deja de ser en cierto modo una ficción jurídica, para una mayor agilidad en la gestión de determinados intereses. Pero con independencia de ello, también puede entenderse la expresión “directamente” en el sentido de que la actividad que se desarrolla en ciertos inmuebles tenga una relación íntima con la defensa, constituir una actividad esencial o necesaria para la misma, sin la cual quedaría diluido el propio concepto de defensa nacional. Entendida en este sentido, en la Fábrica de Armas de A Coruña se atiende a un proceso industrial de fabricación y reparación de armas y municiones de guerra, actividad que es necesaria y aún se podría decir que esencial para la actividad de los distintos Ejércitos, con las inevitables modulaciones según las Armas, Cuerpos y especialidades de cada uno de ellos”.

4.3.3. Seguretat ciutadana

* **CASES – CASERNA DE LA GUÀRDIA CIVIL**

STS de 27 de setembre de 2001, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 3338/2000, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“En el caso de la Guardia Civil y «por mor» de su doble naturaleza de cuerpo militar integrado en el Ejército de Tierra, que le asigna la Legislación Orgánica de la Defensa Nacional y de Cuerpo integrante de las Fuerzas de Seguridad, que le reconoce la Ley Orgánica 11/1991, de 17 de junio, nada impide que el reconocimiento del beneficio tributario a efectos del IBI se hiciera por la doble afección de los edificios a la Defensa Nacional y a la Seguridad Ciudadana. (...). “La exención del IBI, respecto de esta clase de viviendas propiedad de Estado, está en razón a que se encuentran integradas en edificios «afectos directamente» a la Defensa Nacional o a la Seguridad Ciudadana (o a ambas cosas como hemos visto), con independencia de que estén ocupados por guardias civiles o por éstos y sus familias, pues lo determinante es que formen parte (ya sea de manera directa o discontinua) de la tradicio-

nal «casa cuartel», que por su propia denominación incluye viviendas, cuya afección a la finalidad que justifica e impone el beneficio tributario es una cuestión de hecho, que ha de resolverse en cada caso, de acuerdo con la valoración de la prueba y no puede establecerse genéricamente y además de manera improcedentemente negativa, como quiere el Ayuntamiento recurrente”.

* HABITATGE DEL DELEGAT DEL GOVERN

STS de 26 de gener de 2004, recurs de cassació núm. 4675/1998, ponent: Sr. Garzón Herrero.

“Esta Sala se ha pronunciado, en supuestos esencialmente idénticos al presente, en la sentencia 27 de septiembre de 2001 reconociendo el derecho a la exención, razón por la que el recurso de casación no puede prosperar. El hecho de que existan otras, por ejemplo, 8 de julio de 2000 y 29 de junio de 2001, en las que se deniega la exención controvertida respecto a dependencias del Gobierno Civil no es contradictorio con lo que ahora afirmamos, pues en ellas se contemplaban hipótesis en las que las dependencias administrativas excluidas eran ajenas a la Seguridad Ciudadana, lo que aquí no sucede. Además, la Sala de instancia había realizado, en aquellos asuntos, una valoración probatoria mediante la que concluía que dichas dependencias no se encontraban «directamente» adscritas a la seguridad ciudadana. Contrariamente, en este recurso, la valoración de la Sala de Instancia es taxativa en el sentido de que la vivienda del Gobernador Civil, Delegado de Gobierno ahora, tiene instalados elementos técnicos directamente ordenados a hacer valer la función de velar por la seguridad ciudadana que le corresponde, por lo que concluye que dichas dependencias están directamente ordenadas a velar por la seguridad ciudadana, lo que exige el reconocimiento de la exención discutida”.

* EDIFICIS DE SUBDELEGACIONS DEL GOVERN

STS de 14 de novembre de 2002, recurs de cassació núm. 4795/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Alega, en lo sustancial, el representante de la Administración General del Estado que el edificio del Gobierno Civil correspondiente (en este caso de Vizcaya) debe considerarse afecto a la seguridad ciudadana, dado que es la sede de la Autoridad y servicios periféricos que tienen por principal competencia dicha seguridad, sin que ello suponga extensión analógica del beneficio tributario. El problema suscitado en este recurso, ha sido resuelto por numerosas sentencias de esta Sala entre las que podemos destacar las de 13-6-2001, Rec. 1745/1996 y 29-6-2001, Rec. 3771/1996. Se dice en esta última: “Como ya hemos declarado en Sentencia de 8 de julio de 2000, de lo que se trata es del destino del inmueble en sí mismo y aparte de que la apreciación probatoria de la Sala de instancia no tendría acceso a la casación, resulta acertado el criterio de la misma en cuanto a la necesidad de que el edificio sirva “directamente”, como exige el precepto invocado, a la referida seguridad ciudadana, lo que -como pone de manifiesto el recurrido- difícilmente es predicable del que constituye sede administrativa de diferentes competencias, entre las que se encuentra, pero sin carácter exclusivo, la de la responsabilidad política y más alta autoridad gubernativa provincial en materia de dicha seguridad ciudadana, con lo que la mezcla de funciones, sin acreditar distinción de espacios a que se destinan, impide el reconocimiento del requisito expresado de que la adscripción pueda calificarse de “directa”.

* **PROTECCIÓ CIVIL**

STS de 8 de juliol de 2000, recurs de cassació núm. 5129/1994, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“No está exento el edificio del parque móvil ministerial, en relación con el destino de los vehículos depositados a la seguridad ciudadana. Resulta patente que “protección civil” no es equivalente ni forma parte de “seguridad ciudadana” y que de lo que se trata es del destino del inmueble en sí mismo, sobre lo que también actúa el conjunto de la prueba, que carece de acceso a la casación”.

* **PARC MÒBIL**

STSJ de La Rioja de 20 de gener de 1996, recurs núm. 99/1995, ponent: Sr. Ruiz de Palacios Villaverde.

“Las exenciones, por ser privilegios y excepciones al principio de igualdad, y por imperativo del art. 24 LGT, deben ser objeto de interpretación restrictiva, estando prohibida su extensión a supuestos distintos de los estrictamente previstos, para que una exención o bonificación pueda ser declarada, ha de estar previamente establecida, clara y expresamente en disposiciones aplicables al caso, no debiendo ser estas disposiciones interpretadas ni aplicadas en forma extensiva, analógica o deductiva, sino siempre ateniéndose a los términos estrictos o literales de las normas que las reconozcan o establezcan. El edificio del Parque Móvil está destinado a la custodia de los vehículos dedicados a servicios o personas al servicio del Estado, sin que ni siquiera se demuestre que se guardan en él los automóviles de los funcionarios de las Fuerzas de Seguridad del Estado, ya que no se pueden incluir en este grupo dos vehículos adscritos a la Delegación del Gobierno (vehículos de la Dirección General de la Policía), que son los únicos depositados en las dependencias de referencia, por lo que difícilmente cabe calificar al Parque Móvil Ministerial como directamente afecto a la Seguridad Ciudadana, y el único título de bien inmueble perteneciente al Estado, no es suficiente para gozar de la exención prevista en el referido art. 64, letra a) de la LHL”.

* **AFECTACIÓ I EXEMPCIÓ PARCIAL**

STSJ de Balears de 22 de març de 1996, recurs núm. 870/1993, ponent: Sr. Delfont Maza.

“Admitido que el bien es del Estado, la pregunta que cabe hacerse a continuación es la de si el mismo está afecto a la seguridad ciudadana, supuesto que, de darse, haría entrar en liza el mencionado precepto. De lo actuado, en forma documental y pericial, amén del propio reconocimiento de las partes se desprende que no en su totalidad está destinado a tal cometido, en efecto, hay plantas destinadas a viviendas, cafetería, dormitorios, etc. De todo el conjunto probatorio resulta que se halla afecto a la seguridad ciudadana, dado el destino y ocupación de los años 1993 y 1994, por parte del personal y material del Cuerpo Nacional de Policía, un total de 932 metros cuadrados en la planta sótano y 44 metros cuadrados los de la planta baja, con una afectación global en lo que respecta a elementos comunes indispensables, rampas, carriles de circulación para el acceso de una a otra planta, aseos, etc., lo que supone la mitad de aquella. Deberá, pues, en consecuencia, estimarse parcialmente el contencioso y declarar que se halla exento del Impuesto sobre el Bien Inmueble, al amparo de lo regulado en el reiterado artículo 64-a) LHL, la parte del inmueble destinada directamente a seguridad ciudadana, en los términos porcentuales antecitados”.

* **SEU DEL CONSELL DE SEURETAT NUCLEAR**

STSJ de Madrid de 26 de gener de 1996, recurs contenciós administratiu núm. 829/1994, ponent: Sr. Tomé Paulé.

“El art. 64-a) LHL exige para la exención reglamentaria la concurrencia de dos requisitos: uno el referido a la propiedad del bien y otro el referido a la afección del mismo. No basta con que se dé uno de los dos requisitos; es absolutamente necesario (y así se desprende de la interpretación literal del precepto) la concurrencia de ambos. El requisito de la afección se cumple sobradamente en este supuesto: no cabe duda alguna que el Consejo de Seguridad Nuclear, y concretamente su sede está directamente afecto, no sólo a la defensa nacional, sino también a la seguridad ciudadana, ya que según el art. 1 de la Ley 15/1980, el Consejo demandante es el único organismo competente en materia de seguridad nuclear y de protección radiológica. Para que la exención en el pago del IBI se produzca es necesario, además, que el bien sea propiedad del Estado o de alguna de las otras instituciones públicas citadas expresamente en el citado art. 64, a). Es perfectamente posible que el Consejo de Seguridad Nuclear con personalidad jurídica propia pueda tener la propiedad de inmuebles que se integran en su respectivo patrimonio, distinto obviamente de patrimonio demanial. Si queda acreditado en los autos que la finca está totalmente ocupada por la Sede del Consejo, hay que mantener que la misma no es propiedad del Estado (ni, por supuesto, de la Comunidad Autónoma o del Ayuntamiento), y sí propiedad del Consejo de Seguridad Nuclear”.

4.3.4. Serveis educatius

* **UNIVERSITATS: REGULACIÓ ACTUAL**

En matèria d'universitats en general, i de col·legis majors en particular, cal tenir en compte el que preveu actualment la Llei orgànica 6/2001, de 21 desembre de 2001, d'universitats, modificada per la Llei orgànica 4/2007, de 12 d'abril de 2007.

Segons l'article 80.4: “En cuanto a los beneficios fiscales de las Universidades públicas, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Las actividades de mecenazgo en favor de las Universidades públicas gozarán de los beneficios que establece la mencionada Ley”.

Segons la disposició addicional cinquena, punt 2, els col·legis majors i les residències universitàries gaudeixen de beneficis o exempcions fiscals de la universitat a què estiguin adscrits.

Per altra banda, la disposició final quarta de la citada Llei orgànica 4/2007, de 12 d'abril, afegeix un nou apartat 2 bis) a l'article 74 del TRLHL, amb el redactat següent: “2 bis) Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria”.

* **UNIVERSITATS. EXERCICI DE 2001**

STS de 7 d'abril de 2006, recurs de cassació en interès de la llei núm. 63/2004, ponent: Sr. Frías Ponce.

Ha de determinarse, ante todo, si sobre la cuestión planteada existe o no doctrina

legal, ya que sobre este extremo discrepan la parte recurrente y el Ministerio Fiscal, lo que obliga a examinar las cuatro sentencias que ha dictado la Sala hasta la fecha. (...) La sentencia de 6 de Octubre de 2001 (...). La sentencia de 12 de Abril de 2002 (...). La sentencia de 31 de Diciembre de 2002 (...). Finalmente, la sentencia de 22 de Septiembre de 2004 (...). La conclusión que se obtiene de todo lo anteriormente expuesto es que ninguna de las sentencias dictadas en los recursos de casación en interés de ley entró de lleno en la problemática que implicaba la regulación de beneficios fiscales en la Ley 30/1994, sí habiéndose pronunciado, en cambio, la Sala, pero en un recurso ordinario de casación, sobre la inaplicabilidad de la disposición adicional quinta, primero 2, en relación a los Colegios Mayores. (...). Ha de reconocerse que la doctrina que se postula corresponde a una normativa que ha sido derogada, ante la publicación de las Leyes 6/2001, de 21 de Diciembre, de Universidades, y 49/2002, de 23 de Diciembre de 2002, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (...) Hay que concluir que en la disposición adicional quinta dos no pueden entenderse comprendidas las Universidades, careciendo por ello de fuerza suficiente para reconocer los beneficios fiscales en tributos locales denegados por la disposición adicional 9ª de la Ley de Haciendas Locales”.

* **BIBLIOTHEQUES PÚBLIQUES**

STS de 2 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 8504/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“En este supuesto de autos, se trata de una Biblioteca estatal cuya orden de creación se basó, como todas las similares, en la Ley 16/1985 y en su Reglamento, Real Decreto 582/1989. (...) En el artículo 59 de dicha Ley la Biblioteca se enlaza no sólo con la cultura sino también con el servicio a la educación, en una dicción parecida a la del artículo 64.a de la Ley 39/1988, que se refiere a los «servicios educativos». (...) Tanto de la Ley como del Reglamento se infiere que las Bibliotecas Públicas están destinadas a un servicio que, sin necesidad de una interpretación forzada del artículo 64 de la Ley 39/1988, puede considerarse como un servicio educativo”.

* **MUSEUS**

STSJ de Catalunya de 4 de novembre de 2002, rotlló d'apel·lació núm. 60/2002, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Ha de concluirse que la exención en cuestión debe ceñirse a aquellos inmuebles de titularidad pública afectos, de forma directa y no meramente indirecta, y precisamente a los servicios educativos, y no a la educación genéricamente considerada. Por tanto, no alcanza la exención a los museos, por más que en éstos sea indudable una esencial contribución a la educación en su acepción genérica”.

* **MUSEU D'ARQUEOLOGIA MARÍTIMA**

STSJ de Múrcia de 24 d'abril de 2000, recurs contenciós administratiu núm. 2816/1997, ponent: Sra. Sánchez de la Vega.

“Estos informes no son vinculantes, pero es claro que sirven para orientar la cuestión; por otro lado no hemos de olvidar que uno de ellos proviene de una Subdirección General del Ministerio de Cultura, por lo que hemos de concederle un especial valor. El precepto invocado para pedir la exención habla de que los bienes

estén «directamente afectos a los servicios educativos», y creemos que teniendo en cuenta el informe mencionado el Museo de Arqueología Marítima no se encuentra en esta circunstancia; entenderlo de otra forma supondría hacer una interpretación excesivamente amplia que no nos lo permite la literalidad del precepto, que habla de «directamente afecto»; distinto sería que se tratase de un colegio, instituto o establecimiento similar. En efecto, es al recurrente al que corresponde probar esa afección directa al servicio educativo, y consideramos que no lo ha hecho; sin perjuicio de admitir que cualquier museo puede tener fines educativos, ello no implica estar directamente afecto a servicios educativos”.

4.3.5. Serveis penitenciaris

* **PAVELLONS DESTINATS A HABITATGES DE FUNCIONARIS DEL CENTRE PENITENCIARI** *STS de 17 de setembre de 2003, recurs de cassació núm. 6138/1998, ponent: Sr. Martínez Micó.*

“La decisión de la controversia suscitada en el presente recurso se contrae en exclusiva a determinar si los inmuebles correspondientes a las viviendas ocupadas por los funcionarios del Centro Penitenciario de Badajoz están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por estar directamente afectos a los servicios penitenciarios. (...). La construcción del centro penitenciario de Badajoz se llevó a cabo al mismo tiempo que la construcción de los pabellones-vivienda para los funcionarios de dicho establecimiento; que estos pabellones-vivienda son destinados exclusivamente al uso por los funcionarios de dicho centro, en razón de los cometidos que desempeñan y de las necesidades de permanencia e intermediación a ellos exigibles. (...). Se trata de inmuebles destinados al servicio público del Estado y que vienen a formar un conjunto con la prisión, aunque no estén incluidos en su recinto, pues albergan pabellones-vivienda y están destinados exclusivamente al uso de los funcionarios destinados en el Centro Penitenciario, en virtud de los cometidos que desempeñan en el Centro y de las necesidades de permanencia e intermediación que les son exigibles por razón del servicio; por ello, sin duda, fueron construidos simultáneamente con el Centro Penitenciario, porque están directamente afectos a ese servicio penitenciario de Badajoz. La construcción simultánea del establecimiento penitenciario y de pabellones-vivienda para el uso exclusivo de los funcionarios destinados al servicio del establecimiento no permite negar a tales pabellones el carácter de parte integrante del complejo que constituye el Centro Penitenciario de Badajoz sin violentar la finalidad misma de la obra. (...). No estará de más añadir que no se trata de donde «sirven» los funcionarios de prisiones (concepto personal que carece de base legal alguna), sino de que los inmuebles en cuestión están «directamente afectos» a la finalidad legalmente establecida para obtener la exención. Se trata, pues, de una exención objetiva. En conclusión, estamos, en el caso de autos, ante bienes propiedad del Estado, directamente afectos a los servicios penitenciarios y que, por ende, deben de gozar de exención en el I.B.I., con arreglo al art. 64. a) de la Ley 39/1988”.

* **HABITATGES PER A FUNCIONARIS DE PRESONS: NO EXEMPCIÓ** *STSJ de Castella-la Manxa de 12 de juny de 1996, recurs núm. 1613/1994, ponent: Sra. Iranzo Prados.*

“La aproximación a la formulación legal del elemento objetivo de la exención en

cuanto a qué bienes se hallan directamente afectos al servicio penitenciario, pasa por entender que sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollan de una manera efectiva las actividades propias y típicas del servicio como serían los edificios destinados a albergar los Centros Penitenciarios, quedando fuera de la exención aquellos otros bienes en que se desenvuelvan otras actividades que, aunque hipotéticamente fueran consideradas necesarias para el servicio de aquéllas, no estén directamente relacionadas con las mismas tales como centros directivos, servicios complementarios, o, caso de que fuera necesario que determinados funcionarios vivieran en el centro, los inmuebles destinados a viviendas”.

*** HABITATGES PER A FUNCIONARIS DE PRESONS: EXEMPCIÓ**

STSI de Catalunya de 18 de febrer de 1997, recurs núm. 1258/1994, ponent: Sr. Quiroga Vázquez.

“La limitación que la LHL establece respecto a los servicios a cuya satisfacción deben destinarse los bienes exentos, es decir, la de los bienes de dominio público destinados a un servicio público concreto, como es el penitenciario, supone determinar si el bien tiene un papel preponderante e irremplazable en la prestación del servicio, con completa independencia de su ubicación física, a no ser que se demuestre que tal ubicación dificulta o imposibilita el cumplimiento de su principal finalidad que es la afectación al servicio penitenciario. A tales efectos, no cabe duda de que los inmuebles destinados exclusivamente a viviendas de funcionarios que, por sus especiales cometidos tienen que estar siempre localizables y en disposición de hacerse cargo del establecimiento penitenciario, es llano que los inmuebles adscritos por la Generalidad para el mismo fin, habida cuenta de que los existentes fueron destinados a Sección abierta de la prisión, y por tanto, dejaron sin viviendas útiles a los citados funcionarios, han de estimarse como bienes afectos directamente al propio servicio penitenciario, sin que su ubicación fuera del recinto físico del centro desclasifique o imposibilite la función para la que fueron afectados, sea ésta definitiva o temporal, mientras cumpla los requisitos establecidos en el art. 64-a) LHL”.

*** SOCIETAT ESTATAL**

STSI de Madrid de 22 d'octubre de 2001, rotlló d'apel·lació núm. 83/2001, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“La sociedad es estatal, propiedad en su totalidad del Estado, antecedente no discutido; la personalidad de la sociedad es instrumental como expresamente señala la parte apelante en el núm. 2 de su alegación tercera, medio utilizado “por el Estado para agilizar su situación en áreas determinadas, evitando las rigideces y los controles...”. Pues bien, si el propietario de la sociedad es por completo el Estado y la sociedad es un simple instrumento, la Sala no puede concluir de otra manera sino mostrando su conformidad con la sentencia apelada [procedencia de la exención]”.

4.4. Béns propietat dels municipis

* RECEPCIÓ DELS TERRENYS

STS de 17 d'abril de 2002, recurs de cassació núm. 5662/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El Ayuntamiento de Zaragoza no ha recibido los terrenos, que por cierto no se han dedicado al uso público por decisión libérrima de la Asociación Civil, Peña el Zorongo, por tanto no ha lugar a considerarlos bienes demaniales del Ayuntamiento, ni era posible su afectación al uso público, mientras no los recibiera el Ayuntamiento de Zaragoza. (...). La parte recurrente mantenía que el Ayuntamiento de Zaragoza era propietario de dichos terrenos, transmisión que se había producido por ministerio de la Ley, al aprobarse el Proyecto de compensación, pero lo cierto es que esta tesis ha sido rechazada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, máxime cuando no se ha producido la entrega y aceptación, en los términos exigidos con el artículo 180.1 del Reglamento de Gestión Urbanística, de manera que negado el corolario pretendido, toda la argumentación del quinto motivo casacional, basado en los artículo 61 y 64 b), se viene abajo”.

* MANCOMUNITAT DE MUNICIPIS

TSJ de Catalunya de 23 de setembre de 1996, recurs núm. 304/1994, ponent: Sra. Martín Coscolla.

“Esta exención se prevé para los bienes afectos a servicio público que sean propiedad de los municipios y no de otras entidades locales como la Mancomunidad, que goza de personalidad jurídica propia y diferenciada de la de los Ayuntamientos que la conforman, por lo que no cabe su apreciación.”.

4.5. Béns de l'Església catòlica

* LIMITACIÓ DE L'EXEMPCIÓ

Resolució del TEAC 5 de juliol de 1995, RG núm. 345/1995.

“La exención del art. 64-d), en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede, afecta tanto a los templos y capillas destinados al culto, como en los edificios destinados a casas o conventos de las Ordenes y Congregaciones religiosas, conforme dispone el artículo IV.1.A) del citado Acuerdo; de donde resulta que la exención prevista en este artículo queda limitada a la capilla destinada al culto y a la superficie destinada a residencia de la Congregación religiosa, pero no comprenden de el resto de las edificaciones destinadas a la enseñanza y campos deportivos”.

* DONACIÓ MODAL

TSJ de Castella-La Manxa de 28 d'octubre de 1997, recurs núm. 1646/1995, ponent: Sr. Rodríguez Morata.

“Ha quedado acreditado que la titularidad de la Iglesia Católica sobre el inmueble deriva de una donación modal, con la carga o modo impuesta a la donataria de destinar el citado inmueble “a construir una iglesia o capilla destinada al culto divino, apostolado propio de la Confraternidad y al bien de las almas”. Por tanto, la vinculación de la donación a dicho tipo de actividades religiosas, habiendo sido aceptada

por la donataria y por el Arzobispado de Toledo que acepta la donación justamente para esos fines religiosos determina una afección del inmueble en cuestión a los fines de culto previstos en la donación; por lo que, en definitiva, siendo cierto que la simple titularidad dominical de un inmueble por la Iglesia Católica no determina por sí sola el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal solicitado, en el presente caso la afección del inmueble a la construcción de una iglesia o capilla destinada al culto viene a vincular de tal modo la naturaleza propia del mismo que permite concluir que el inmueble debe gozar de la exención total y permanente del IBI por así exigirlo el art. IV.1, A) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede”.

* **EXEMPCIONS DIRECTES I INDIRECTES**

STS de 10 de març de 2001, recurs de cassació núm. 9550/1995, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Las exenciones autónomas o directas, aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que ese destino de los bienes objetos de gravamen es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones, por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica. (...). Si para las referidas entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida -la del art. 64.d) LHL en cuanto ahora importava indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible -en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en el caso aquí enjuiciado, según el art. 61 de la LHL, la propiedad de los inmuebles urbanos a que al principio se hizo referencia- se encuentre vinculado a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, ha de resultar imposible reconocerla -la exención, se entiende- si ese inmueble urbano no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen”.

* **CONCERT SANITARI**

STSI Castilla-Lleó (Burgos) de 2 maig de 2006, recurs d'apel·lació núm. 23/2006, ponent: Sr. Zatarain Valdemoro.

“La sala no admite que la prestación, mediante concierto, de servicios de asistencia sanitaria a terceros por cuenta del Servicio Regional de Salud de la Junta de Castilla y León sea una actividad social, filantrópica o como quiera llamarse o calificarse. Es simplemente una actividad económica, retribuirá y realizada con ánimo de lucro. No cabe confundir el tipo de actividad que se realiza con su finalidad. Son conceptos y elementos esencialmente diferentes. Por esa regla de tres, el 100% de las entidades que actúen en el ámbito sanitario cumplirían el elemento finalístico (otra cuestión sería el cumplimiento del requisito subjetivo)”.

* **TITULARITAT I AFECTACIÓ**

STSI del País Basc de 31 març de 2005, recurs d'apel·lació núm. 644/2003, ponent: Sr. Murgoitio Estefanía.

“Apareciendo indiscutida la titularidad sobre un inmueble dedicado a una actividad docente-universitaria y afecto justamente por ello al fin o destino de la entidad universitaria de que se trata, -folios 49 y ss-, se han de tener por acreditados los hechos normalmente constitutivos de tratarse de una entidad religiosa inscrita que desarrolla actividad docente sin ánimo de lucro entendida como lo hace el citado artículo 5º de la Norma Foral”.

*** RESIDÈNCIA GERIÀTRICA**

STSJ de Catalunya de 19 de desembre de 2003, recurs d'apel·lació núm. 114/2003, ponent: Sr. Bertrán Castells.

“Tampoco puede reconocerse una exención a una Fundación por la mera titularidad del bien afectado, ni, por equiparación, a una institución o congregación religiosa. Es de todo punto insoslayable la necesidad de que dichas entidades -todas, las religiosas y no religiosas- acrediten, en cualquier caso, la afección o destino del bien de que se trate al cumplimiento de las finalidades que fundamentan, en cada supuesto, la existencia del beneficio fiscal”.

4.6. Entitats benèfiques

En la actualidad, habrá de estarse a lo previsto en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 diciembre: “Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

*** CARÀCTER INNOVATIU DE LA LLEI 49/2002**

STSJ de Catalunya de 17 de febrer de 2005, rotlló d'apel·lació núm. 111/2004, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Se invoca en el escrito de apelación el contenido 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 (art. 15.3 y Disposición adicional octava). Sin embargo, como ya señaló esta Sala en su sentencia núm. 892/2004, de 16 de septiembre de 2004, se trata de una norma legal de indudables efectos innovativos en esta materia y que, frente a la doctrina legal del Tribunal Supremo, proclama la exención del impuesto que nos ocupa respecto de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacerlo recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. La exención pasa de ser mixta, conforme a la doctrina legal del Alto Tribunal, a ser subjetiva, a partir de la vigencia de tal Ley 49/2002”.

*** IL·LEGALITAT DE LA LIMITACIÓ TEMPORAL PER A LA DEVOLUCIÓ DE L'IBI A LES FUNDACIONS**

STS de 29 d'abril de 2005, aspecte d'il·legalitat núm. 3/2004, ponent: Sr. Martínez Micó.

“La Disposición Transitoria Cuarta del Real Decreto 765/1995 estableció una limitación de plazo para solicitar la devolución de las cantidades ingresadas no prevista en la Ley. (...). El establecimiento de determinado plazo, vía reglamentaria, para el ejerci-

cio del derecho a la devolución de la cuota ingresada por el IBI limita evidentemente el ejercicio del derecho. La referida limitación impone una condición adicional al ejercicio de un derecho que la Ley 30/1994, y en concreto su Disposición Final Tercera, no sometió a condición o plazo alguno, debiendo de considerarse la imposición de un límite temporal al ejercicio de un derecho como una restricción del mismo. (...). El que como consecuencia de la exención establecida en el art. 58.1, de la Ley 30/1994 el beneficiario de la misma tenga derecho a la devolución de las cantidades ingresadas sin sujeción a plazo determinado tiene su razón de ser en el deseo del legislador de que la exención se haga efectiva en toda su integridad si la fundación que la pretende cumple los requisitos exigidos y los bienes sobre los que recae están afectos a las actividades fundacionales. La Ley de Fundaciones no exige nada más. Por eso, la doctrina ha resaltado la generosidad mostrada por la Ley de Fundaciones en este aspecto, generosidad puesta de manifiesto no sólo al retrotraer la exención en el IBI a las cuotas devengadas desde el día 1 de enero de 1994 sino ordenando la devolución de las que ya se hubieran satisfecho después de la fecha indicada, dejando de aplicar en éste caso la norma genérica del art. 74 de la Ley de Haciendas Locales, a cuyo tenor las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes tienen efectividad en el período siguiente a aquél en que acaecieron. Sin embargo, la Disposición Transitoria Cuarta del Real Decreto 765/1995, desconociendo la ratio legis de la Disposición Final Tercera de la Ley 30/1994, ha consignado un precepto que, al establecer un plazo de sólo cuatro meses para el ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades ingresadas por el concepto de IBI desde el 1 de enero de 1994, sin contar con la habilitación específica que hubiera precisado para tal restricción, ha introducido una norma que es contraria al principio de jerarquía normativa”, salvaguardada constitucionalmente en el art. 9.3, de la Norma Fundamental e incluso en el art. 9 de la Ley General Tributaria y la necesidad de inaplicar disposiciones reglamentarias contrarias a las leyes que claramente establece el art. 6, de la Ley Orgánica del Poder Judicial. La disposición discutida incurre, pues, en ilegalidad.

*** ORGANITZACIÓ NACIONAL DE CECs ESPANYOLS (ONCE)**

STS de 28 de setembre de 2002, recurs de cassació en interès de la llei núm. 7866/2000, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“El art. 6 de los Estatutos de esta última entidad, al enumerar sus fines, tiene un alcance «sobradamente social», a los efectos que estamos estudiando, sin que el hecho de que los recursos de la ONCE se obtengan mediante la venta de cupones para sorteos desvirtúen lo que estamos afirmando, citando al efecto la STC de 23 de julio de 1998, que se pronunció en el sentido de que se trata de «un recurso financiero de una determinada entidad, en orden a la satisfacción de los intereses públicos que ha de atender con su actividad respecto de a un concreto colectivo de personas, los incapacitados visuales, con notables dificultades de integración, para los cuales la ONCE ha de perseguir la consecución de su autonomía personal y plena integración en la sociedad (art. 1 Real Decreto 358/1991). En otras palabras, la justificación de la concesión que históricamente se ha mantenido, de la explotación del “cupón pro-ciegos” como fuente de recursos financieros de la entidad, no reside sino en la necesidad de dotarle de los medios económicos suficientes para el cumplimiento de los relevantes fines de indudable interés público que ha sumido desde su creación y asume en la actualidad”.

* **LOCALS AFECTES A L'ONCE**

STSJ de Múrcia de 26 maig de 2000, recurs núm. 1892/1997, ponent: Sr. Alcázar Vieyra de Abreu.

“Los locales, como en el caso que nos ocupa, en los que se gestiona, y no exclusivamente, el cupón prociegos, han de considerarse afectos a las actividades que «constituyen el objeto social o finalidad específica» de la ONCE. Y mediante la venta del cupón prociegos se está proporcionando un puesto de trabajo a los deficientes visuales que es una de las actividades que desarrolla la Entidad (artículo 2º.1 e): «promoción profesional y ocupacional, colocación y empleo»; la explotación del cupón genera, pues, empleo para los deficientes visuales, que es uno de los fines de la ONCE”.

4.7. Línies de ferrocarrils

* **ABAST DE L'EXEMPCIÓ**

STSJ d'Astúries de 8 maig de 2000, recurs núm. 994/1997, ponent: Sr. Robledo Peña.

“El tenor del precepto reseñado supone la aceptación por la Sala de la tesis defendida por la sociedad actora, fundada en la consideración de que dentro de la explotación de las líneas ferroviarias han de incluirse el transporte de mercancías, paquetes, de los viajeros, correo, y transporte de automóviles de los usuarios de los servicios, sin que los inmuebles dedicados a dichos fines se incluyan en modo alguno en los supuestos de no exención previstos en el párrafo segundo del artículo 64 i), que refiere los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, ya que dada la actual organización social de la vida y la indispensable utilización de los medios de comunicación, se precisa que las líneas férreas cuenten con locales adscritos a sus necesidades, por cuanto la actividad que aquéllas desarrollan hay que calificarla conforme a la función a la que se dirige, que no es otra sino la de promover el progreso en la zona donde se ubican, y como para obtener el resultado que se trata de alcanzar se precisa la ordenación y urbanización de los terrenos ocupados, es claro que esta finalidad confiere a los terrenos y a los edificios enclavados en los mismos, mientras presten servicio indispensable a la explotación de la línea, el carácter de bienes afectos a un servicio público que beneficia a toda la colectividad, lo cual es fundamento de la exención solicitada”.

4.8. Béns del patrimoni historicoartístic

* **GRAN TEATRE DEL LICEU**

STSJ de Catalunya de 31 de gener de 2006, recurs d'apel·lació núm. 111/2005, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Las alegaciones del Ayuntamiento (...) parten de un extremado formalismo cuando sostienen que el beneficio fiscal concedido no puede extenderse a la parte del Teatro del Liceo destruida por el infausto incendio, por cuanto, según se alega, destruido el objeto de protección ya no cabe protección alguna al mismo. Ello sería así si el Teatro no se hubiera reconstruido manteniendo estrictamente su imagen original y si la autoridad autonómica competente no hubieran aprobado los acuerdos

que se reseñan en la sentencia apelada. El primero se refiere al cumplimiento de lo que dispone el artículo 34.5 de la Ley 9/1993, con explícita mención a las licencias urbanísticas que «afecten a este bien de interés nacional». Y el Plan Especial de Protección del Patrimonio Arquitectónico y catálogo del Distrito otorga el nivel de Protección A, para aquella reconstrucción, a fin de mantener la imagen original que el proyecto de reconstrucción pretende obtener. De esta forma, como concluye la sentencia de instancia, la intervención de la Administración autonómica trae causa y se fundamenta en el carácter de bien especialmente protegido por la normativa sobre el Patrimonio, y además la actuación de las Administraciones implicadas evidencia que no sólo no se han perdido los valores culturales que se tomaron en consideración, sino que se dirige a preservarlos mediante las limitaciones aplicables a los inmuebles ahora controvertidos derivadas del inicio del expediente administrativo tendente a la declaración del interés cultural”.

* **PARADOR DE TURISME**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 4 febrer de 2002, recurs d'apel·lació núm. 340/2000, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“El Parador de Turismo de Santa Catalina de la ciudad de Jaén, no tiene la consideración de Monumento de Interés Cultural porque no ha sido declarado como tal conforme al procedimiento que se encuentra previsto para ello. Sí es cierto, que de acuerdo con la certificación remitida en fase de prueba por la Subdirección General de Protección del Patrimonio Histórico de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales (Ministerio de Educación y Cultura) de 25 de abril de 2000, el Castillo de Santa Catalina está declarado como Bien de Interés Cultural con la categoría de Monumento, pero es un hecho constatable que estamos hablando de unidades arquitectónicas independientes la delimitada por el castillo en sí, y la conformada por el Parador de Turismo, por lo que la declaración como Monumento de Interés Cultural del Castillo de Santa Catalina no es extensible al Parador que se ubica en el recinto de la fortaleza, porque de hacerlo de ese modo estaríamos extendiendo más allá de sus propios términos el ámbito de las norma de exención, circunstancia que prohíbe el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. Tampoco es posible entender que ese inmueble dedicado a Parador de Turismo se halle ubicado en el entorno de un Conjunto Histórico, afirmación contenida en la sentencia de instancia, pues para el caso de que hubiere sido declarado de esa naturaleza el perímetro constituido por la fortaleza y los inmuebles en ella situados, tan sólo tendrían derecho al beneficio de la exención tributaria aquellos inmuebles que tuvieran una antigüedad igual o superior a los cincuenta años y es el caso que el Parador de Turismo al que nos referimos fue construido en 1965, por lo que no concurre la condición prevista en este punto en el artículo 64, letra j), de la Ley 39/1988”.

* **CARÀCTER INDIVIDUAL DE L'EXEMPCIÓ**

STSJ d'Astúries de 12 de juny de 2002, recurs núm. 2637/1998, ponent: Sr. Aparicio Pérez.

“Este apartado j) incide especialmente en el carácter individual de los inmuebles merecedores de exención, precisando que no alcanzará a todos los bienes ubicados dentro de las zonas o conjuntos histórico-artísticos, sino sólo a los incluidos en planes especiales de protección y a los catalogados en los planeamientos urbanísticos correspondientes, todo ello según los conceptos y requisitos establecidos en los

artículos 9, 12, 20, 21 y disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley 16/1985, así como del artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico, con lo que se aclaran ciertas dudas existentes en relación con la normativa anterior, en base a la cual podía interpretarse que gozaban de exención la totalidad de las fincas de las ciudades o conjuntos histórico-artísticos, lo cual realmente era absurdo; esto ha de tenerse en cuenta en el presente caso, pues el hecho de que el inmueble controvertido forme parte de un entorno considerado como perteneciente al conjunto histórico de la ciudad no por ello genera el derecho a la exención”.

* PROTECCIÓ INTEGRAL

STSJ de Madrid (Sala Contenciosa Administrativa, secció 4), de 24 gener de 2003, recurs d'apel·lació núm. 164/2002, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“Los requisitos exigidos para la exención por el artículo 64 j) de la Ley de Haciendas Locales, en los casos de inmuebles situados en conjuntos históricos son la antigüedad de 50 años y la inclusión en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 26/1985, de 25 de junio. Pues bien, ambos extremos son afirmados por la Sentencia apelada con rotundidad, y ello por el dictado expreso de la norma 3.1.1 a) de las Subsidiarias del municipio. Es preciso además, añadir que la cuestión no puede remitirse a una cuestión formalista, indemostrada por añadidura, sino que el conjunto de las normas estudiadas conducen a la coherente conclusión de que, partiendo de una declaración previa que en el caso de autos es el Decreto de 1971, los inmuebles de más de cincuenta años que tengan protección integral, lo que supone severas restricciones a los titulares de su propiedad, gozan de la exención establecida, razón que conduce a la desestimación del presente recurso”.

* PERÍMETRE DEL CONJUNT HISTÒRIC

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 22 d'octubre de 2001, recurs núm. 804/1998, ponent: Sr. Moya Meyer.

“Procede la exención de inmueble declarado monumento histórico e incluido en el perímetro del conjunto histórico, pese a no otorgarle el plan especial una protección integral. Ante la contradicción entre el plan especial y la declaración expresa e individualizada de monumento, debe destacarse la imposibilidad de que el plan especial modifique el régimen jurídico de dichos bienes”.

* DELIMITACIÓ DEL CASTELL I MURALLES

STSJ de Catalunya de 10 d'octubre de 2001, recurs d'apel·lació núm. 60/2001, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“De la propia letra j) del art. 64 en que se contiene la exención en cuestión, ya resulta que sólo alcanza a los bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de los sitios y conjuntos históricos que reúnan las condiciones que se especifican. Tal «perímetro delimitativo» ha de venir descrito claramente en el expediente que declare un Bien de Interés Cultural, tal como dispone el art. 11.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, a la que se remite el propio art. 64 j) de la Ley de Haciendas Locales, añadiendo aquel precepto que en el supuesto de inmuebles, la resolución del expediente delimitará el entorno afectado por la declaración y, en su caso, se

definirán y enumerarán las partes integrantes, las pertenencias y los accesorios comprendidos en la declaración. Tratándose de castillos, en virtud de la remisión de la disposición adicional 2ª de la Ley 16/1985 al Decreto de 22 de abril de 1949 extendiéndose la exención a los bienes comprendidos, entre otras, en tal disposición adicional, por la remisión explícita del propio art. 64 j) de la Ley de Haciendas Locales, su declaración como Bien de Interés Cultural resulta de la aplicación directa de la propia norma, sin quedar subordinada a la tramitación del expediente correspondiente. No obstante, la inscripción en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (folio 31 del expediente) del castillo y murallas de Rupiá, se refiere expresamente a la necesidad de delimitar el entorno afectado. En definitiva, y en tanto no se lleve a cabo la tan repetida delimitación por el órgano administrativo competente para ello, a los efectos de la exención que nos ocupa únicamente habrán de considerarse parte integrante del Bien de Interés Cultural en cuestión aquellos bienes que claramente queden incluidos en el mismo, circunstancia que, como ha quedado apuntado y se analiza detalladamente en la sentencia apelada, no concurre en el presente caso respecto de la finca de la apelante.

* **OBRES D'AMPLIACIÓ**

STSJ de Galicia de 16 de febrer de 2001, recurs núm. 7264/1997, ponent: Sr. Quintas Rodríguez.

“Ciertamente la existencia de estos dos elementos, parece constatarse por la planimetría, que se aporta a las presentes actuaciones, planimetría que en todo caso se corresponde con el entorno que se describe en el anexo del Decreto autonómico 45/1995, si bien no revela ninguna otra obra nueva, que pudiese realizarse al margen de la licencia concedida, que justifique una clara diferenciación de la obra primitiva sobre la que se proyectó la ampliación, al margen incluso de la que en su día autorizada por el Ministerio de Cultura, que autorice hablar en realidad de una verdadera obra nueva, cuya realización sí constituiría el hecho imponible del impuesto que se reclama, por cuanto, tanto la rehabilitación del pazo como las obras de ampliación se llevaron a cabo con anterioridad a la declaración del mismo como bien de interés cultural; ergo ha de extenderse a esos elementos accesorios el beneficio de la exención fiscal desde el momento en que ha sido declarado como tal bien en la modalidad de monumento histórico-artístico”.

* **CATÀLEG**

STSJ de Canàries (Las Palmas) de 5 de febrer de 2001, recurs núm. 2263/1995, ponent: Sr. García Otero.

“Es el Catálogo el instrumento que determina la protección del bien de Interés Cultural y su sujeción o no al IBI, y, en el caso, no estamos ante un inmueble objeto de protección integral, y, como quiera que dicho Catálogo no ha sido objeto de la impugnación indirecta del artículo 39.2 de la Ley Jurisdiccional, como único medio para poder eliminar su actual eficacia normativa, la consecuencia no puede ser otra que la desestimación del recurso”.

4.9. Centres docents concertats

* ACREDITACIÓ DEL CONCERT

STSJ d'Andalusia (Granada) de 2 de setembre de 2002, recurs núm. 378/1997, ponent: Sr. Santandreu Montero.

“Desde 1993 en adelante no consta acreditado acuerdo de concertación entre la Administración con competencias en educación obligatoria y la entidad recurrente respecto a los centros educativos a que se refiere el hecho imponible, según la certificación aportada en prueba por el Ayuntamiento de Granada, correspondiendo a la actora la carga de la prueba de este extremo, por lo que debemos mantener el criterio seguido en la resolución municipal impugnada en el sentido de que la demandante no ha demostrado que su actividad de enseñanza quede albergada en los términos que señala el artículo 64, letra l), de la Ley 39/1988, por lo que desestimando este recurso, confirmamos en sus términos el acuerdo municipal combatido”.

* COINCIDÈNCIA DE LA TITULARITAT DEL BÉ I DEL CENTRE EDUCATIU

STS de 23 de desembre de 2002, recurs de cassació núm. 7183/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Al contrario de lo que sucedió con la bonificación en la Contribución Territorial Urbana, la exención del IBI, en favor, también, de los centros docentes concertados no puede atribuirse a los propietarios de bienes urbanos que no son los que ejercen las actividades docentes, como es el caso de la Caja de Ahorros recurrente, aunque los tengan cedidos gratuitamente a la institución que los utilice para dichos fines (en este caso la Casa Social Católica de Valladolid), por que ambas condiciones: la titularidad de los bienes y la del centro educativo, han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el impuesto, que recae precisamente sobre la propiedad de los inmuebles”.

* LEGALITAT DEL REIAL DECRET 2187/1995 (EXEMPCIÓ DE L'IBI ALS CENTRES EDUCATIUS CONCERTATS I PROCEDIMENT)

STS de 3 de desembre de 1998, recurs núm. 37/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“A) El desarrollo reglamentario que conforma el Real Decreto 2187/1995 se funda no sólo en lo previsto en el artículo 7.2 de la Ley 22/1993 sino también en la Disposición Final Primera de la misma Ley y en la Disposición Final.¹ LHL; B) El ‘hecho imponible’ del IBI está conformado, por tanto, por la propiedad o titularidad de un derecho real sobre los bienes inmuebles. En consecuencia, los supuestos de exención habrán de referirse bien, si son exenciones objetivas, a ciertos hechos imponderables sujetos a tributación, es decir, a titularidades sujetas respecto de determinados bienes inmuebles, o bien, si son subjetivas, a ciertos sujetos que, aun produciéndose el presupuesto de hecho, no resultan obligados a contribuir. En este caso de autos, el artículo 64 de la Ley 39/1988 establece exenciones referidas a determinados bienes, aun cuando en la enunciación de los mismos pueda concurrir, aislada o conjuntamente con otras circunstancias, la presencia de ciertos sujetos que ostenten las titularidades que constituyen el hecho imponible; C) Por ello, el artículo 1 del Real Decreto 2187/1995 se ajusta a lo establecido en el artículo 7 de la Ley 22/1993, pues, si se tiene en cuenta el artículo 64 de la Ley 39/1988 -en el que se incardina el párrafo l) que la citada Ley 22/1993 se ha encargado de introducir-, y la finalidad de la exención,

expresada por la exposición de motivos de tal Ley, resulta claro el alcance de la nueva exención y adecuado a derecho el desarrollo al efecto efectuado por el Real Decreto, en cuanto se trata -lo en él establecido- de una interpretación inferida de los propios términos de la Ley que ha entronizado la exención, que no introduce, en realidad, elementos normativos nuevos y que se limita a aclarar y modular su ámbito, a fin de facilitar la aplicación de la misma. En suma, no puede desconectarse el establecimiento de la exención de la configuración del hecho imponible del Impuesto, que se efectúa en razón de determinadas titularidades. D) En el presente supuesto que analizamos, la referencia a “los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados” ha de interpretarse de acuerdo con la delimitación de supuestos similares enunciada en el mismo artículo 64 de la Ley 39/1988, es decir, como los bienes de tales centros, en cuanto sujetos pasivos del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 61 y 65 de la citada Ley; E) Como el fundamento de la exención de los bienes inmuebles de los centros docentes acogidos al régimen de conciertos educativos, radica en la afectación de los mismos a la finalidad educativa protegible en el régimen de concierto (definida en los artículos 47 y siguientes de la Ley Orgánica 8/1985), al permitirse en el artículo 50 in fine de la misma la existencia de beneficios fiscales distintos de los previstos en el propio artículo “en consideración a la actividad educativa que desarrollan”, resulta justificada la exigida vinculación de dichos bienes a la misma. Por tanto, el Real Decreto 2187/1995, lleva a cabo un correcto desarrollo de la Ley 22/1993, pero no como aduce la recurrente, que propugna el reconocimiento de la exención a los centros concertados, sino en relación con los bienes de aquellos centros concertados que se encuentren afectados específica y concretamente al objeto del concierto celebrado entre el centro y la Administración; F) Es ésta la interpretación que estimamos correcta y, por tanto, han de decaer las argumentaciones plasmadas en el escrito de demanda, tanto porque no se ha infringido el principio de jerarquía normativa como porque se ha hecho, en el Real Decreto 2187/1995, un justo y adecuado uso de la delegación reglamentaria contenida en las Leyes 39/1988 y 22/1993.”

4.10. Centres sanitaris públics

* EXEMPCIÓ POTESTATIVA

STSJ de La Rioja de 4 d'abril de 2002, recurs d'apel·lació núm. 85/2001, ponent: Sr. Díaz Roldán.

“La declaración de esta exención es una facultad de las Entidades Locales que debe enlazarse con la autonomía municipal proclamada en el artículo 142 de la Constitución. En ningún momento dicho precepto establece una exención obligada del IBI para los centros sanitarios de titularidad pública, sino que permite la exención mediante una decisión discrecional de la Administración Local. La discrecionalidad, en cualquiera de sus variantes parte de la posibilidad de elegir entre un mayor o menor abanico de opciones o, si se prefiere, resulta que su ejercicio permite una pluralidad de soluciones justas, o de optar entre alternativas que, en general, sean igualmente justas desde el punto de vista del Derecho, por lo que el ejercicio de la potestad discrecional presupone una opción entre varias posibles, y una

razonabilidad en un marco socio-cultural determinado. (...). El control jurisdiccional que los Tribunales ejercen sobre esta potestad de la Administración consiste en verificar que, al optar por una de las alternativas existentes, no se haya incurrido en arbitrariedad, desviación de poder o se haya vulnerado algún derecho fundamental del administrado. (...). No se puede considerar que la denegación de la exención suponga una discriminación para el INSALUD en la aplicación de la Ley en relación con aquellos Ayuntamientos del Estado que acuerde la citada exención, porque al tratarse de un beneficio fiscal que depende de la voluntad discrecional de cada Corporación Municipal, un distinto trato no puede traducirse en una vulneración del derecho fundamental de igualdad en la aplicación de la Ley”.

*** PRINCIPI D'IGUALTAT**

STSJ d'Astúries de 31 d'octubre de 2002, recurs d'apel·lació núm. 4/2002, ponent: Sr. Gallego Otero.

“El tema litigioso se reconduce a interpretar el término «podrán» de la locución legal, partiendo en todo del criterio restrictivo basado en la idea que las exenciones, por ser privilegios y excepciones al principio de igualdad, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, estando prohibida su extensión a supuestos distintos de los estrictamente previstos, para que una exención o bonificación pueda ser declarada, ha de estar previamente establecida, clara y expresamente en las disposiciones aplicables al caso, debiendo ser estas disposiciones interpretadas siempre ateniéndose a los términos estrictos o literales de las normas que las reconozcan o establezcan, como tiene declarado reiteradamente el Tribunal Supremo. (...). La tesis de la parte apelante atiende particularmente a las consecuencias perjudiciales por supuesta vulneración principio de igualdad al gozar exención para centros sanitarios que tiene en otros lugares debido a su marcada función social, pero ello no supone una discriminación ilegal y carente de justificación objetiva cuando ese posible efecto deriva de la aplicación de la Ley que contempla la exención como posibilidad por ese destino que la justifica pero dependiendo de las circunstancias concurrentes a valorar por la Administración a quien se atribuye la potestad de establecerla”.

4.11. Efemèrides, inundacions i catàstrofes naturals

*** MESURES CONTRA ELS EFECTES DE LA SEQUERA**

STSJ de Madrid de 22 de gener de 2002, recurs núm. 1696/1998, ponent: Sra. Álvarez Theurer.

“El Real Decreto-ley 3/1992, de 22 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los efectos producidos por la sequía, tiene por objeto la concesión de ayudas a determinados titulares de explotaciones agrarias situadas en las provincias, comarcas o zonas que se fijen por el Gobierno, en las condiciones que él mismo establezca, consistentes en moratorias y condonaciones de obligaciones tributarias y de las cuotas de la Seguridad Social Agraria, así como subvenciones directas y bonificaciones de los tipos de interés de los préstamos que se concedan y moratorias en el pago de la tarifa por utilización del agua. (...). Las medidas de financiación que contiene aquél se complementan con las previsiones establecidas en la Ley de

Presupuestos para 1993, que prevé la compensación a favor de los Ayuntamientos, como consecuencia de los beneficios que se otorguen, en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a las explotaciones que estén situadas en las provincias, comarcas, términos municipales o zonas que, a causa de la sequía, hayan sufrido unas pérdidas medias de cosecha o aprovechamientos ganaderos superiores al 50 por 100 de la producción normal, en el secano -art. 7-. La Orden de 31 de julio de 1992 del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, determina que la intensidad de los daños experimentados en las comarcas agrarias de la provincia de Cádiz no alcanzaron el 50% respecto a su producción normal para los cultivos de cereales de invierno afectados por la sequía, motivo por el cual las explotaciones agrarias de ese orden no se hicieron merecedoras de la moratoria de pago al que se refería el artículo 2.b) del Real Decreto-ley 3/1992 y en consecuencia tampoco de la condonación prevista en el artículo 4º.1 del Real Decreto-ley 8/1993”.

* **RISC ASSEGURAT**

STSJ de Castella-La Manxa de 3 d'abril de 2001, recurs núm. 847/1998, ponent: Sr. Montero Martínez.

“El actor estima que se trata de cubrir mediante las ayudas previstas en cuanto a la exención de la cuota del tributo los siniestros que el particular no hubiera previamente asegurado, tanto si se pudieran haber asegurado como si no fueran susceptibles de seguro; en cambio, la Abogacía del Estado entiende que sólo podrían indemnizarse los siniestros que no pudieran cubrirse mediante póliza pública o privada de seguro. La Sala comparte la interpretación de la parte actora, con lo que el recurso debe ser estimado. En efecto, el precepto ya parece decir, desde una interpretación puramente literal de sus términos que lo que tendría que estar sin cobertura sería el siniestro, pero sin distinguir en momento alguno si cabría o no seguro respecto a los mismos; para la norma hubiera sido muy fácil cambiar la expresión «que constituyan siniestros no cubiertos por ninguna...» por la de «que constituyan siniestros que por disposición legal o reglamentaria estuviesen excluidos de aseguramiento», u otra fórmula similar; a mayor abundamiento, el espíritu del Real Decreto-ley antecitado [Real Decreto-ley 4/1997, de 14 de marzo] queda claro al examinar su propia Exposición de Motivos: se habla del principio constitucional de solidaridad, de medidas paliativas y reparadoras, etc. La filosofía de tal norma, por tanto, es (evitando enriquecimiento injusto del que tuviera aseguradas previamente tales coyunturas), coadyuvar a la recuperación de quienes se vieron afectados por los temporales”.

* **DANYS PER TEMPORAL: INCLUSIÓ DE MUNICIPI**

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 2 de maig de 2001, recurs núm. 371/1997, ponent: Sr. Martínez-Vares García.

“La cuestión es tan clara que la actora utiliza la vía indirecta de impugnación de la Orden Ministerial que no incluyó a Córdoba entre los Municipios afectados por los daños del temporal para fundar la nulidad de la liquidación, sin embargo dicha pretensión no puede dirigirse contra el Ayuntamiento de Córdoba ya que se trata de una orden ministerial que debió ser impugnada en esta vía jurisdiccional dos meses después de su publicación. Por otra parte si como afirma la actora, la exclusión del término municipal de Córdoba de la lista de municipios fue arbitraria y

debida a su juicio a una actuación negligente del Gobierno Civil de Córdoba o por falta de solicitud de este último, podrá hacer derivar contra aquéllos una acción de responsabilidad patrimonial por funcionamiento anormal conforme a los artículos 139 y siguientes de la LPC para resarcirse del importe de la liquidación cuya exención resulta imposible legalmente”.

5. Subjectes passius

5.1. Contribuents i comunitats de béns

* PROPIETAT DELS BÉNS

STSJ de Catalunya de 27 de desembre de 2006, recurs núm. 459/2003, ponent: Sr. Berberoff Ayuda.

“Pese a que en efecto la Oficina Gestora no posee competencia declarativa de la propiedad, no es menos cierto que en aquellos supuestos en los que de forma evidente y terminante aparezca la discordancia entre el catastro y la titularidad privada de los bienes, a los solos efectos prejudiciales a los que anteriormente se hacía referencia, aquélla, aun sin declarar obviamente el derecho real del dominio en favor de persona alguna, puede no obstante proceder a la modificación catastral a través de la declaración de ser contraria derecho la titularidad catastral precedente. Pero insistimos, ello únicamente puede producirse en opinión de la Sala, en supuestos que rezumen tal evidencia, que dicha conclusión pueda ser obtenida con absoluta certeza, a partir de valorar los correspondientes documentos y pruebas obrantes en sede administrativa, tendentes a la acreditación de la titularidad. Sin embargo, el asunto que nos ocupa, en modo alguno puede inscribirse dentro de los supuestos citados en los que la evidencia de la titularidad aparece de forma clara”.

* GARATGE EN PROPIETAT HORITZONTAL

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 26 de gener de 2004, recurs núm. 1062/2000, ponent: Sr. Gutiérrez del Manzano.

“La parte actora no logra acreditar con la necesaria fehaciencia que en el recibo girado a cada piso en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles haya sido incluida la parte alicuota correspondiente a la plaza de garaje que utiliza en los 954 metros cuadrados de la plana sótano al que este debate se circunscribe. La Administración no está desacertada cuando comprueba la existencia de un inmueble susceptible de imposición y al no venir definida de forma precisa e indubitada otra atribución de la titularidad dominical considera la de la Comunidad de Propietarios. Y es que del análisis del contenido de la Escritura de Obra Nueva y de División Horizontal del inmueble, así como de los Estatutos del Núcleo Residencial Los Alcores a la luz del criterio de la sana crítica no se puede llegar a una conclusión diferente”.

* **FINCA SUBJECTA A EXPROPIACIÓ**

STSI de València de 16 de desembre de 2002, recurs núm. 2265/1996, ponent: Sr. Lorente Albiñana.

“Aunque sea cierto que la transmisión del dominio en el expediente de expropiación forzosa ordinario tiene lugar cuando concurren acumulativamente los requisitos de pago o consignación del justiprecio y expedición del acta de ocupación (arts. 51 y 53 de la Ley de Expropiación Forzosa, en la expropiación urgente antes de fijarse el justiprecio se producen sucesivamente, un acta previa a la ocupación (art. 52.4 de la LEF) el depósito de determinadas cantidades (art. 52.4) y la ocupación del bien (art. 52.6). En el presente caso nos hallamos ante un impuesto local (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) sobre un terreno afectado por un expediente de expropiación iniciado a instancia de los propietarios por la pasividad del Ayuntamiento (art. 69 del TRLS/1976), en el que el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa ya ha fijado el justiprecio; un impuesto en el que la condición del demandante como sujeto pasivo ha estado dependiendo y depende de la voluntad del Ayuntamiento de expropiar el bien, y ya en la situación actual de abonar o consignar el justiprecio y ocuparlo; y no lo hace, con lo que además le cobra IBI; lo que se traduce en una arbitrariedad; que no puede tener amparo en nuestro ordenamiento jurídico”.

* **BÉNS ADSCRITS A LES COMUNITATS AUTÒNOMES**

STSI de Galicia de 24 de juny de 2002, recurs núm. 10227/1997, ponent: Sr. Costa Pillado.

“Pretende la actora, Tesorería General de la Seguridad Social, no tener la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles respecto del inmueble de que aquí se trata porque, aún ostentando la titularidad sobre el mismo, dicho inmueble se halla adscrito a la Comunidad Autónoma y afecto a la prestación de los servicios del SERGAS, considerando que la adscripción atribuye al SERGAS un derecho sobre el inmueble de naturaleza análoga al del usufructo y que, por consiguiente, es el SERGAS el obligado a soportar dicho Impuesto. (...). El SERGAS no podía ser calificado como sujeto pasivo del IBI y ello porque la figura de la adscripción no es asimilable, a efectos del artículo 65 de la Ley 39/1988, a la figura del usufructo. (...). Respecto de los bienes que se hubieran adscrito a una Comunidad Autónoma en virtud de un Real Decreto de transferencia, deberá estarse según dispone la Adicional 6ª de aquel RD a lo que disponga el Acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencia. (...) Debe rechazarse la tesis esgrimida por la recurrente en apoyo de su pretensión de nulidad relativa a que es el SERGAS y no la Tesorería General de la Seguridad Social la que tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles respecto del inmueble de que aquí se trata, de lo que resulta la corrección jurídica de la resolución impugnada y la procedencia de la desestimación del recurso interpuesto”.

* **DATA DE TRANSMISSIONS**

STSI de Balears de 31 de maig de 2002, recurs núm. 235/1999, ponent: Sr. Algora Hernando.

“Admitido que las escrituras públicas se otorgaron el 9 de febrero de 1991 y 7 de febrero de 1992, resulta evidente que en los ejercicios girados la parte actora [1992 y 1993] no era sujeto del Impuesto, y por tanto, no venía obligada al devengo del mismo, y así debe reconocerse con las consecuencias derivadas de ello”.

* **SUBJECTE PASSIU DES DE TRASLACIÓ DEL DOMINI**

STS de 20 de setembre de 2001, recurs de cassació en interès de la llei núm. 7238/2000, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Los datos del catastro, que es un registro administrativo, no son constitutivos del derecho de propiedad ni de los otros derechos reales y concesiones administrativas que integran el hecho imponible del IBI. Por lo que aquí interesa la propiedad de los bienes gravados es la determinante de la sujeción al impuesto, rigiéndose dicha propiedad por las normas de Derecho Civil, incluida su transmisión, lo que, en caso de otorgamiento de escritura pública y si otra cosa no acuerdan los intervinientes en ella, presume la entrega, que constituye al adquirente en titular del derecho y con ello, en sujeto pasivo del impuesto. El acceso al catastro de la variación jurídica, que la transmisión supone, debe ser facilitado por los interesados mediante las correspondientes solicitudes de baja y alta respectivamente, cuyo incumplimiento ciertamente constituye infracción sancionable, pero no obliga al pago del tributo a quien, por no ser ya propietario, no es sujeto pasivo del mismo. (...). Se fija la siguiente doctrina legal: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el propietario de los mismos, cuando de dicho derecho se trata y dado que los efectos traslativos del dominio, en caso de otorgarse escritura pública y si otra cosa no se acuerda en ella, se producen desde su formalización, el adquirente asume en ese momento la posición de sujeto pasivo del IBI, a quien le será exigible en el siguiente devengo, con independencia de que cumpla o no con su obligación de efectuar la declaración de la variación jurídica por cambio de titular y esta tenga acceso al catastro, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad en que se haya podido incurrir por incumplimiento de dicha obligación”.

* **DATA DE LA MERITACIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs d'11 d'octubre de 2001, núm. 1846-01.

“En relación con el supuesto planteado [la consultante manifiesta haber adquirido la propiedad de su vivienda en abril del año 2001], en el que no consta la existencia de un derecho real de usufructo o de superficie sobre el bien inmueble, cabe señalar que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al año 2000 es la persona o entidad que fuese propietaria del bien inmueble (de la vivienda) en la fecha de devengo del impuesto, esto es, el 1 de enero de 2000. Igualmente, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al año 2001 es el propietario del bien inmueble (de la vivienda) en la fecha de devengo del impuesto, esto es, el 1 de enero de 2001”.

* **AEROPORT DE MANISES**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 26 de juliol de 1996, recurs núm. 385/1994, ponent: Sr. Lorente Albiñana.

“El art. 82.Quinto.1, apartado segundo, de la Ley 4/1990, de 29 junio, de Presupuestos Generales del Estado, se refiere a la parte de los aeropuertos de utilización conjunta (terrenos, pistas, instalaciones), que se segregan de lo que estrictamente son instalaciones de la Base Aérea y zona de eventual ampliación. AENA, el 1 de enero de 1993, no era titular de los inmuebles por los que se practicaron las liquidaciones impugnadas; y que por lo tanto no ostentaba la condición de sujeto pasivo del impuesto a tenor del art. 65 LHL; sin que el incumplimiento por el departamento

del Estado, obligado a ello, o de AENA, de la comunicación a que se refiere el art. 77.2 de la referida Ley, pueda alterar la condición de AENA respecto a los bienes por los que se practicaron las liquidaciones impugnadas. Y las alegaciones sobre la falta de información por la Administración del Estado, sobre las circunstancias físicas y jurídicas de los bienes que integran el Aeropuerto de Manises, y la inseguridad que ello produce al Ayuntamiento, no son cuestiones a dilucidar en el presente recurso, que se ha de limitar al acto impugnado”.

* **SOCIETAT DE GUANYES: NATURALES**

Actualment, l'article 9.3 del text refós de la Llei del cadastre immobiliari disposa que “los cónyuges en régimen de sociedad de gananciales, o en cualquier otro régimen económico matrimonial que conlleve una titularidad conjunta sobre los bienes, podrán solicitar que conste en el Catastro Inmobiliario la identidad de cada uno de ellos”.

STSJ de Madrid de 31 gener de 2000, recurs núm. 495/1997, ponent: Sr. Palomino Marín. “En cuanto a la sociedad de gananciales, que desde siempre fue considerada por la Dirección General de los Registros y del Notariado como una «mancomunidad» de bienes sin atribución de cuotas, después, tras la reforma de 1981, en que desapareció la anterior remisión a las reglas del contrato de sociedad, aunque conservase la rúbrica de «sociedad», se puede llegar a la conclusión de que los términos «sociedad» y «comunidad», aplicados a la llamada sociedad de gananciales, son intercambiables en el sentido de que el elemento básico es asociativo y la comunidad de bienes tiene un carácter instrumental; y que en todas las sociedades, cuando no existe un organismo al que se atribuye personalidad distinta de la de sus socios, se crea un fondo común (potencial en quienes no tienen bienes y sí el régimen económico ganancial) que de un modo o de otro es una comunidad. Pero además, en nuestro caso, la cuestión se completa con el concepto legal de sujeto pasivo del Impuesto. Sujeto pasivo, a tenor de lo que dispone el artículo 30 de la Ley General Tributaria, es la persona que según la Ley resulta «obligada» al cumplimiento de las prestaciones tributarias; y, a su vez, el artículo 34 de la misma Ley contiene una norma específica que excluye a las demás generales al disponer que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente «obligados» frente a la Hacienda Pública, ello como excepción a la norma general del artículo 1137 del Código Civil de la mancomunidad simple”.

* **SOCIETAT DE GUANYES: SOLIDARITAT**

STSJ de Madrid de 24 de juny de 1996, recurs núm. 384/1995, ponent: Sra. Teso Gamella. “Sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles del que es titular el actor y su esposa, lo será la sociedad de gananciales y ésta será la que asuma la posición de deudora en el seno de la relación obligacional tributaria por tenerlo así fijado la ley. (...). Establecida pues la obligación de los sujetos con capacidad jurídica que componen la comunidad y el carácter solidario de dicha obligación, por ministerio de la ley, puede la Administración dirigirse reclamado el pago, no a la sociedad de gananciales que carece de capacidad, sino contra cualquiera de los integrantes de la comunidad, por tratarse de una obligación de carácter solidario, sin que ello impida que el importe del tributo se satisfaga con dinero ganancial, o si fuera privativo, nada obsta a que posteriormente el cónyuge que hubiera satisfecho su importe pueda dirigirse contra el otro obligado solidario, sin que sea de recibo la afirmación

efectuada por la parte actora, en el sentido que la reclamación debió dirigirse contra la sociedad de gananciales”.

*** COMUNITAT DE BÉNS**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 7 d'abril de 1995, recurs núm. 834/1993, ponent: Sr. Acevedo Campos.

“La actora, como causahabiente de sus fallecidos padres, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo contemplado y nada importa que pese a ser titular en proindiviso con su hermano de la finca urbana sujeta al impuesto, la Administración se haya entendido únicamente con aquélla a efectos de la imposición de la carga tributaria, ya que ello viene permitido por los arts. 34 y 37.5 LGT, que al declarar que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario, así como que cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse integralmente a cualquiera de ellos, vienen a hacerse eco de la doctrina jurisprudencial civil que enseña que si bien es cierto que la solidaridad no se presume, sino que debe expresamente establecerse, cual exige el art. 1137 del Código Civil, hay casos en que la ley crea la solidaridad pasiva, bien como interpretación de la voluntad de las partes, o como garantía para el acreedor, o como sanción de una falta o acto ilícito para la responsabilidad civil, supuesto el segundo en el que tiene cabida la deuda tributaria exigida ante la necesidad de garantizar su cobro a la Administración”.

*** ENS PÚBLIC DE RÀDIO I TELEVISIÓ**

Resolució del TEAC de 8 de novembre de 1994, RG núm. 5420/1994.

“El apartado 1 del art. 34 de la Ley 4/1980, de 10 enero, y el art. 4 del Real Decreto 1615/1980, de 31 julio, por el que se dictan disposiciones en cumplimiento y desarrollo de dicho Estatuto, establecen que “tanto el patrimonio del Ente como el de las Sociedades de capital íntegramente estatal, tendrán la consideración de dominio público, como patrimonio afecto al servicio público correspondiente”, por lo que es errónea la condición de concesionaria que le atribuye el Tribunal Regional al Ente ahora recurrente, invistiéndole así de sujeto pasivo del tributo, por lo que es de concluir declarando que el Ente Público Radio y Televisión no es sujeto pasivo del IBI, respecto de la finca exaccionada, por serlo el Estado, con arreglo al art. 65.a) LHL”.

5.2. Béns immobles arrendats

*** CONSORCI DE LA ZONA FRANCA DE BARCELONA**

STS de 26 de juny de 2001, recurs de cassació núm. 3864/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El sujeto pasivo del IBI (y, en cierto modo, forzando la interpretación, por repercusión derivada de lo pactado en el contrato de arrendamiento, la entidad ahora recurrente) es el Consorcio de la Zona Franca, no sólo porque, en su condición de Organismo Público, es, según tal contrato y a tenor de lo que aparece inscrito en el pertinente Registro de la Propiedad, el titular dominical de la finca aquí cuestionada. (...). El Consorcio (que, al menos, en su caso, es el concesionario de los terrenos

que conforman la Zona Franca, en virtud, eso sí, de una especial concesión determinante de un derecho real que reviste un carácter demanial -a consecuencia del uso excluyente, en favor de su titular, de los bienes afectos a la concesión- y que entraña, por tanto, una asunción de las facultades dominicales) es el titular dominical o el concesionario de la finca aquí cuestionada y, por ende, como ya se ha anticipado, el sujeto pasivo del Impuesto controvertido (“ex” artículos 61 y 65 de la Ley 39/1988), y, en consecuencia, no cabe entender que se esté ante un supuesto de «no sujeción», por confusión de los sujetos activo y pasivo de dicho gravamen”.

6. Afecció de béns i garanties

Cal tenir present la reforma d'aquesta matèria per la Llei 51/2002, actualment incorporada a l'article 64.1 del TRLHL, que disposa que els supòsits de canvi en la titularitat dels drets, per qualsevol causa, constitueixen el fet imposable d'aquest impost; els béns immobles objecte d'aquests drets quedaran afectes al pagament de la totalitat de la quota tributària, en règim de responsabilitat subsidiària, en els termes previstos a la Llei general tributària.

6.1. Naturalesa

* RESPONSABLE SUBSIDIARI

STS d'1 de febrer de 1995, recurs de cassació núm. 7190/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El adquirente de bienes afectos está, respecto a la deuda tributaria garantizada por ella, en una posició subordinada al deudor principal; y aunque no es la de un verdadero responsable del tributo, su situación es más próxima a la del responsable subsidiario que a la del solidario, todo ello de conformidad con el art. 12.3 del Reglamento General de Recaudación de 1968, que remitía para la derivación de la acción administrativa en este caso al régimen establecido para el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria, que requiere agotar el procedimiento de apremio con el sujeto pasivo, la declaración de insolvencia del sujeto pasivo, es decir, del propietario o titular en la fecha del devengo, un acto administrativo notificado reglamentariamente de derivación de la acción tributaria contra el bien afecto y que dicho acto sea notificado reglamentariamente al responsable”.

* AFECCIÓ DE BÉNS CONCRETS

STSJ de Balears de 15 de juliol de 2005, recurs núm. 626/2003, ponent: Sr. Delfont Maza.

“Cuando como aquí ha ocurrido, se ha producido un cambio en la titularidad de la propiedad, el bien inmueble queda afecto al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo exigible acto administrativo notificado reglamentariamente de derivación de la acción tributaria contra el bien afecto, previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, del propietario o titular en la fecha del devengo -art. 65, 75 y 76 de la Ley de Haciendas Locales y arts. 41 y 37.2 y 3 de la Ley General Tributaria, antes de la modificación por Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178, 2787) y arts. 41 y 37.2 y 5 tras dicha

modificación-. La posición del contribuyente, del sustituto del contribuyente, del responsable solidario, o del responsable subsidiario, son todas ellas diferentes de la posición del adquirente de los bienes afectados por la Ley a las deudas tributarias. En este último caso, que es el que aquí interesa, se da una afección de bienes concretos, pero no una obligación personal que grave el patrimonio del deudor. Por tanto, no se da una sucesión en la consideración personal del titular presente o adquirente como sucesor del deudor primario o director.

* **DRET REAL DE GARANTIA**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 8 d'octubre de 2001, recurs núm. 3222/1996, ponent: Sr. Lázaro Guil.

“El supuesto que recoge el art. 76 LHL se corresponde con un derecho real de garantía para el fortalecimiento del pago de la deuda tributaria y opera de modo que los bienes que cambian de titular quedan afectos al pago de las deudas pendientes por el IBI, supuesto que no es posible confundir con la institución del responsable tributario en el cumplimiento de deudas de tal naturaleza que queda configurado en los arts. 37 y siguientes de la LGT como un garante personal del crédito tributario. Por lo demás, tanto la doctrina científica ocupada de la materia, como la jurisprudencia que ha enjuiciado casos similares al que aquí es objeto de recurso, convienen en afirmar que el art. 41 LGT al condicionar el derecho de afección al desarrollo de un procedimiento de derivación de responsabilidad, de instrucción similar al establecido para los casos en que la ley determine la existencia de un responsable tributario, coloca al titular de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria en posición próxima a la de un responsable subsidiario, si bien, no es posible identificar ambos institutos jurídico-tributarios (STS de 18 de diciembre de 1998). Efectivamente, la distinta naturaleza jurídica del derecho de afección y la del responsable tributario queda evidenciada en estas notas diferenciadoras entre uno y otro. Mientras que el adquirente de bienes inmuebles afectos al pago del IBI sólo responde de esa deuda hasta el montante del valor patrimonial del inmueble afectado al pago de ella, el responsable tributaria lo hace a título universal, por lo tanto, con todos sus bienes presentes y futuros. Junto con ello, la justificación del derecho de afección difiere notablemente de la que motiva la figura del responsable tributario, ya lo sea en su modalidad de responsable solidario o subsidiario, dado que la presencia de éste en el orden tributario queda justificada por su relación de cotitularidad en la realización del hecho imponible, por su participación dolosa en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias, o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.), siendo evidente, por lo tanto, que a ninguna de esas connotaciones responde el derecho real que estamos considerando”.

* **LÍMITS DE LA RESPONSABILITAT**

STSJ de Catalunya d'11 de gener de 2002, recurs núm. 2202/1998, ponent: Sr. Díaz Valcárcel.

“La doctrina legal interpretada por innúmeras resoluciones judiciales puede resumirse en los puntos siguientes: La responsabilidad por derivación tiene un triple límite: no puede procederse contra el adquirente si no se acredita suficientemente la insolvencia del transmitente y se concreta en la declaración de fallido. No pueden

reclamarse deudas más allá del período quinquenal –hoy cuatrienal– de prescripción. El adquirente sólo está obligado al pago del principal de la deuda, con exclusión de recargos e intereses. Hay que insistir en que la responsabilidad tributaria por derivación, del art. 76 LHL, aplicable exclusivamente al IBI, no opera automáticamente por el hecho de la transmisión de la finca ni cabe dar por supuesta la insolvencia del transmitente sino que es preciso seguir el procedimiento que conduzca –en su caso– a la declaración de fallido, proceso que ha de ser manifiesto para que los Tribunales puedan comprobar su corrección”.

*** ABAST DE L'AFECCIÓ**

STS de 19 d'octubre de 2001, recurs núm. 1141/1998, ponent: Sr. López Vázquez.

“No asiste la razón a la Administración demandada cuando entiende que en la vía elegida la frase «la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes» del artículo 76 debe interpretarse de conformidad con el artículo 58 de la Ley General Tributaria, comprensiva en su parte necesaria del interés de demora y del recargo de apremio, como igualmente y en su caso las costas y sanciones tributarias. Y no es así habida cuenta, de una parte, que carecería de sentido la alusión a los recargos pendientes en el artículo 76 de la Ley de las Haciendas Locales, como concepto diferenciado al de deuda tributaria empleado en el mismo precepto, y atendido de otra el contenido del artículo 37.2 del Reglamento General de Recaudación, de 20 de diciembre de 1990, en relación con los artículos 41.3 de la Ley General Tributaria y 76 de la Ley de Haciendas Locales, que obliga a excluir el recargo de apremio, intereses y costas en el plazo que se señala en el mismo para el pago de la deuda por parte del poseedor del bien afecto”.

6.2. Límit temporal i prescripció

*** CONTINGUT GARANTIT DELS DEUTES**

STS de 18 de desembre de 1998, recurs de cassació en interès de la llei núm. 10004/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La “ratio” de la LHL, al regular las garantías del pago de deudas tributarias en el IBI va dirigida a ampliar en el tiempo las afecciones anteriormente existentes en el caso de las Contribuciones Territoriales que, tal vez porque recaían sobre las rentas presuntas, las limitaban a la última anualidad y la corriente, de manera que al establecerse un impuesto que venía a sustituir a aquéllas y recae sobre los bienes mismos, con evidente naturaleza de gravamen patrimonial, se han ampliado aquellas afecciones a todos los ejercicios pendientes de cobro y no prescritos. Si se hubiera querido ampliar no sólo el límite temporal sino también el contenido de las deudas garantizadas, incluyendo otras partidas que no fueran -como antes sucedía- el importe de los recibos pendientes de los impuestos y los recargos de igual naturaleza que aquéllos, extendiendo la afección al pago de otros recargos, como el de apremio y de los intereses de demora, el texto legal lo hubiera expresado así literalmente. Las referidas partidas, que pueden calificarse de accesorias de la obligación principal, que es el importe del tributo devengado, se producen como consecuencia legal de conductas en las que no han participado los posteriores titulares de los bienes y derechos sobre los que recae la carga fiscal y por lo tanto no puede califi-

carse de errónea la tesis de resolver cualquier razonable duda sobre la interpretación del art. 76 LHL en el sentido formulado por la sentencia de instancia”.

*** PRESCRIPCIÓ: ACTES INTERRUPTIUS DAVANT DEL SUBJECTE PASSIU**

STS de 9 d'abril de 2003, recurs de cassació en interès de la llei núm. 79/2002, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“[No cabe] acoger los aspectos de la afección -en el plano de la responsabilidad- que benefician a los adquirentes y, luego, además, escoger también lo que les favorece -en el plano de la repercutoriedad-. (...). Se fija la siguiente doctrina legal: “El artículo 76 de la Ley 39/1988 ha de ser interpretado en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente, como sucesor del anterior sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias, tanto si le favorecen como si le perjudican, entendiendo, en consecuencia, que no han prescrito para el adquirente las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, y que, asimismo, los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente”.

6.3. Procediment

*** FALTA D'AUTOMATISME**

STS de 19 juliol de 2002, recurs de cassació núm. 5573/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El Ayuntamiento ha «derivado» la responsabilidad de unas deudas tributarias a Eurinver, SA sin que conste la declaración formal de que el deudor principal ha resultado fallido respecto de ellas, sin que se motiven la derivación de responsabilidad y la reclamación de las deudas, y sin que se concrete el concepto, el período y el importe principal de las mismas (con lo que, ante tal desconocimiento, Eurinver, SA no ha podido comprobar, con exactitud, la veracidad y la vigencia de tales débitos, y, como indica en su escrito de oposición al recurso, le ha sido difícil decidir si afrontarlos o, como ha hecho, recurrirlos). (...). Como se ha dejado sentado por una reiterada jurisprudencia, el artículo 41 de la LGT, al referirse a una derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos, está determinando, en realidad, una responsabilidad subsidiaria, en ningún caso automática, sino sometida a ciertas limitaciones y a un procedimiento riguroso (debiendo existir en todo caso una información detallada y completa de las deudas que se pretenden cobrar)”.

*** NO NECESSITAT DE DECLARACIÓ PER PART DEL FALLIT DELS ADQUIRENTS INTERMEDIIS**

STS de 24 gener de 2004, recurs de cassació en interès de la llei núm. 69/2002, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El supuesto de que aquí se trata puede encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, es decir, en el marco de las garantías del crédito tributario, como ocurre con la afección de bienes contemplada en el art. 74 LGT para los casos que reconoce (tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes afectos a su pago) o, lo que es lo mismo, que constituye un supuesto de repersecutoriedad en que el adquirente puede librarse de su responsabilidad trans-

mitiendo el bien, que se erige, así, en la auténtica garantía, sin que, por tanto, sea esta la de su titular dominical. (...). Se fija como doctrina legal la siguiente: «En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación»”.

7. Base imposable

Des de la reforma, feta per la Llei 51/2002, la LHL es remet en aquesta matèria a les normes cadastrals (article 65 TRLHL).

7.1. Normes transitòries

* VALORS CADASTRALS PER AL 1990

STS de 21 d'octubre de 2003, recurs de cassació en interès de la llei núm. 63/2002, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Se fija la siguiente doctrina legal: «Los valores catastrales asignados a los inmuebles del municipio de Benidorm y fijados para el ejercicio de 1990 por la Ponencia de Valores redactada por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, que se coordina el 14 de noviembre de 1989, se aprueba el 16 de noviembre de 1989, se publica el 28 de noviembre de 1989 y se publica el edicto con los valores el 26 de diciembre de 1989, entrando en vigor con plenos efectos el 1 de enero de 1990, son válidos y, por tanto, también son válidos todos los valores actuales que son consecuencia de la aplicación de los coeficientes de actualización fijados por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado».

* EFICÀCIA DELS VALORS CADASTRALS ANTERIORS A LA LHL

STS de 18 d'octubre de 1996, recurs de cassació en interès de la llei núm. 5046/1994, ponent: Sr. García-Ramos Iturralde.

Se fija como doctrina legal: “En tanto no se proceda a la fijación de nuevos valores catastrales en la forma determinada por el art. 70 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, de Haciendas Locales, continúan surtiendo plena eficacia, por lo que respecta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los valores catastrales efectivos para la Contribución Territorial Urbana a los que se refiere la Disposición Transitoria segunda de la indicada Ley de Haciendas Locales y actualizados conforme a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado”.

7.2. Valor de mercat i coeficients correctors

* VALOR CADASTRAL I JUSTIPREU DE SOLAR VEÍ

STSJ d'Andalusia (Màlaga) de 24 de febrer de 2006, recurs núm. 2075/1998, ponent: Sr. Hinojosa Martínez.

“Tampoco puede servir a tal fin la utilización por esta misma Sala, en su Sentencia de 3 de junio de 1997 (recurso 1234/1993), de valores inferiores a la hora de fijar el justiprecio en relación con cierto solar cercano al inmueble que ahora se trata, valoraciones que se referían a ejercicios anteriores en el tiempo (concretamente, la valoración expropiatoria correspondía al año 1990, en que se inició el expediente de justiprecio) y, sobre todo, a situaciones que podían resultar también muy distintas a la que ahora se trata si se toman en cuenta las actuaciones a que la zona quedó sometida, precisamente, con motivo de las operaciones urbanísticas que motivaron la puesta en funcionamiento del instrumento expropiatorio, circunstancias todas ellas que impiden ver en la simple diferencia de valores obtenidos en uno y otro caso, la existencia de irregularidad relevante alguna en el acuerdo del Centro de Gestión Catastral que ahora se examina. En definitiva, a falta de pericia judicial que otra cosa hubiera podido indicar y de acuerdo con las reglas referidas, resulta preciso acoger la postura técnica expresada al respecto por la Administración”.

* COEFICIENT L): FINQUES AFECTADES PER CÀRREGUES SINGULARS

STSJ de Catalunya de 3 de maig de 2007, recurs núm. 1290/2003, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Las intervenciones y restricciones urbanísticas que se contienen en la Ordenanza en cuestión [*Ordenanza sobre protección del patrimonio arquitectónico histórico artístico de la ciudad de Barcelona*] sobre el Eixample de Barcelona no pueden tener encaje automático en el coeficiente que nos ocupa. Tal coeficiente, en efecto, sólo resulta de aplicación cuando consten protecciones especiales sobre edificios existentes por razón de sus características singulares, lo que requiere la inclusión de las mismas en un catálogo o clasificación de manera expresa. Las meras limitaciones introducidas por las normas urbanísticas existentes en unas u otras zonas de la ciudad se ciñen a las futuras construcciones no suponen, por sí solas, unas cargas singulares en el sentido utilizado por las normas de valoración catastral. (...). Tales limitaciones urbanísticas, al no constituir cargas singulares, no afectan al derecho de propiedad (cfr. art. 2.1 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones), y, en la realidad, tampoco afectan al valor del inmueble (o lo hacen en sentido opuesto al aquí pretendido), como demuestra el propio mercado en relación con los inmuebles del Ensanche de Barcelona de que se trata”.

* DESPROPORCIÓ DE VALORS CADASTRALS AL MATEIX POLÍGON

STSJ de Catalunya de 13 de juliol de 2006, recurs núm. 743/2002, ponent: Sra. Aparicio Mateo.

“La desproporció en la valoració de les distintes fincas objecte de contraste que se desprende de les anteriors consideracions evidencia el error sufrido en la valoración catastral de las fincas de que se trata; razón por la que procederá dar lugar al recurso entablado, en el sentido de declarar la nulidad de la comprobación de valo-

res efectuada, con retroacción de las actuaciones a fin de que se proceda a la práctica de una nueva comprobación realizada en forma reglamentaria, en base a criterios de proporcionalidad, que deberá ser notificada al sujeto pasivo con los recursos pertinentes y ofrecimiento de la tasación pericial contradictoria”.

*** VALORACIÓ DEL SÒL SEGONS L'EDIFICABILITAT DEL PLANEJAMENT**

STSI de Catalunya de 4 de maig de 2005, recurs núm. 1126/2002, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La mayor o menor edificación real dará lugar, obviamente, a un mayor o menor valor catastral del inmueble o entidad inmobiliaria, pero sólo respecto del valor de la construcción, incluida la efectuada bajo rasante. Pero el valor del suelo, en el supuesto en que exista el correspondiente planeamiento definidor de su edificabilidad y que ha de resultar determinante en la valoración (art. 67.2 LHL: “Para calcular el valor del suelo se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas que le afecten”), ha de calcularse siempre en función de la edificabilidad prevista en tal planeamiento, que es definidor de las facultades del derecho de propiedad del suelo (art. 2 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones). Y tal valor del suelo ha de resultar el mismo para las distintas parcelas en idénticas condiciones de edificabilidad, con independencia de la edificación realmente existente. Resulta una desigualdad claramente discriminatoria y carente de justificación que ante parcelas de las mismas características, superficie y edificabilidad, el valor del suelo sea diferente para la que esté sin edificar, la que esté edificada según el planeamiento y también bajo rasante, y la que esté sobreedificada respecto del planeamiento, y por ello con volumen disconforme”.

*** COEFICIENT GB DE L'1,4**

STSI d'Andalusia (Sevilla) de 19 d'octubre de 2005, recurs núm. 330/1999, ponent: Sr. Martínez Morales.

“El problema radica en que, según la interpretación del TEARA no debía aplicarse «nuevamente» el coeficiente GB 1.4 al entenderse que ya había sido aplicado en la ponencia de valores. No obstante, ello no era completamente cierto ya que se había aplicado el coeficiente 1.4 pero también el RM 0.5 y ello a través del mecanismo de aplicarlos conjuntamente al multiplicar por 0.7, ya que 0.7 es igual que 1.4 por 0.5. Cuando el TEARA apreció que se había aplicado el 0.7 en lugar del 0.5, entendió que se había incumplido la Resolución de 15-1-93 de la Presidencia del Centro de Gestión Catastral que fija el RM en el 0.5, pero erró por cuanto el 0.7 aplicado no era el RM sino la cantidad resultante de multiplicar el RM de 0.5 por el coeficiente GB 1.4. La solución del TEARA consistente en suprimir la aplicación del 0.7 y sustituirla por el 0.5, conlleva dejar fuera e inaplicar el GB 1.4. La correcta aplicación del coeficiente de Relación al Mercado (RM), último paso para determinar el valor catastral, no se altera por seguir un sistema simplificado de aplicación.

*** VALOR CADASTRAL I “VALOR REAL”**

STSI de Catalunya de 12 d'abril de 2007, recurs núm. 111/2003, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“No cabe aplicar miméticamente la doctrina jurisprudencial sobre el “valor real” a efectos del Impuesto sobre Transmisiones en los casos de adquisiciones en subasta

judicial al “valor catastral”, pues ni existen las citadas “condiciones normales” para hallar comprador para el inmueble, ni el precio de adjudicación en la subasta es el “precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes”. (...). Cabría sostener que cualquier asignación de valor catastral que alcanzara cifras superiores a la mitad del valor de mercado del inmueble respectivo sería ilegal y debería, por tanto, anularse. Pero, a juicio de la Sala, tal conclusión no puede ser compartida, porque resulta inviable la entremezcla de resultados periciales y de aplicación de coeficientes que se refieren a una técnica valorativa bien diferente, si bien cabe destacar los problemas derivados del principio de reserva de ley en relación con el rango normativo de las disposiciones que establecen el referido coeficiente “RM”.

*** VALOR DE MERCAT COM A LÍMIT INFRANQUEJABLE**

STSJ de Catalunya de 7 de desembre de 2001, recurs núm. 245/1998, ponent: Sr. Díaz Valcárcel.

“El valor catastral que en definitiva resulte aplicable a las liquidaciones impugnadas será el que resulte de la reclamación planteada en la vía idónea, esto es, la económico administrativa. No obstante, esta Sala ha insistido repetidamente en que el art. 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, al disponer que el valor catastral de los inmuebles se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquellos «sin que en ningún caso pueda exceder de éste» establece un límite infranqueable que debe ser tenido en cuenta por los Tribunales cuando se discuten liquidaciones basadas en el valor catastral. Siempre, a los limitados efectos de las liquidaciones impugnadas y sin perjuicio de lo que pueda resolverse en el proceso encaminado específicamente a fijar tales valores catastrales.”

*** ESTUDI DE MERCAT**

STS d’1 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 7661/2000, ponent: Sr. Frías Ponce.

“La finalidad del estudio de mercado es orientar a los técnicos de la Ponencia para que fijen unos valores básicos a las calles y polígonos del municipio, de forma que su aplicación a fincas concretas conduzca a unos valores catastrales que resulten referidos a los valores del mercado. El número de fichas o muestras a recoger dependerá de las unidades urbanas existentes en el ámbito, no encontrándose, sin embargo, fijado normativamente el número preciso de las que han de realizarse, aunque se requiere el suficiente, que sirva para comprobar la adecuada correspondencia. (...). Esta actuación se considera suficiente, al no establecerse, como se ha señalado, un mínimo de muestras a realizar, ni que éstas tengan que afectar a todos los polígonos, si se encuentran agrupados en zonas, no apreciándose infracción alguna al haberse recogido muestras comparativas de otros polígonos de las distintas zonas, que puedan hacerse extensivas, por sus características, a los polígonos omitidos. En todo caso, si la parte no estaba conforme con las conclusiones del estudio de mercado y de los resultados obtenidos, debió pedir el recibimiento del pleito a prueba, lo que no hizo, por versar todo su razonamiento en un puro debate jurídico, lo cual no es acertado”.

* **FACTOR GB 1,4**

STS d'11 novembre de 2006, recurs de cassació per la unificació de doctrina núm. 3873/2001, ponent: Sr. Martínez Micó.

“El factor 1,4 (establecido en la Orden de 28 de diciembre de 1989 y reiterado en el Real Decreto 1020/1993), representa la suma de los gastos de producción y beneficio de la promoción y goza de sustantividad propia, tanto desde la perspectiva conceptual (norma 9.2) como desde la perspectiva de su exigibilidad (norma 16.1), y, por tanto, debe ser tenido en cuenta para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbano. En definitiva, éste era —y el Real Decreto 1020/1993 no ha introducido ninguna modificación al respecto salvo en la definición de algún coeficiente corrector— el procedimiento para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y, en cuanto tal, de obligatoria observancia para todo aquel que, en virtud de sus competencias, procediera a tal fijación y determinación. Queda así de manifiesto el error en que ha incurrido la sentencia objeto aquí de recurso al entender que la Gerencia Territorial del Catastro de Madrid—Provincia había aplicado como factor RM el 0,7 del valor de mercado cuando dicho coeficiente (el 0,7) es el resultado de aplicar el RM del 0,5 al factor 1,4. El Tribunal de instancia ha entendido que el coeficiente 0,7 representaba el factor RM aplicado por el Centro de Gestión Catastral, ignorando que dicho coeficiente del 0,7 era el resultado de aplicar al factor 1,4 el RM 0,5, que era el correcto y el legalmente procedente”.

* **AGRUPACIÓ I DIVISIÓ DE FINQUES**

STS de 22 de juliol de 2004, recurs de cassació núm. 4257/1999, ponent: Sr. Garzón Herrero.

“Si la agrupación y división pretendida ha sido registralmente posible no debería ofrecer dudas que es una operación factible a efectos catastrales. Si la Administración considera que no dispone de los datos necesarios para proceder a la valoración deberá requerir al interesado para que los aporte. En cualquier caso, no se puede aceptar que la «dificultad» y «complejidad» (argumentos esgrimidos por el T.E.A.R) para llevar a cabo una operación justifiquen su denegación. Esta «dificultad» y «complejidad» requerirán la cooperación adecuada pero no pueden erigirse en causa de desestimación de una petición que es lo que aquí sucede. De otra parte, la reasignación de cuotas en los inmuebles de origen, que es otro de los argumentos aducidos, sin negar la incomodidad que suponga, tampoco puede determinar la desestimación de la petición inicial formulada, pues la mera «incomodidad» de una petición no puede erigirse en causa de desestimación. Y ello sin olvidar que esta reasignación de cuotas es ajena a la controversia específica de este litigio que versa sobre la nueva agrupación de fincas y no sobre el estado en que quedan las de origen”.

7.3. Immobles arrendats

Actualment, segons l'art 8.3 de la Llei del cadastre, pel que fa als béns immobles amb preu de venda limitat administrativament, el seu valor catastral no podrà superar aquell preu en cap cas.

* EXIGÈNCIA DE RÈGIM ESPECIAL

STS de 8 de juny de 2004, recurs de cassació núm. 5458/1999, ponent: Sr. Garzón Herrero.

“La ponencia de valores impugnada no respeta el régimen que para los arrendamientos establece la Disposición Transitoria del Decreto 1020/93, norma que exige un régimen especial para los arrendamientos anteriores a 9 de mayo de 1985 sin distinguir la naturaleza de los mismos, debiéndose habilitar en la ponencia de valores un mecanismo que permita hacer efectiva la previsión genérica que el Decreto 1020/93 contempla. La diferenciación introducida por la ponencia de valores recurrida entre arrendamientos de protección oficial y los que no lo son no tiene ninguna justificación ni en la letra ni en el espíritu de la Disposición invocada, siendo también inaceptable el argumento, a efectos de admitir la diferenciación de régimen jurídico, de la mayor o menor relevancia cuantitativa de las viviendas sujetas al régimen arrendaticio de las Viviendas de Protección Oficial en una población, pues tal criterio de diferenciación no surge ni de la letra ni del espíritu de la Ley y carece de cualquier justificación intrínseca, como ya se ha dicho. (...). La resolución catastral de 2 de enero de 1995, que declara inaplicables a los arrendamientos de viviendas de protección oficial lo dispuesto en la citada disposición transitoria, es irrelevante. Y es irrelevante porque los actos, (y acto es la resolución invocada) no pueden modificar lo establecido en disposiciones generales, como es el caso, y porque la referencia que se contiene al régimen jurídico de las Viviendas de Protección Oficial de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Quinta de la Ley de Arrendamientos Urbanos hay que entenderla respecto al régimen jurídico arrendaticio, y no al valor tributario de los bienes arrendados, que es lo que regula el Decreto 1020/93.”

* VALOR CADASTRAL IMMOBLES ARRENDATS: COEFICIENT 0,7

STS de 30 de gener de 2004, recurs de cassació núm. 11849/1998, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Esta Sala ha conocido en Sentencias de 23 de julio y 16 de diciembre de 2002 (Recursos de casación núms. 5405/1997 y 6709/1997) de casos similares al que nos ocupa, planteadas también por la «Caixa», lo que nos impone seguir el mismo criterio en aplicación de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, suma de certeza y legalidad. Dijimos entonces y hay que reiterar aquí y ahora que resultaba insoslayable la aplicación del coeficiente reductor discutido. En efecto, aparte de que la Disposición Transitoria aquí analizada no exige, para la aplicación del coeficiente reductor del 0’70, que se trate de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran resultado revisados o modificados conforme a las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones arbitradas por el Real Decreto en cuestión, es lo cierto que, al situar el Real Decreto la aplicabilidad del coeficiente de referencia en una disposición de la naturaleza de la aquí considerada –en una Disposición Transitoria–, está revelando, bien a las claras, su voluntad de que el supuesto que contempla y su contenido normativo desplieguen su efectividad en el momento de entrada en vigor y, por ende, para el futuro. No hay, pues, ningún caso de retroactividad por el hecho de que se interprete que la disposición se aplique a inmuebles cuyo valor catastral no haya sido determinado con arreglo a las reglas que el Real Decreto al que pertenece haya establecido, porque

una cosa es la aplicación retroactiva de esa disposición, que haría factible la aplicación del coeficiente corrector en relación a ejercicios anteriores a la entrada en vigor del Real Decreto, y otra bien diferente que una Disposición Transitoria cumpla su función, necesariamente, con la conservación, para supuestos surgidos con anterioridad a la nueva normativa, de determinadas regulaciones o determinados beneficios correctores vigentes con anterioridad, y esto es, precisamente, lo que hizo la Disposición en cuestión, porque el Real Decreto derogó la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1989, que había establecido un coeficiente corrector (M) aplicable a los inmuebles que cumplieran los requisitos de estar cedidos en contrato de arrendamiento sometido al régimen de prórroga forzosa. Es claro, pues, que lo que se quiso con la Disposición Transitoria aquí cuestionada fue mantener esa reducción, en tanto se arbitraran otros mecanismos compensatorios en la normativa tributaria, para los inmuebles arrendados desde fecha anterior al 9 de mayo de 1985 que subsistieran en la de entrada en vigor de la propia Disposición”.

*** COEFICIENT REDUCTOR EN FINQUES ARRENDADES**

Resolució del TEAC de 20 de març de 1996, recurs d'alçada núm. 4150/1995.

“El coeficiente reductor establecido en la disposición transitoria del Real Decreto 1020/1993 es aplicable al valor conjunto de suelo y construcciones de los inmuebles arrendados con anterioridad a 9 de mayo de 1985, cuyo contrato subsista en la fecha de entrada en vigor, que es el 23 de julio de 1993, a solicitud de parte interesada y con independencia de las normas técnicas tenidas en cuenta para la aprobación de la Ponencia de valores, que lógicamente con todo lo expuesto, tiene que tratarse de Ponencias aprobadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1020/1993”.

*** INTERPRETACIÓ DEL COEFICIENT REDUCTOR**

STSI de Catalunya de 25 de febrer de 1998, recurs núm. 630/1995, ponent: Sr. López Vázquez.

“En relación con la Disposición transitoria del Real Decreto 1020/1993, la afirma que se hace preciso acentuar una interpretación lógica, sistemática e histórica, dirigida a determinar el espíritu y finalidad de las normas en liza, lo que permite obtener las siguientes conclusiones: a) para valores catastrales derivados de ponencias disciplinadas por el Real Decreto 1.020/1993 resultará aplicable el régimen de la inadecuadamente denominada Disposición Transitoria de ese Real Decreto, a pesar de su ubicación sistemática; b) para valores catastrales derivados de ponencias disciplinadas por la Orden de 1989 resultará de aplicable el régimen del coeficiente M) de esa Orden, a pesar de la literal derogación de la misma; c) para valores catastrales derivados de ponencias disciplinadas por la normativa reglamentaria anterior, no resultará aplicable ni la mal llamada Disposición Transitoria de ese Real Decreto ni el coeficiente M) de esa Orden”.

74. Motivació i eficàcia del valor cadastral

*** MOTIVACIÓ**

STSI de Catalunya de 23 de maig de 2007, recurs núm. 98/2003, ponent: Sra. Galindo Morell.

“En el dilatado proceso de revisión de los Catastros no existe precepto alguno que exija la notificación de las operaciones realizadas para la determinación de los valores individuales asignados, ya que no consiste más que en la aplicación de los criterios señalados en la Ponencia a las características del bien valorado, que obviamente deben recogerse en el correspondiente expediente catastral. Del examen de las hojas de valoración aportadas se evidencia la necesaria presencia de los datos y valores unitarios que permiten conocer cuales han sido los criterios y datos concretos utilizados para la determinación del valor de los inmuebles, lo que permite a esta Sala ejercer su función jurisdiccional revisora y a la interesada impugnar con conocimiento de causa el valor asignado. No se aprecia, pues, falta de motivación ni menos aún que este invocado defecto de forma produzca indefensión. En efecto, los defectos de motivación, como todos los de forma, sólo determinan la anulabilidad cuando al acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados (art. 63.2 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común). Por tanto, para que puede prosperar la anulabilidad postulada, han de concretarse, primero, los defectos de forma; y, acto seguido, ha de acreditarse que los mismos impiden que el acto pueda alcanzar su fin o que se ha producido indefensión al contribuyente interesado. En el presente caso, la acreditación de este segundo extremo no se ha producido en absoluto”.

* EFICÀCIA DELS VALORS CADASTRALS

STS de 16 de setembre de 2000, recurs de cassació en interès de la llei núm. 8565/1999, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Se fija la siguiente doctrina legal: «Que la exigencia de notificación de valor catastral con anterioridad al inicio del ejercicio en que haya de surtir efecto, contenida en el art. 70.5 (actualmente 70.4) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, no es aplicable en los supuestos en que no se haya cumplido dentro de plazo la obligación del contribuyente a declarar las alteraciones de orden físico, económico y jurídico, que le impone el art. 77.2 de la misma Ley. Que, en consecuencia, en tales supuestos de incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar por parte del contribuyente, la notificación del valor catastral puede hacerse a partir del momento en que la Administración descubra la alteración (nueva construcción, cambio de titularidad...) no declarada, siempre con carácter previo a la notificación de la liquidación y sobre la base de ponencias de valores aprobadas con anterioridad al ejercicio liquidado, durante todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque tal notificación individualizada del valor catastral se produzca con posterioridad a alguno o algunos de los ejercicios respecto a los que ha de surtir efecto».

7.5. Actualització del valor cadastral

* ACTUALITZACIÓ DE VALORS: NOTIFICACIÓ EDICTAL

STS de 6 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 8187/1998, ponent: Sr. Martínez Mico: FJ 4.

“Estos motivos de casación pueden ser objeto de tratamiento conjunto pues parten de la base de que se ha producido una revisión de valores catastrales, que obligaba

a elaborar y aplicar las correspondientes ponencias y a notificar los valores resultantes de manera individual. Sin embargo, es lo cierto que aquí, como en el caso resuelto por la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 2001 (Rec. Casación num. 4983/96), no se está en presencia de ningún incremento de los valores catastrales, prohibido por los arts. 25 de la Ley 5/1990 y 70 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, sino de incrementos de los tipos de gravamen previstos en los mismos preceptos, así como en el art. 73 de la Ley de Haciendas Locales, razonamiento que debe conducir aquí a la desestimación de estos motivos. Con base en la misma sentencia de 10 de diciembre de 2001, la posterior de 10 de junio de 2003 (Rec. Casación num. 6066/1996), referente también a un recurso planteado por la misma recurrente sobre asunto similar, en el que se resolvió sobre el recibo del IBI correspondiente al ejercicio 1994, llegó a la conclusión de que no había habido nuevos valores, sino incremento actualizado de los anteriores, lo que conduce a declarar que no eran necesarias nuevas Ponencias de Valores ni notificación individual de los valores actualizados, al tratarse de incrementos porcentuales establecidos por la Ley, que permitían continuar con las notificaciones colectivas de los recibos de cobro periódico mediante edictos. En consecuencia, han de desestimarse los motivos de casación referidos”.



ACTUALITZACIÓ

STS de 7 de maig de 1997, recurs d'apel·lació núm. 10307/1991, ponent: Sr. Gota Losada. “Es menester distinguir dos conceptos distintos, que son el de revisión y el de actualización legal de los valores catastrales. El régimen de valoración catastral o de tasación colectiva es por su propia naturaleza estático, porque valora los bienes urbanos en un momento determinado y por ello se produce un fenómeno de petrificación, porque, por sí mismo, no puede recoger el posterior aumento real del valor de los bienes urbanos, ni el nominal producido por la inflación, por ello se hace necesario proceder a su revisión periódica. Es incuestionable que la notificación individual de los valores catastrales, rentas catastrales y bases impositivas ha sido y es una exigencia legal cuando se implanta por primera vez el régimen catastral y cuando se procede a su revisión, mediante la aplicación de las normas y procedimiento valorativo que se ha denominado como catastral, y también cuando se dan de alta bienes urbanos, a los que se aplica por primera vez este régimen de tasación colectiva. En cambio, la actualización de los valores catastrales es un simple y tosco sustitutivo de la revisión catastral, que trata de evitar el proceso de petrificación de los valores catastrales mediante la aplicación de determinados coeficientes señalados por ley. Estas “actualizaciones catastrales” acordadas por las Leyes de Presupuestos, nada tienen que ver con las revisiones de los valores catastrales, que obviamente implican el llevar a cabo, de nuevo, la tasación colectiva de las ciudades y de los pueblos, modificando si fuera procedente, los polígonos, el valor básico del suelo, los tipos de las construcciones, los índices aplicables, etc., culminando en un nuevo valor catastral de los bienes urbanos, que debe ser notificado individualmente a los sujetos pasivos, en cambio en la actualización lo único que hay es la aplicación legal del coeficiente multiplicador, que modifica en el mismo sentido todos los factores intervinientes, valor catastral, renta catastral, base imponible, cuota y recargo. El coeficiente ha sido notificado mediante la publicación de la Ley respectiva en el Boletín Oficial del Estado y excusa lógica y jurídicamente de la notificación indivi-

dual de unos datos que son el resultado de una simple multiplicación. En consecuencia, es aplicable el art. 124, apartado 3, de la LGT, que permite la notificación colectiva mediante edictos, cuando como en este caso la alteración del Padrón es producto exclusivo de una disposición legal. Pero, es más, el aumento de los valores catastrales, rentas catastrales y bases imponibles, resultado de la actualización, al ser lineal y general, no es susceptible de reclamación en vía económico-administrativa, pues sólo existe como posibilidad de tal reclamación el puro error matemático”.

7.6. Notificació del valor cadastral

* PROCEDIMENT SEQÜENCIAL I NOTIFICACIONS

STS de 28 de març de 2003, recurs de cassació núm. 4373/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La Sala de instancia declara acreditado que los valores catastrales de la presa antes reseñada, fueron notificados a la recurrente y sin que conste si los consintió –como parece– o bien incluso se reclamara contra ellos en vía económico-administrativa, que era la procedente, si lo pretendido es que se excluyera de las Ponencias de Valores aprobadas el salto de agua o central hidráulica controvertida (o sólo el valor del lecho o vaso del embalse, si realmente se incluyó), la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, al rechazar que tal pretensión pudiera ejercitarse ahora al recurrir contra la liquidación de un ejercicio, no hizo mas que aplicar un criterio que coincide con el expresado «in extenso» en la Sentencia de esta Sala de 5 de Julio de 2002, que con el declarado propósito de poner un cierto orden en el complejo procedimiento de exacción de IBI y en sus vías impugnatorias, se dice lo siguiente, como ideas de carácter general: a) El procedimiento administrativo de exacción, en su integridad, debe ser secuencial, es decir, como una serie o sucesión de actos administrativos, que si han sido correctamente notificados y no recurridos en plazo por los interesados, devienen «in suo ordine» en firmes y consentidos, por tanto irrecurribles con ocasión de la impugnación de actos posteriores; b) Si con ocasión de la impugnación de la liquidación, por infracción de las normas que rigen la gestión tributaria, el recurrente apreciase que no se le han notificado correctamente los actos de gestión catastral, es decir que no son firmes, ni consentidos, deberá iniciarse la vía impugnatoria propia de estos actos o sea el correspondiente recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa; y c) Es menester respetar rigurosamente el procedimiento de exacción y las distintas vías impugnatorias, y por ende, las competencias de los distintos órganos administrativos y jurisdiccionales, que intervienen”.

* NOTIFICACIÓ PRÈVIA DELS VALORS CADASTRALS

STS de 17 de setembre de 2003, recurs de cassació núm. 9444/1998, ponent: Sr. Martínez Micó.

“En aquellos casos en que no hubo notificación previa de los valores catastrales, porque no ha habido fase previa de gestión catastral, forzoso resulta permitir 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 a la inexistencia de una notificación de dicho valor por la Administración estatal durante la fase de gestión catastral. El art. 70 de la LHL, en sus apartados 3 y 4, (...) obliga a pensar que esa notificación individualizada de los valores catastrales no sólo es obligatoria sino presupuesto necesario de la liquidación. (...). La omisión de la notificación individualizada de los valores catastrales no pudo subsanarse con la notificación de la liquidación realizada por el Ayuntamiento dado que: a) estaba hecha por órgano incompetente; b) la notificación no se realizó dentro del año inmediatamente anterior a aquél en que debía surtir efecto; c) de reconocerle validez entrañaría privar al sujeto pasivo de su derecho a recurrir los valores catastrales en vía económico-administrativa y d) la privación al administrado de ese cauce procedimental administrativo implicaría que las liquidaciones se han girado sin que el procedimiento administrativo previo a su determinación haya quedado completo al haberse suprimido un requisito procedimental –el derecho a la reclamación económico-administrativo– de carácter esencial e imprescindible”.

* NOTIFICACIONES EDICTALS

STS de 12 de desembre de 2003, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 3457/2001, ponent: Sr. Gota Losada.

“La Ciencia de la Hacienda Pública ha distinguido siempre al clasificar los impuestos, de una parte los de base imponible y cuotas, fijas, al menos durante períodos largos de tiempo, y, de otra, los de base y cuotas, variables anualmente, pues bien, los primeros se gestionan mediante el sistema de padrón o matrícula, el cual se actualiza por las altas y bajas que se produzcan cada año por alteraciones económicas, físicas o jurídicas, pero salvo estas, el resto de las cuotas impositivas permanecen invariables, y por tanto, no es necesario, obviamente, repetir la notificación de dichas liquidaciones, consistiendo la gestión o exacción del impuesto en la elaboración cada año de la lista, relación, padrón o matrícula de los contribuyentes, y de sus respectivas liquidaciones, después de practicadas las altas y bajas referidas, bastando la comunicación a los contribuyentes la aprobación del padrón, matrícula, etc., de su exposición al público para su conocimiento y de la apertura del plazo de pago, justificando éste mediante la entrega del correspondiente recibo previamente redactado. (...). La sentencia, con todo acierto, se pronunció en el sentido de que modificados los plazos de ingreso en período voluntario, era preciso notificar individualmente, con expresión de dichos nuevos plazos, las liquidaciones del IBI del ejercicio 2000, porque el apartado 1, del artículo 124, de la Ley General Tributaria, regula el contenido de la notificación de las liquidaciones tributarias, en el cual se incluye «c) el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria», de modo que si relacionamos este apartado 1, con el 2, siguiente, habremos de concluir que en los tributos de cobro periódico por recibo, no procede la notificación individual de las liquidaciones, cuando se mantienen invariables los elementos esenciales de aquellos, y los medios de impugnación y el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria, que fue precisamente lo que mantuvo la sentencia, de modo que no es necesario proclamar esta misma tesis interpretativa como doctrina legal, en consecuencia en este punto concreto, el presente recurso de casación en interés de la Ley carece de objeto”.

* NOTIFICACIÓ I EFICÀCIA DE LES VALORACIONS CADASTRALES

STS de 19 de novembre de 1997, recurs de cassació en interès de la llei núm. 7025/1995, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La notificación individualizada, al sujeto pasivo, de las valoraciones resultantes de las Ponencias de Valores debe realizarse, en todo caso, antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquel en que las citadas valoraciones catastrales hayan de surtir efectos. Y esto es así porque, por un lado, se trata de evitar que la base imponible (fundada en el valor catastral) despliegue su eficacia con carácter retroactivo, y porque, por otro, se intenta que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de impugnarla, directamente, antes de que produzca sus efectos en el acto del giro liquidatorio del Impuesto. Y no cabe confrontar tal específica problemática con la de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por medio de la oportuna liquidación, porque se está examinando la necesaria preexistencia, como presupuesto de la validez de esta última, de la notificación individualizada y previa, en un momento y dentro de un plazo determinados, de la valoración catastral de la finca al sujeto pasivo u obligado tributario del Impuesto (pues dicha notificación es la que permite que tal interesado pueda, en el tiempo e instante adecuados, puntualizar, a través de los medios impugnatorios que la propia Ley le ofrece, la concreta entidad de la base imponible y, con ella, de la futura cuota tributaria). Es decir, en la pugna entre el derecho del obligado tributario a no encontrarse indefenso en lo que respecta al tema de la previa fijación, perfectamente contrastada, de la base imponible y el derecho, unilateral, de la Administración a practicar la liquidación del tributo sin esa pre-audiencia dirigida a la concreta determinación de ese elemento esencial de la exacción (derechos que, en todo caso, son de distinto alcance y naturaleza), debe prevalecer el primero de ellos (en cuanto, en realidad, es presupuesto de la legitimidad del segundo).”

7.7. Impugnació del valor cadastral

* GESTIÓ COMPARTIDA I RECURSOS

STS de 6 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 8187/1998, ponent: Sr. Martínez Micó, FJ 3.

“La gestión compartida del IBI determina el hecho fundamental de romper la uniformidad del sistema de recursos frente a los actos de gestión tributaria de este impuesto, no sólo desde el punto de vista de la Administración competente para resolverlos, que será en cada caso la Administración autora del acto recurrido, sino desde el punto de vista de los medios impugnatorios a utilizar frente a cada acto, dado el diferente sistema de recursos existente para las Administraciones Tributarias estatal y local. En el recurso jurisdiccional en el que se ha dictado la sentencia objeto aquí de recurso sólo cabía revisar la resolución relativa a la liquidación del impuesto por el Ayuntamiento sobre la base de los valores que al Ayuntamiento le hubiera facilitado el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria. (...). En definitiva, que no puede decir con razón el recurrente que la sentencia incurriera en incongruencia omisiva pues abordó la cuestión a que se alude en el recurso y rechazó que pudiera servir de fundamento a la pretensión anulatoria de la resolución dictada por el Ayuntamiento de Adeje”.

* **IMPROCEDÈNCIA D'IMPUGNAR EL VALOR CADASTRAL EN RECURS CONTRA LA LIQUIDACIÓ**

STS de 19 de novembre de 2003, recurs de cassació núm. 6917/1998, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Si se repara en el desdoblamiento en la gestión del Impuesto al que antes se hizo referencia, ya se puede concluir que lo planteado por la entidad recurrente ante el Ayuntamiento sobre la valoración de la finca o sobre los defectos de forma en que se incurrió en el expediente de valoración catastral es materia que excede del conocimiento y competencia de dichos entes municipales que, para confeccionar su liquidación, parten de los valores catastrales y de la Ponencia de Valores previamente elaborada por la Administración Tributaria Estatal. En consecuencia, la cuestión que se sometió ante el Ayuntamiento demandado y ahora ante la Sala no puede ser resuelta a propósito de cuestionar la liquidación, ya que en este punto el éxito del recurso solamente sería viable si la Administración municipal se hubiese apartado de las determinaciones técnicas procedentes de la Ponencia de Valores y concretada en los valores catastrales utilizando una base imponible inadecuada, lo que ni se alega por la recurrente ni resulta del expediente administrativo. En consecuencia, y aun siendo procesalmente admisible cuestionar la liquidación girada con el fin de evitar las consecuencias del acto consentido, las materias planteadas por la recurrente son ajenas a la liquidación de autos y precisamente objeto de la reclamación económico-administrativa que se dice ya interpuesta, cuyo resultado, en definitiva, será el que permita concluir, en su caso, la improcedencia de liquidar por IBI el importe discutido. Entre tanto, y no habiéndose acreditado por el recurrente que en la reclamación económico-administrativa haya obtenido la suspensión de la ejecutoriedad del valor catastral (lo que, por otra parte, no sería posible a la vista del art. 70.4 «in fine» de la LHL) o la revisión o modificación del valor catastral, es correcto que se gire la liquidación correspondiente por el Ayuntamiento recurrido, procediendo así la desestimación del recurso”.

* **IMPUGNACIÓ DE LA PONÈNCIA I PROVA PERICIAL**

STS de 8 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 6005/2000, ponent: Sr. Frías Ponce.

“No cabe sostener que la ponencia no resulta motivada, y menos que existe infracción de las normas que cita las partes, máxime cuando la Norma 15 del Real Decreto 1020/93 permite considerar una sola área homogénea, y la innecesariedad de practicar muestras en todos los polígonos, si se encuentran agrupados en una sola zona. En todo caso, si la parte no estaba conforme con las conclusiones del estudio de mercado y de los resultados obtenidos, debió pedir la práctica de una prueba pericial para poder basar su recurso y justificar que los valores asignados no se corresponden con los de mercado, lo que no hizo, por versar todo su razonamiento en un puro debate jurídico, lo cual no es acertado”.

* **CÀRREGA DE LA PROVA**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 29 de maig de 2001, recurs núm. 1155/1999, ponent: Sr. Varona Gutiérrez.

“El administrado, al impugnar la valoración catastral, asume la carga de la prueba, por lo que es éste el que deberá justificar la discrepancia existente entre el valor asignado y el que él considera el correcto, para lo cual es exigible, sin perjuicio de

otras pruebas complementarias, que se articule prueba pericial, dado el carácter eminentemente técnico de dicha cuestión, debiendo ser en esta prueba donde se determinen si se han aplicado correctamente los criterios correctores aplicados por la Administración”.

8. Tipus impositius

* MOTIVACIÓ DELS INCREMENTS

STSJ de la Comunitat Valenciana de 27 de gener de 1994, recurs núm. 240/1992, ponent: Sr. Manglano Sada.

“El incremento del tipo de gravamen se encuentra dentro de los límites legalmente establecidos, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 15, 16, 17, 60 y 73.3 de la Ley de Haciendas Locales y 164.1, 173, 175 y 196 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales de 28 noviembre 1986. Por ello, resultará impertinente la alegación actora de falta de justificación y motivación del aumento, pues tanto en la Memoria de la Alcaldía como en los informes de la Secretaría e Intervención municipal se justifica dicho incremento por las necesidades racionales de financiación de los gastos presupuestados para el ejercicio 1992 por la Corporación demandada. En cuanto a los gastos a cubrir derivados del incremento, la Junta demandante no puede obviar que los impuestos son tributos que responden a la necesidad de cubrir unos presupuestos municipales y, dentro de ellos, a sufragar gastos públicos de naturaleza general, por lo que no cabe la individualización de unos ingresos en relación a unos gastos determinados. Por ello, no parece acreditado que el citado aumento no responda sino al interés público municipal representado por los presupuestos generales y las necesidades públicas de financiación de los servicios municipales, por lo que, a sensu contrario, las afirmaciones de arbitrariedad carecen de la mínima racionalidad y motivación”.

* ORDENANÇA PRECEPTIVA PER AUGMENTS DE TIPUS

STSJ d'Andalusia (Granada) de 18 de setembre de 1995, recurs núm. 2735/1992, ponent: Sr. Toledano Cantero.

“Entre las facultades de los Ayuntamientos está la de fijar un tipo impositivo superior, en determinados porcentajes y puntos porcentuales, al establecido con carácter general en el art. 73.2 de la LHL. (...). Ahora bien, aun cuando por lo manifestado por el Ayuntamiento la ordenanza en cuestión se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Almería que tenía fecha de 31 de diciembre de 1989, lo cierto es que ha quedado acreditado en autos que tal publicación no tuvo lugar hasta después del día 2 de enero de 1990, al menos. En este sentido es rotunda la prueba constituida por el acta notarial de presencia de fecha 2 de enero de 1990, aportada por la actora. (...). La publicación requiere la posibilidad de efectivo conocimiento de los destinatarios de la norma, y ello sólo puede producirse una vez que los ejemplares de los correspondientes Boletines Oficiales son puestos a disposición del destinatario de la norma, esto es, de los ciudadanos. Como ello no ocurrió con el Boletín Oficial de la Provincia de Almería del día 31 de diciembre de 1989 hasta fecha cuando menos posterior al 2 de enero de 1990, es obvio que el día 1 de enero de 1990 la ordenanza que contenía la modificación del tipo de gravamen aplicado, no podía haber cum-

plido el requisito previo de su publicación. A ello no puede oponerse que la propia ordenanza prevea en su disposición final con fecha de entrada en vigor de la ordenanza la de 1 de enero de 1990. Es reiterada la doctrina jurisprudencial (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 mayo 1990 , que declara la imposibilidad de que la norma reglamentaria se atribuya, por sí sola y sin una habilitación legal previa y específica, efectos retroactivos”.

*** TIPUS DE GRAVAMEN REDUÏT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1986-01, de 7 de novembre de 2001.

“La cuestión que se plantea estriba en determinar qué tipo de gravamen debería aplicarse si, una vez transcurrido el plazo de seis años, no se consigue aprobar, por falta de la mayoría necesaria, la modificación de la Ordenanza fiscal que establece un tipo de gravamen reducido al amparo del artículo 73.6 de la Ley 39/1988, con el objeto, según se manifiesta, de que dicha modificación suponga fijar el tipo de gravamen general del 0,4 por 100. En tal supuesto, si se entendiese que, a partir de tal fecha (1 de enero de 2003, en el caso planteado), el tipo de gravamen aplicable debería ser el tipo reducido (el fijado en la Ordenanza), ello tendría como consecuencia que se aplicaría un tipo de gravamen que vulneraría lo dispuesto en el artículo 73.2 de la Ley 39/1988. Con el objeto de evitar tal circunstancia (la aplicación de un tipo de gravamen contrario a la Ley), este Centro Directivo considera que cabe entender que el tipo de gravamen reducido únicamente puede tener virtualidad durante el período permitido al efecto por el artículo 73.6 de la Ley 39/1988. Una vez transcurrido el período máximo autorizado al efecto por la Ley, dicho tipo reducido no podrá entenderse aplicable, pudiendo considerarse que el precepto de la Ordenanza que lo fija habrá dejado de tener validez, al haber transcurrido ya el período máximo de su cobertura legal. Por lo tanto, en tal circunstancia, y ante la falta de un precepto válido en la Ordenanza que fije el tipo de gravamen aplicable (a partir de 1 de enero de 2003), debería entenderse aplicable el tipo de gravamen general del 0,4 por 100 fijado en el artículo 73.2 de la Ley 39/1988, en tanto no se modifique expresamente la Ordenanza fiscal en otro sentido”.

9. Bonificacions

9.1. Bonificacions preceptives: empreses d'urbanització, construcció i promoció immobiliària

*** FINALITAT**

STS de 8 d'abril de 2002, recurs de cassació en interès de la llei núm. 1843/2001, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La finalidad de la bonificación controvertida es la de reducir (durante tres años) al 10% de la cuota, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que recaiga sobre aquellos que, por pertenecer a empresas cuya actividad es la de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y por no formar parte de su patrimonio permanente, constituyen un verdadero «stock» de existencias, equivalente al que, en otro tipo de entidades mercantiles, integran las «mercancías de almacén». Resulta pues razona-

ble el criterio seguido por la Sentencia de instancia para aplicar el beneficio y como ya hemos dicho, la doctrina no puede calificarse de errónea, pero es que, además, en cuanto al requisito de ser gravemente perjudicial para el interés general, no debe confundirse este (que también se sirve con la correcta aplicación de una bonificación dirigida a no penalizar la actividad constructiva) con el interés singular, aunque sea público, del perceptor de un tributo, como si cualquier disminución en la recaudación entrañara en sí misma, un perjuicio a los intereses generales”.

*** REQUISIT DE SOL·LICITUD PRÈVIA AL COMENÇAMENT DE LES OBRES**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 13 de juny de 2005, recurs d'apel·lació núm. 4/2005, ponent: Sr. Baeza Díaz Portales.

“Hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2002 no era necesario para la obtención de la bonificación en cuestión el requisito de la solicitud previa al comienzo de las obras, y tras la entrada en vigor del precitado cuerpo legal resultaba de imposible cumplimiento para la actora la solicitud previa al inicio de las obras, dado que, en este caso, las obras ya se habían comenzado a ejecutar; es decir, antes de la Ley 51/2002 no era exigible a la recurrente la solicitud previa (por tanto, ésta no venía obligada a deducir tal previa solicitud), en tanto que, una vez entró en vigor tal Ley, ya no le era factible la articulación previa de la solicitud. Es por ello, por lo que la Sala considera acertada la solución adoptada en la Consulta de 9.1.2004, dictada por el Servicio de Gestión de Tributos Locales –citada por la actora en su recurso de apelación–, y que, en definitiva, y a los efectos que ahora interesan, viene a concluir con que la normativa aplicable a la bonificación es la vigente en el periodo impositivo de que se trate, pero con la matización relativa a que para los periodos impositivos posteriores al 2002 (es decir, a partir del 2003) no es exigible, en los supuestos de obras que hubieran comenzado a realizarse con anterioridad al 1.1.2003, el requisito de la solicitud anterior al inicio de las obras”.

9.2. Bonificacions potestatives

*** PREEMINÈNCIA D'ACTIVITATS PRIMÀRIES**

STSJ de Galícia de 12 d'abril de 2002, recurs núm. 7314/2001, ponent: Sr. Quintas Rodríguez.

“La bonificación examinada es totalmente diferente de la permitida por el art. 74.4 de la LHL, pues obviamente este precepto en su apartado 3, establece que el plazo de disfrute en todo caso no podrá exceder de tres años, por lo tanto el beneficio es meramente temporal, mientras que la Ordenanza carece de ese carácter de temporalidad y aceptar su validez sería esta bonificación como una suerte de un precio por una inactividad consistente en no haber puesto remedio a las carencias del núcleo o área donde se bonifica, lo que constituye sin duda una medida contraria a uno de los principios rectores de la política económica y social contenido en el art. 47 de la CE, como es el derecho de todos a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Esa bonificación en función de unas meras estructuras deficitarias tampoco resulta compatible con la obligación que pesa sobre la Corporación de dotar de unos elementos urbanísticos y de unos servicios mínimos al núcleo de población que se subvenciona. (...) Según los propios antecedentes de la norma estatal (a efec-

tos interpretativos) si los activos de la subvención debían ser adecuar la carga fiscal a la realidad socio-económica de una área o zona y si para ello se le debía otorgar a la Corporación Local correspondiente la valoración de la conveniencia o no de establecer esos incentivos por el principio de su proximidad al ciudadano –unos que parecen incorporarse a la LHL en su art. 74.4– la amplia potestad de adaptar el tributo a las exigencias del propio territorio, siendo como es la potestad reguladora de los Ayuntamientos una regulación derivada o mediata es evidente que no permite establecer ciertas condiciones para otorgar las bonificaciones en base a unas prerrogativa; que se exceden en mucho de la redacción del propio art. 74.4 LHL, el cual constituye el marco dentro del cual ha de ejercer aquella tarea de adaptar el tributo a las exigencias del territorio, en reconocimiento a la autonomía de que goza (art. 137 de la CE y artículos igualmente 2.3 y 4 de la Carta Europea de la Autonomía Local, ratificada por España en Instrumento de 20 de enero de 1988)”.

*** CARÈNCIA DE SERVEIS URBANÍSTICS**

STSI de la Comunitat Valenciana de 18 de desembre de 2002, recurs núm. 525/2000, ponent: Sra. Alonso Mas.

“La competencia del Ayuntamiento para el establecimiento de bonificaciones está limitada a permitir la aplicación de aquellas legalmente reguladas pero de introducción potestativa por las ordenanzas, por lo que el tratarse de terrenos carentes de servicios urbanísticos es requisito necesario pero no suficiente para la aplicación de la bonificación anteriormente prevista en el art. 74.4 LHL”.

10. Meritació i període impositiu

*** MOMENT DE MERITACIÓ**

STSI d'Extremadura de 27 d'octubre de 1998, recurs núm. 3432/1994, ponent: Sr. Villalba Lava.

“Si bien nuestro derecho privado en materia de compraventas inmobiliarias es anti-formalista y el contrato se perfecciona por el concurso de oferta y aceptación sobre la cosa y la causa que son objeto del contrato no lo es menos, que para que ello produzca efectos frente a terceros, es preciso que se lleve a cabo en virtud de un documento público (art. 1218 CC) o al menos que el privado tenga acceso a un registro público o se entregue a un funcionario público por razón de su oficio (art. 1227 del Código Civil). El legislador para configurar un tributo determina un hecho imponible avalado por el principio de la justicia tributaria y establece éste y aquél y no otro con base en la libertad de elección de que disfruta. El devengo como elemento del tributo también es un elemento configurado por diversas razones por el legislador y en el caso que nos ocupa viene determinado por el art. 75 LHL, que establece que el devengo se produce el primer día del periodo impositivo que coincide con el año natural. El devengo supone el nacimiento y consumación de la obligación de pago «ex lege» que supone el tributo y claramente la Ley de que tratamos lo refiere al primer día del periodo impositivo. El devengo no se produce por la tenencia del bien o su titularidad en un periodo, sino aquel al que se refiere el devengo; esta opción del legislador puede parecer adecuada o inadecuada, que sea acorde con el principio de

justicia tributaria, de seguridad jurídica o no, pero es así legalmente. Por ello no existe fraccionamiento de pago por periodos ni nada parecido por haber sido titular del bien en el periodo impositivo ya que lo relevante para el nacimiento y consumación de la obligación tributaria es el nacimiento y consumación que produce el devengo, en este caso el primer día del periodo impositivo”.

11. Declaracions davant el cadastre

* INCOMPLIMENT

STSJ d'Extremadura de 23 d'octubre de 1996, recurs núm. 1293/1994, ponent: Sr. Merino Jara.

“El incumplimiento de declarar una alteración de orden físico, jurídico o económico, o el no efectuarlo dentro de los plazos señalados al efecto, ha de calificarse como infracción tributaria sancionada en la forma y cuantía que corresponda, pero sin que dicha infracción conlleve que el infractor tenga que soportar la consecuencia de tributar, por terrenos que no son suyos. El art. 77.2 LHL propicia esa misma solución, habiéndolo entendido así el Real Decreto 1448/1989, de 1 diciembre, que desarrolla dicho precepto, pues en su artículo 5 manifiesta que la falta de presentación de las declaraciones de alta, baja o variación, por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles que tengan trascendencia a efectos del IBI, o el no efectuarlas dentro de los plazos señalados, constituye una infracción simple. Ha de tenerse en cuenta, para finalizar, que el art. 77.2 LHL ha sido modificado en varias ocasiones, particularmente el art. 70.6 de la Ley 31/1990, de 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 modificó su redacción, para incluir un tercer párrafo (suprimido por el art. 28.4 de la Ley 42/1994, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social), del siguiente tenor: sin perjuicio de la facultad del Centro de Gestión y Cooperación Tributaria de requerir al interesado la documentación que en cada caso resulte pertinente, las expresadas declaraciones y comunicaciones se entenderán realizadas cuando las circunstancias o alteraciones a que se refieren consten en documentos otorgados por Notarios o inscritos en Registros Públicos, quedando exento el sujeto pasivo de las obligaciones de declaración y comunicación antes mencionado. Justamente, lo que ocurre en nuestro caso, ya que la transmisión consta en una escritura pública. A la vista de ello, cabe concluir que producida la venta de los inmuebles desaparece la obligación de tributar, de manera que lo único que cabrá, en su caso, será imponer la sanción correspondiente por la sanción cometida, habida cuenta que la transmisión se realizó en el año 1990”.

* CONDICIÓN DE SUBJECTE PASSIU

STSJ de Madrid de 25 de març de 2002, recurs núm. 1315/1998, ponent: Sr. Palomino Marín.

“Es improcedente la consideración del transmitente como sujeto pasivo del Impuesto, pese al incumplimiento de la obligación prevista en el art. 77.2 LHL de comunicación a la Administración de las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes gravados. El solo otorgamiento de las escrituras,

y aún más su constancia en el Registro de la propiedad liberaban al obligado de su originaria obligación, de modo que en el año 1993 y siguientes operaba el precepto liberatorio. Pero aun sin esto lo decisivo en este caso es que el hecho de no declarar las variaciones tiene sus propias y singulares consecuencias: podría haber dado lugar, en su caso, a la sanción correspondiente pero no a perpetuar como sujeto pasivo a quien había dejado de serlo al no ser ya propietario. El que el Ayuntamiento hubiese quedado a oscuras (según la gráfica expresión de la resolución originaria) sobre quién era el sujeto pasivo no es causa bastante para considerar sujeto pasivo a quien no lo es, aunque la causa de la oscuridad le fuese a él atribuible, con y sin aplicación del párrafo tercero del citado artículo 70.2”.

12. Gestió

* CONNEXIÓ ENTRE GESTIÓ CADASTRAL I TRIBUTÀRIA

STS de 20 de febrer de 2007, recurs de cassació núm. 1208/2002, ponent: Sr. Frías Ponce.
 “El punto de conexión entre gestión catastral y gestión tributaria está en la determinación de la base imponible del impuesto que viene constituido por el valor catastral; dicho valor constituye el resultado de la gestión catastral y el punto de partida para la gestión tributaria; la gestión tributaria empieza, por tanto, donde termina la gestión catastral. Sólo en aquellos casos en que no hubo notificación previa de los valores catastrales, resulta presumible la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente. Sentado lo anterior, basta la lectura del recurso de reposición que formuló la ahora recurrente para comprobar que con motivo de la exposición pública del padrón del Ayuntamiento de Vigo correspondiente a 1997, se pretendió la rectificación de datos catastrales y el reconocimiento de exenciones; cuando el padrón en si mismo, por su finalidad, no era acto reclamable, como con todo acierto sentenció el Tribunal Económico Administrativo Regional. Si los datos catastrales eran errores, lo procedente era acudir al Catastro para su rectificación, como en realidad consta que hizo la recurrente con independencia del recurso que interpuso contra el Padrón, pues de aceptarse la reclamación ello determina la modificación del Padrón. Además si se pretendía alegar la falta de notificación del alta en el Registro o una exención era preciso esperar a la notificación de las liquidaciones para iniciar la impugnación ante el Ayuntamiento”.

* L'ADMINISTRACIÓ MUNICIPAL HA DE COINCIDIR AMB EL QUE S'HA RESOLT EN LA FASE DE GESTIÓ CADASTRAL

STS de 31 d'octubre de 2006, recurs de cassació en interès de la llei núm. 41/2005, ponent: Sr. Frías Ponce.

“Es cierto que dentro del procedimiento tributario encaminado a la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles existen dos categorías de actos que aunque funcionalmente conducen sólo a la realización de aquella tienen sustantividad propia dentro del citado procedimiento, en cuanto que sus determinaciones han de ser impugnadas independientemente por el administrado y ante órganos diferentes. Tales actos son los que podemos llamar de gestión catastral, por un lado, que com-

prende la elaboración de la ponencia de valores, la asignación y notificación individual de los valores catastrales y la revisión, modificación y actualización de los mismos, cuya competencia resolutoria corresponde a la Administración del Estado (El Catastro, los Tribunales Económicos- Administrativos y los Contencioso-Administrativos) y, por otro, los de gestión tributaria, que afectan a la liquidación del impuesto, concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, cuya competencia corresponde a la Administración Municipal. Ahora bien, no lo es menos que ante un fallo firme en la fase de gestión catastral en relación a la elaboración de la Ponencia, la Administración Municipal ha de estar y pasar por la correspondiente declaración, llevándola sin más a su puro y debido efecto, en cuanto a los recurrentes afectados, al no existir ninguna necesidad de impugnar simultáneamente la asignación de los valores catastrales, por haberse recurrido el acuerdo de la aprobación de la ponencia de que traen causa, y extenderse los efectos estimatorios de esta última impugnación a todos los actos posteriores”.

*** DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS D'IBI PER ANUL·LACIÓ DEL VALOR CADASTRAL**

STSJ de Catalunya de 3 de novembre de 2005, recurs d'apel·lació núm. 71/2005, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Ha de estimarse errónea la tesis en virtud de la cual no procede la devolución de ingresos indebidos respecto de una liquidación por IBI que no se impugnó (o que se hizo por un cauce inadecuado, como en el presente caso) cuando se anulan o alteran los valores catastrales aplicados. No hay, en efecto, ninguna necesidad de impugnar simultáneamente las liquidaciones tributarias por IBI (y lo mismo ocurre con las del IAE) cuando se impugnan los actos catastrales o censales de que traen causa, pues los efectos estimatorios de estas últimas impugnaciones se extenderán a aquellas liquidaciones, dando lugar a las correspondientes devoluciones de ingresos indebidos. (...). En definitiva, la solución correcta a supuestos como el enjuiciado (o a aquellos en que se invoca la prescripción) es la que actualmente recoge el art. 224.1.III LGT/2003: “Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”. (...). En suma, la firmeza de las liquidaciones por IBI en absoluto supone un obstáculo para que, anulados los valores catastrales en que se basaron, conlleve la oportuna devolución de ingresos indebidos (en el caso, por el exceso entre la aplicación de unos u otros valores catastrales, conforme se señala por el TEARC), y ello siempre que se pida, como es el caso, dentro de los cuatro años siguientes (antes de 1 de enero de 1999, cinco años) a la firmeza de la anulación de los valores catastrales”.

*** NOTIFICACIÓ DE VALORS CADASTRALS ALS SUCCESSIUS SUBJECTES PASSIUS**

STS de 23 de gener de 1999, recurs de cassació en interès de la llei núm. 5470/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“El establecimiento o modificaciones del valor catastral de un inmueble, salvo las establecidas por Ley y meramente porcentuales han de ser notificados en tiempo y forma al sujeto pasivo, para que pueda impugnarlos o aceptarlos y es requisito indispensable previo a las liquidaciones del Tributo, condicionando su validez.

Ahora bien la notificación ha de serlo al que ostente aquella condición en el momento y no necesariamente a los sucesivos sujetos pasivos que accedan a esa condición, pues los bienes y los derechos sobre ello se transmiten con las situaciones jurídicas inherentes, entre las que se encuentran las de carácter tributario y singularmente el valor catastral, que no se ve afectado por la sola causa de la aparición de un nuevo sujeto pasivo. De otro lado la referida doctrina es también gravemente dañosa para el interés general fundamentalmente porque crea la inseguridad jurídica de reabrir la impugnación de los valores catastrales cada vez que se produjera una transmisión, no obstante haber sido consentidos y por lo tanto considerarse firmes, tras la notificación efectuada con ocasión de su establecimiento o revisión, como pone de manifiesto la recurrente en esta casación. (...). Se fija la siguiente doctrina legal: “La valoración catastral de un inmueble ha de ser notificada en tiempo y forma al sujeto pasivo que corresponda, en el momento de producirse el establecimiento o revisión de aquél o se produzca cualquier modificación que no venga establecida por ley y sea meramente porcentual, sin que sea obligado volver a notificar la referida valoración a los sucesivos sujetos pasivos para la validez de las liquidaciones que a éstos se giren con posterioridad a su alta en el Padrón del Tributo y sin que esa ausencia de notificación del valor catastral, anteriormente establecido o revisado, produzca indefensión”.

*** ABSENCIA DE NOTIFICACIÓ DEL VALOR CADASTRAL**

STS de 24 de març de 1997, recurs d'apel·lació núm. 12382/1991, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Hay que tener en cuenta que se trata de un tributo de cobro periódico por recibo, en que la importancia de la notificación individual, tantas veces invocada, de las modificaciones de bases, valores y rentas se erige en elemento fundamental de su operatividad si no se quiere dejar al sujeto pasivo en la más absoluta indefensión, y el hecho de que la concreción de esas bases, rentas y valores sea competencia de un organismo no perteneciente a la Administración Local -Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria- no quiere decir que la actividad de liquidación y recaudación del impuesto aquí considerado, que es actividad municipal, pueda desentenderse de la suerte de aquel otro acuerdo como si de procedimientos absolutamente separados se tratara. Es más: si esta Sala ha declarado -Sentencia, citada, de 2 noviembre 1995- que la impugnación de los elementos del impuesto, antes mencionados, puede hacerse a través de la liquidación y que la omisión de su notificación individual equivale a la omisión de la liquidación misma, ha de concluirse que la notificación de referencia es también de competencia municipal como insoslayable antecedente que es de la liquidación y mucho más si no consta fehacientemente que se haya producido antes por iniciativa del meritado centro de gestión, y concluir también, que su ausencia -la de la notificación individual, se entiende- equivale a la ausencia de la de la notificación de la liquidación misma y, por ende, perfectamente incardinable entre las causas concretas de impugnación de la procedencia de la vía de apremio a que respondía el art. 137 -hoy 138- LGT”.

02

Impost sobre activitats econòmiques (IAE)

1. Marc normatiu

* FONTS LEGALS

Actualment, l'IAE està regulat als articles 78 a 91 del TRLHL.

Les tarifes i la instrucció de l'IAE van ser aprovades pel Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de desembre.

En matèria reglamentària, cal tenir present, fonamentalment, el Reial decret 243/1995, de 17 de febrer, en el qual es dicten normes per a la gestió de l'IAE i es regula la delegació de competències en matèria de gestió censal d'aquest l'impost.

* CONSTITUCIONALITAT DE LA REGULACIÓ DE L'IAE PER LA LHL

STC 233/1999, de 16 de desembre de 1999, ponent: Sr. Cachón Villar: FI 27.

“No parece discutible que la disposición de un local para desarrollar la actividad económica de que se trate constituye una manifestación de capacidad económica que, desde la óptica del art. 31.1 CE, fundamenta el incremento del gravamen. Y plenamente respetuoso con dicho precepto es asimismo que, tal y como especifica el párrafo primero del art. 89 LHL, el índice a aplicar dependa de la situación física del local en cada término municipal (concretamente de la categoría de la calle en que radique), dado que este es, claramente, un factor que incide de manera decisiva en el negocio, al determinar, entre otras cosas, las vías de comunicación y transporte utilizables en el ejercicio de las actividades comerciales e industriales, el coste de dichas actividades, así como la cantidad y capacidad de gasto de los potenciales clientes”.

* OBJECTE I CONSTITUCIONALITAT

STS de 31 de maig de 2004, recurs de cassació núm. 5935/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

“El IAE se exige, in genere, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que «el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad»). Es decir, su llamado «objeto-material», la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el «objeto-final» o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada. (...). Todo lo hasta aquí expuesto y razonado nos permite concluir que, ante la especial naturaleza del IAE y el concreto contenido de sus normas reguladoras, no concurren los condicionantes precisos para poder estimar que el mencionado Impuesto, globalmente considerado, y, en concreto, los artículos de la Ley 39/1988 que lo regulan (y, en especial, el 86 y las Bases de delegación legislativa en él contenidas) y el epígrafe 969.2 de las Tarifas y la Instrucción del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, sean contrarios al principio constitucional de sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE)”.

* CAPACITAT ECONÒMICA I CONSTITUCIONALITAT

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 28 de juliol de 2005, recurs núm. 911/1998, ponent: Sra. Pedraz Calvo.

“El principio de capacidad económica regulado en el art. 31.1 de la CE implica que el sujeto gravado con el impuesto, tiene que ser titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación. Es decir, el sujeto gravado tiene que ser titular de una situación patrimonial concreta, que sea manifestación de su capacidad económica y además debe existir vinculación entre la capacidad económica y la obligación tributaria. (...). Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional esté a salvo. (...). El principio se vulneraría en «aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. De la anterior doctrina, resulta que el impuesto, no viola el principio de capacidad económica, pues grava la titularidad de una situación económica (el ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística), de la que se infiere la existencia de capacidad económica «in genere», existiendo vinculación directa entre tal manifestación de riqueza y la obligación tributaria. (...). Los indudables problemas técnicos que presenta cualquier método indiciario de determinación de las bases imponibles, no ha de significar inconstitucionalidad alguna, al tiempo que la deducibilidad en la base imponible de los impuestos sobre la RPF o de las Sociedades de las cuotas satisfechas neutralizan notablemente aquellos problemas”.

* IGUALTAT I CONFISCATORIETAT

STSJ de Madrid d'11 de gener de 2002, recurs núm. 1188/1998, ponent: Sr. González Escribano.

“La parte recurrente al denunciar la falta de igualdad lo hace en base a la equiparación de supuestos desiguales, habida cuenta que los elementos de comparación fáctica, tratándose de un impuesto municipal, deberá ceñirse el ámbito de aplicación del tributo, es decir, comparando si en un mismo municipio se aplica de forma discriminatoria o desigual una norma tributaria similar. La respuesta es obvio que ha de ser desestimatoria de las alegaciones ya que a todos los contribuyentes del municipio se les aplican las mismas reglas y tarifas, sin que se haya probado desigualdad impositiva alguna. Finalmente, en cuanto a la invocación del carácter confiscatorio del IAE, del estudio de las normas aplicables de la Ley 38/1988, no se aprecia dicho alcance confiscatorio, entendido como equivalente o «contrario al principio de propiedad privada», puesto que no existe prueba o indicio alguno de el IAE no respete los principios de capacidad económica, justicia o progresividad, pareciendo desproporcionada y falta de rigor jurídico tal aseveración”.

* ANTECEDENTS HISTÒRICS

STS de 15 de juny de 1996, recurs núm. 207/1993, ponent: Sr. Gota Losada.

“La Ley de 23 mayo 1845, conocida como la Reforma Tributaria de Alejandro Mon y Ramón de Santillán, creó el Subsidio de la Industria y el Comercio, con el propósito de llamar a contribuir los rendimientos de la industria y el comercio. En la Exposición de Motivos del Proyecto de la Ley se decía: “Los productos y los capitales

de este género de riqueza no se ofrecen a la vista de forma semejante a los de la propiedad territorial; muy al contrario, huyen de exactas y precisas estimaciones, lo que hace preciso, si se desea gravar a sus rendimientos, atenerse a los signos exteriores en los que la industria y el comercio manifiestan su valor e importancia relativa". El art. 6 de la Ley de 23 mayo 1845 aprobó las bases del Subsidio de la Industria y el Comercio, estableciendo dos subconceptos: una cuota o derecho fijo y una cuota o derecho proporcional. La cuota fija se determinaba en función de las bases de población y las cuotas proporcionales consistían en el 10 por 100 de los alquileres de la casa-habitación del contribuyente y de los locales, tiendas, fábricas, talleres, y almacenes dedicados a la industria, comercio, artesanía, oficios y profesiones respectivas. (...). Dentro de lo que luego se llamaría Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones existió siempre el propósito de acercar las cuotas a la realidad de los rendimientos netos, de ahí que desde el primer momento junto a las cuotas fijas, se señalaron cuotas proporcionales, variables, con el fin de aproximar el tributo a los rendimientos individualizados, de los distintos contribuyentes. Toda la historia de la Contribución Industrial (reparto gremial, recargos supletorios, imposición sobre el volumen de ventas, según coeficientes por clases de contribuyentes, régimen de las empresas individuales en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, Cuota de Licencia y Cuota de Beneficios, y sobre todo las diversas y cada vez más complejas y perfeccionadas Tarifas, etc.) ha girado desde 1845 hasta 1988, alrededor del anhelo de subjetivización del tributo, pretendiendo conseguir que fuera proporcional a su objeto, o sea al rendimiento realmente obtenido".

2. Naturalesa

* OBJECTE DE L'IAE I RENDIMENTS

STS de 15 de juny de 1996, recurs núm. 207/1993, ponent: Sr. Gota Losada.

"La LHL ha creado el nuevo IAE, cuyo objeto no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales o artísticas, como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y por último, con el Impuesto sobre Actividades Industriales y Comerciales, finalidad que ahora corresponde a los Impuestos estatales sobre la Renta, sino gravar simplemente el mero ejercicio, en el territorio nacional, de las actividades empresariales, profesionales o artísticas. Este cambio de objeto es trascendental, porque en el nuevo IAE, ya no es consustancial al mismo, lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto propio de cada contribuyente, de donde se deduce una idea esencial: ya no es necesario establecer normas de reducibilidad de las cuotas en función del tiempo de ejercicio de la actividad o de la existencia de circunstancias que alejen la capacidad teórica de producción".

* CAPACITAT ECONÒMICA I GUANY EFECTIU

STSI de Castella i Lleó de 26 de juny de 1996, recurs núm. 1916/1993, ponent: Sr. Anaya Gómez.

"El IAE grava efectivamente el mero ejercicio de las actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de sus efectivos rendimientos. El concepto "capacidad económica", al que según el art. 31 de la Constitución ha de ajustarse

el sistema tributario, no se identifica con la ganancia efectiva, sino que asimismo se integra por la riqueza potencial, según señalan las Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987 y 186/1993. La exigibilidad de una cuota tributaria por el mero hecho de ejercer una actividad susceptible de producir rentas, aunque en un concreto ejercicio económico éstas no se produjeran, debe estimarse que no es sino la consecuencia de una opción del legislador ejercitada dentro del marco constitucional y por ello plenamente ajustada a derecho”.

*** CAPACITAT ECONÒMICA I RESULTATS**

STSJ de Galicia de 27 de març de 1996, recurs núm. 7577/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“El hecho imponible del impuesto es, según el art. 79 LHL, el mero ejercicio en el territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en lugar determinado o se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto. Se grava, pues, la capacidad económica que se pone de manifiesto por el simple ejercicio de la actividad, sin perjuicio de que los resultados obtenidos sean objeto de otras figuras tributarias”.

*** LOCALS I MÀQUINES RECREATIVES: NO DOBLE IMPOSICIÓ**

STSJ d'Extremadura de 24 de novembre de 2006, recurs núm. 1738/2004, ponent: Sr. Villalba Lava.

“Una cosa es el ejercicio de una actividad empresarial con un local y otra diferente con unas máquinas. Es decir se trata de dos elementos diferentes para el ejercicio de la actividad que, según la regulación del impuesto, se grava por separado, siendo por ello diferente la tenencia de un local utilizado como salón recreativo y de juego de la tenencia de unas máquinas recreativas. Que coincidan en un mismo empresario no supone una doble imposición, ya que gravan hechos imposables distintos, la tenencia de un local en el que pueden estar estas máquinas o no, y la tenencia de las máquinas”.

*** IAE I AUTORITZACIÓ ADMINISTRATIVA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1702-02, de 8 de novembre de 2002.

“El hecho de figurar inscrito en la matrícula o de satisfacer el Impuesto, no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos, queriendo esto decir que el IAE no tiene la naturaleza de una “autorización administrativa” de las actividades gravadas, ya que se ha pretendido establecer una absoluta desvinculación formal del mismo respecto del régimen administrativo de las actividades que grava, de forma que el IAE se limita a cumplir una función estrictamente tributaria, sin entrar en la exigencia de requisitos ajenos a dicho impuesto”.

3. Fet imposable

3.1. Aspectes generals

* DEFINICIÓ LEGAL

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0767-01, de 17 d'abril de 2001.

“De la definició legal del art. 79 LHL se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones: a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el Impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable. Ello viene impuesto por el carácter eminentemente censal del tributo, función ésta que resulta incompatible con la habitualidad. En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas ambas, Instrucción y Tarifas, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en su Regla 2.ª. (...); b) En segundo lugar, que el hecho imponible del Impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro. Se trata, pues, de un impuesto que grava el mero ejercicio, y ello en orden a la materialización de su función censal; c) Finalmente, que el Impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas. Así el Impuesto grava toda clase de actividades económicas, y todas las modalidades de cada clase, estén o no especificadas”.

3.2. Exercici d'activitat

* CARÀCTER CENSAL

STSJ de Madrid de 7 d'octubre de 2002, recurs núm. 2397/1998, ponent: Sr. Sancho Cuesta.

“El IAE tiene un evidente carácter censal que grava el mero ejercicio de una actividad, independientemente de los resultados (art. 79 LRHL), si bien ello no impide apreciar en supuestos muy específicos que puedan concurrir situaciones que motiven la imposibilidad de mantener liquidaciones de IAE en las que concurra una total improcedencia de la tarifa aplicada. En el presente supuesto, se trata de la actividad de Técnico Especialista en Laboratorio a la que se liquida el impuesto en base al Epígrafe 199 de la Sección 2ª de la tarifa del impuesto correspondiente a otros profesionales relacionados con las actividades propias de la energía, agua, minería e industria química, ncop., mientras que la demandante ha realizado sus actividades, siempre bajo dirección facultativa, en el laboratorio de una determinada clínica, en funciones de manipulación y análisis de sangre, orina, heces, líquido cefalorraquídeo, etc., no deduciéndose que tal concreta actividad pueda ser comprendida dentro del epígrafe referido y, por tanto que se haya ejercido la actividad tarifada”.

* **DESVINCULACIÓ DE LA DECLARACIÓ D'ALTA**

STSJ de Catalunya de 26 d'octubre de 2001, recurs núm. 880/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Siendo cierto que el tributo que nos ocupa no viene supeditado al resultado del ejercicio de la actividad ni condicionado por los rendimientos obtenidos, bastando la mera posibilidad de aquel ejercicio para su devengo, no es menos cierto que la cumplida prueba de que el ejercicio de la actividad no pudo siquiera iniciarse por venir vedado legalmente o por otra circunstancia probada e independiente de la voluntad del interesado ha de conllevar la desvirtuación de la declaración de alta, aunque inicialmente no se hiciera propiamente por error sino prematura o precipitadamente, antes de contar con las habilitaciones legales necesarias para tal ejercicio de la actividad profesional en cuestión”.

* **INACTIVITAT I FALTA D'HABITUALITAT**

STSJ d'Andalusia (Màlaga) de 27 de desembre 2001, recurs núm. 52/1997, ponent: Sra. Cardenal Gómez.

“Es procedente la liquidación por IAE cuando el actor no alega inactividad sino falta de habitualidad admitiendo que no cesó en la actividad de ejercicio de la abogacía que venía ejerciendo esporádicamente durante los años correspondientes a las liquidaciones impugnadas, pues no se atiende, salvo previsión expresa, para la aplicación de este tributo a los eventuales beneficios que produzca la actividad gravada o a que ésta ejerza con más o menos intensidad, pues ya hemos visto que el precepto legal definidor del IAE se refiere al «mero ejercicio» de la actividad gravada y el propio actor asegura un ejercicio efectivo aunque escaso, lo que sucede en muchas profesiones sujetas al referido tributo, sin que sea consustancial a éste el fin de lucro entendido como propósito de obtener un beneficio dinerario”.

* **IMPOSSIBILITAT MATERIAL DE CONSECUCIÓ FET IMPOSABLE**

STSJ de Madrid de 30 de setembre de 2002, recurs núm. 1986/1998, ponent: Sr. Palomino Marín.

“El hecho imponible no se realiza cuando es materialmente imposible y esto es lo que sucede en el caso, en que está probado que el sujeto pasivo, que realizaba su actividad profesional de fotógrafo de prensa utilizando en sus desplazamientos una motocicleta, sufrió un aparatoso accidente el día 25 de abril de 1992 por lo que hubo de estar internado en la Clínica Puerta de Hierro en varias ocasiones, padeciendo además diversas enfermedades, amputación de una pierna y prótesis, tratamiento psiquiátrico, hepatitis C, insuficiencia renal aguda, peritonitis, entre otras dolencias, lo que le impidió el ejercicio profesional, falleciendo el día seis de enero de 1999. (...). El Tribunal valora estas circunstancias no en términos de equidad, que en este caso y conforme al artículo 3.2 del Código Civil, no podría justificar por sí sola una estimación de la demanda, sino que llega a tal conclusión estimatoria por una estricta razón de técnica tributaria; mal podría realizar una actividad profesional quien estuvo materialmente impedido de realizarla y en condiciones tales que es verdaderamente explicable que ni siquiera advirtiese la necesidad de darse de baja formalmente”.

* **EXERCICI DE L'ACTIVITAT INEXISTENT**

STSJ de Galicia de 24 de juny de 2002, recurs núm. 10502/1997, ponent: Sr. Costa Pillado.

“El impuesto sobre actividades económicas es un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, siendo por tanto el mero ejercicio de la actividad profesional y no el resultado o económico del mismo, el hecho imponible de este tributo. Siendo ello cierto, lo es también que si el ejercicio de la actividad es inexistente no se dan las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible del tributo. En el caso enjuiciado, la circunstancia de que el recurrente no haya tenido ingresos durante el año 1996 y el hecho de que al estar en Ibiza prestando el servicio militar era imposible el ejercicio de la abogacía en A Coruña, permiten entender que no ha llegado dicho recurrente a ejercer la actividad profesional de Abogado, razón por la cual y al no producirse el hecho imponible del Impuesto procede la estimación del recurso”.

* **OBRES DE CONDICIONAMENT PRÈVIES A L'EXERCICI DE L'ACTIVITAT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1568-03, de 8 d'octubre de 2003.

“La sociedad consultante deberá presentar la correspondiente declaración de alta cuando inicie de modo efectivo su actividad económica, esto es, la explotación de un hipódromo. La preparación previa de las instalaciones del hipódromo mediante construcción o rehabilitación, para que sea posible realizar adecuadamente la futura actividad, no constituye en sí misma para la entidad consultante ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ni marca el inicio de la imposición por el IAE”.

* **COMUNITAT DE BÉNS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1942-03, de 20 de novembre de 2003.

“La sujeción al IAE viene determinada por la realización del hecho imponible del tributo y se produce en todo caso con independencia de la existencia de ánimo de lucro o de la obtención de lucro por parte del sujeto pasivo. Ello no significa, sin embargo, que las comunidades de bienes que se limitan a representar y defender los intereses generales de sus comuneros realicen, por esa mera circunstancia, actividad alguna cuyo desarrollo presupone la realización del hecho imponible del tributo, bien al contrario, debe entenderse que tal defensa y representación de intereses generales no constituye realización de actividad económica alguna a efectos del Impuesto. Ahora bien, si las comunidades de bienes desarrollan, además, otras actividades que no sean de estricta representación y defensa de los intereses generales de sus comuneros, aquéllas estarán sujetas al Impuesto en función de la naturaleza de dichas actividades”.

* **ACTIVITAT PRESENT I NO FUTURA**

STSJ d'Astúries de 6 de març de 2002, recurs núm. 1055/1998, ponent: Sr. Querol Carceller.

“Según la parte recurrente, en base al artículo 5.3 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero en que se exige la previa declaración de Alta, se llega a configurar al Impuesto sobre Actividades Económicas, como un impuesto que se exige por la

actividad que se va a ejercer y no por la que se ejerció, que se declara antes de iniciar su actividad, afirmación que no es exacta, ya que el hecho imponible de dicho gravamen radica en el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas (artículo 79.1 de la Ley de Haciendas Locales) coincidiendo el período impositivo con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural, y que se devengará el primer día del período impositivo, salvo, igualmente el caso en el que el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural (artículo 90.1 de la Ley de Haciendas Locales), lo que conlleva obviamente, que si uno de los sujetos obligados, entre otras cosas, por ejercer la actividad no se dio de Alta en el censo, la Administración puede mediante el proceso correspondiente imponerla, previo paso para exigir el pago del impuesto lo que no significa que el gravamen se esté exigiendo por la actividad que se ejerció ni por la que se piensa ejercer, sino por la que se ejerce”.

3.3. Exercici en territori nacional

* PARTICIPACIÓ D'EMPRESA ESTRANGERA EN UNA UNIÓN TEMPORAL D'EMPRESAS

Consulta vinculante de la Direcció General de Tributs núm. Vog62-07, de 17 de maig de 2007.

“Sociedad portuguesa no residente en España, dedicada a la refinería de azúcares y que es miembro de una UTE constituida y con domicilio fiscal en España, que tiene como objeto el suministro de azúcar. La sociedad portuguesa ha obtenido el CIF de no residente y en territorio español no tiene ninguna instalación, ejerciendo en España exclusivamente actividades conexas con el objeto de la UTE: La entidad consultante no estará sujeta al Impuesto por la mera participación en la Unión Temporal de Empresas (ejercicio de las funciones de dirección en el Comité de Gerencia de la UTE, aportación de fondos y cesión de personal a la UTE, etc.), supuesto éste por el que no estará obligada a darse de alta. Sin embargo, si al margen de la UTE a la que pertenece, realiza en territorio español cualquier otra actividad económica en los términos del referido artículo 79 del TRLRHL, estará sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice”.

* CENTRALS HIDROELÈCTRIQUES RADICADES A PORTUGAL

STSJ de Madrid de 24 d'octubre de 1996, recurs núm. 252/1995, ponent: Sr. Calderón González.

“El ámbito espacial del IAE coincide con el territorio nacional, pues se exige por las actividades ejercidas en el mismo. Así deriva de los arts. 79.1 y 84 LHL. Ninguna previsión de tipo fiscal se contempla en los Convenios o Tratados suscritos con Portugal en relación con el aprovechamiento hidroeléctrico fronterizo del Río Duero. No hay pues excepción alguna -en Tratado o Convenio Internacional (art. 1.3 LHL)- el ámbito espacial de aplicación de las normas del IAE. El art. 79.1 LHL declara explícitamente la irrelevancia que a efectos de la realización del hecho imponible tiene que la actividad se ejerza o no en local determinado. Ello resulta congruente con el objeto del IAE -gravar el ejercicio de la actividad- pues no todas las actividades precisan de

un local para su ejercicio, incluso algunas actividades se caracterizan precisamente por ejercerse sin el concurso de local determinado. No obstante, el que una actividad se ejerza o no en local determinado tiene una especial importancia, no tan sólo a efectos de la cuantificación tributaria (arts. 86.1.4 y 89 LHL), sino también a efectos de la determinación del lugar donde se entiende realizada la actividad y por ende el hecho imponible del Impuesto (regla 5 de la Instrucción). En el caso de autos nadie discute que esas centrales radican en Portugal y están fuera del territorio nacional y por tanto de la aplicación de la LHL (art. 1.2 primer inciso) y del IAE. Si el hecho imponible susceptible de gravamen se realiza fuera del territorio nacional no hay posibilidad de someterlos a tributación por ese Impuesto al no existir tampoco Convenio Internacional o Tratado suscrito con Portugal que disponga lo contrario”.

*** ACTIVITAT FETA FORA DEL TERRITORI NACIONAL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0879-02, de 6 de juny de 2002.

“No ha de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas una entidad que no realiza ninguna actividad en España, limitándose su objeto a la compra de acciones de una sociedad que opera fuera de España, pues si la entidad no realiza ninguna actividad dentro del territorio español, no se produciría el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. Además la compraventa de valores mobiliarios para sí mismo no constituye actividad económica a efectos del Impuesto”

*** SERVEIS PROFESSIONALS A L'ESTRANGER**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0019-06, de 30 de juny de 2006.

“La prestación de servicios profesionales, realizados por un experto fuera del territorio español (se señala en la consulta que el trabajo se realizará íntegramente en Panamá), no supone la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas en los términos en los que se define en el artículo 78 del texto refundido, por lo cual dicha actividad no estará, en estas circunstancias, sujeta a dicho Impuesto”

*** CENTRALS HIDROELÈCTRIQUES I EMBASSAMENTS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1007-02, de 2 de juliol de 2002.

“Las Centrales hidroeléctricas situadas en Portugal con actividad de producción de energía eléctrica sólo estarán obligados a satisfacer el Impuesto aquellos sujetos pasivos que ejerciten la actividad de producción de energía eléctrica en centrales de producción radicantes en España; pero no si dichas centrales están ubicadas en territorio extranjero, aún cuando, de tratarse de centrales hidráulicas, el embalse utilizado o una parte de su superficie o las presas, desagües, aliviaderos y demás obras de ingeniería civil que no integren la central propiamente dicha estuviesen situados en territorio español, debiendo recordarse, al efecto, que la actividad productiva, en el presente caso, se realiza en la central y no en el embalse o en las otras obras civiles mencionadas.”

* **ACTIVITATS D'INTERMEDIACIÓ A LA VENDA D'IMMOBLES SITUATS A L'ESTRANGER**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0163-04, de 5 de febrer de 2004.

El consultante, de nacionalidad francesa y residente en España, percibe rentas por el arrendamiento de inmuebles y por la venta de uno de ellos, ubicados en Francia, así como comisiones por intermediación en la venta de inmuebles en Francia que son satisfechas por empresas francesas: La sujeción o no al Impuesto sobre Actividades Económicas estará condicionada al hecho de que se realicen o no en territorio español actividades económicas (por cuenta propia). El sujeto pasivo consultante, persona física, estará sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad que realmente realice en territorio español, disponga o no de local determinado, siempre y cuando la misma suponga la ordenación por su propia cuenta de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Según lo expuesto, el sujeto pasivo consultante no estaría sujeto al Impuesto por las actividades realizadas fuera del territorio español ni por las realizadas por cuenta ajena. No obstante, si la actividad realizada de intermediación en la venta de viviendas se realizara por cuenta propia en territorio español, se trataría, según lo expuesto, de una actividad sujeta, y debería darse de alta (a falta de una mayor información y no constando el carácter de agente colegiado) en el Grupo 724 de la Sección Segunda "Intermediarios en la promoción de edificaciones", en caso de ausencia de organización empresarial al efecto".

* **EMPLEAT ESPANYOL QUE PRESTA SERVEIS DE SUPORT A ESPANYA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1000-02, de juliol de 2002.

"Tratándose de entidad extranjera con un empleado español que presta servicios de apoyo en España, suponiendo que la entidad extranjera residiese, efectivamente, en dicho territorio, y que a través de su empleado español realizase actividades sujetas al Impuesto, y a la misma le fuesen aplicables las circunstancias previstas para ello en el Convenio Hispano-Británico, no estaría obligada a tributar por dicho impuesto. Por el contrario, si resultase que la entidad en cuestión se hallase sujeta a tributar por el impuesto, pero no le fuese de aplicación el beneficio fiscal recogido en el citado Convenio, que le exima de tributación, aquélla debería matricularse en la rúbrica o rúbricas de las Tarifas correspondientes a las actividades efectivamente ejercidas".

* **OFICINA DE REPRESENTACIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1782-03, de 31 d'octubre de 2003.

"Empresa francesa dedicada a la distribución y venta de langostinos congelados, que tiene en España una "oficina de representación" y cuenta en España también con un almacén frigorífico, en que se deposita la mercancía que pertenece a la empresa de Francia, haciéndose la facturación desde Francia a los clientes españoles: En el caso de que la oficina de representación a la que alude la consulta realice actividades que constituyan la realización del hecho imponible descrito estará sujeta al IAE. Dado que la entidad consultante es residente en Francia se aplica lo previsto en el Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición, cuyo ámbito alcanza también al IAE, pero en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del citado Convenio, dicho tributo únicamente podrá ser exigido a aquellas entidades residen-

tes en Francia que operen en España por medio de un establecimiento permanente situado en territorio español. En caso contrario, le será aplicable el beneficio fiscal establecido en el Convenio y no estará obligada, en este supuesto, a tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas. En caso de que operara con establecimiento permanente, la entidad no residente estará obligada a contribuir por el mencionado Impuesto por las actividades que efectivamente realice en territorio español, salvo que resulte de aplicación la exención introducida por la Ley 51/2002”.

3.4. Exercici en local

* RELACIÓ AMB L'IMPOST SOBRE LA RADICACIÓ

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1782-03, de 31 d'octubre de 2003.

“El Impuesto sobre la Radicación está englobado desde la LHL en el nuevo IAE, que contempla ya como hecho imponible el simple ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado, conforme se define aquel tributo en el art. 79.1. De lo expuesto se infiere, pues, que hasta esta última alteración del hecho imponible, la utilización de un “local”, entendido éste con referencia a cualquier edificación, construcción o instalación, así como a superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen en cualquiera de las actividades industriales, comerciales o profesionales, a las que inicialmente nos hemos referido, es el factor determinante de la sujeción al impuesto municipal [de Radicación] a que veníamos aludiendo, utilización o disfrute de un local, con abstracción del título que lo legitime, que, insistimos, es lo que determina la obligación de contribuir por dicho tributo”.

* LOCALS I MÀQUINES RECREATIVES

STSI de Madrid de 22 de novembre de 1996, recurs núm. 212/1995, ponent: Sr. Calderón González.

“Tanto el párrafo segundo del primer apartado de la Regla sexta como las propias tarifas delimitan negativamente aquel concepto [de local] entendiendo que determinados espacios físicos no son locales a efectos del IAE, cuando se encuentran vinculados a ciertas actividades, lo que determina que el sujeto pasivo titular de la actividad no tendrá que tributar por ello. En este sentido el apartado g) de la citada Regla. En esos casos las Tarifas suelen distinguir entre una cuota municipal a satisfacer por el titular del establecimiento o local en que el aparato, expositor o máquina está instalado, y una cuota nacional a satisfacer por el propietario del referido elemento. La regla estudiada -sexta de la Instrucción- viene a decir que respecto de estas dos actividades, el espacio físico ocupado por los referidos elementos -máquinas recreativas- no tendrá la condición de local. No obstante, la misma regla deja a salvo la condición que tal espacio pueda tener respecto a otras actividades distintas”.

* SALES DE CINEMA: LOCALS SEPARATS

STSI de Madrid d'1 de desembre de 1995, recurs núm. 504/1993, ponent: Sra. Teso Gamella.

“En la Instrucción del Impuesto, en la regla sexta, apartado segundo, se establecen

los casos en los que haya de reputarse separados los locales, quedando incluido el presente caso en el apartado a) de dicho núm. 2, en lógica concordancia con la filosofía que inspira toda esta regla sexta.2 de la Instrucción, que no es más que dar tratamiento fiscal a lo que constituyen realidades diferenciadas en su explotación”.

*** LOCALS DE LES EMPRESES DE NETEJA**

STSJ de Madrid de 24 de juny de 1996, recurs núm. 974/1995, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La singularidad de la prestación de servicios que se realiza, el de limpieza, hace que efectivamente el mismo se preste no en el establecimiento o local de la recurrente, sino en el inmueble para el que se requiere dicho servicio. Sin embargo, aun cuando dicha singularidad en la prestación de servicios se produce, no es de naturaleza tal como para que el legislador lo haya tomado en consideración para contemplarla como uno de los casos de realización de actividad sin el complemento del soporte material que el local supone (regla quinta de la Instrucción del IAE). La actividad de prestación de servicios de limpieza no es de las enunciadas en dicha regla quinta, 2, B, f) ni se presta con intervención de los elementos materiales que allí se enumeran. Del mismo modo la prestación de servicios de limpieza, si bien no se realiza “en” el local de la recurrente, sin embargo sí se hace “desde” el mismo, ya que desde él se dirige y coordina dicha actividad, lo que impide considerar dicha actividad como realizada sin local”.

*** MUNICIPIS ON NO ES DISPOSI D'ESTABLIMENT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1895-02, de 4 de desembre de 2002.

“La actividad consistente en la venta al por menor de artículos de joyería por distintos municipios de la provincia, e incluso de provincias limítrofes, empleando vendedores propios de su plantilla, que ofrecerían los artículos en los domicilios de los clientes, entregarían las piezas vendidas a los mismos y cobrarían su importe, supone la celebración de actos de comercio propiamente dichos y, por tanto, la actividad de comercio al por menor de artículos de joyería, con la particularidad de que, en los municipios correspondientes, no se dispone de local, pero sí se celebran, efectivamente, actos de comercio y, por tanto, se realiza el hecho imponible del Impuesto. Esta última actividad de venta menor de joyería a través de vendedores propios dará origen a darse de alta y tributar por el Epígrafe 659.5, pero en todos y cada uno de los municipios en que se celebren operaciones de comercio al por menor de joyería. Por último, para que esta última actividad pueda ser clasificada dentro del Grupo 665 de la Sección Primera “Comercio al por menor por correo o catálogo de productos diversos”, es imprescindible que los titulares de la misma ofrezcan a los posibles clientes, bien por correo o catálogo bien mediante visita personal, un muestrario comprensivo de los productos que se comercializan, y que tales clientes, a la vista de los productos recogidos en el indicado muestrario efectúen los pedidos de los artículos que deseen, pero sin que se entregue en el mismo acto la mercancía o se cobre su importe”.

3.5. Activitats agrícoles

* PARCERIA

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V2513-06, de 14 de desembre de 2006.

“La consultante no tiene que clasificarse en ninguna rúbrica de las Tarifas ni satisfacer cuota alguna por el desarrollo de su actividad agrícola en el invernadero del que es titular, aunque se realice en régimen de aparcería, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 78 del TRLRHL, ni por la venta al por mayor y al por menor, o la exportación de los productos objeto de dicha actividad, siempre que dichas ventas se realicen en la propia explotación agrícola. Por el contrario, en el caso de que la consultante realizase actividades de comercio al por mayor o al por menor fuera de la propia explotación agrícola (invernadero), estaría en la obligación de clasificarse en la rúbrica que correspondiente al tipo de comercio desarrollado”.

* EXPLOTACIÓ AGRÍCOLA I COMERÇ POSTERIOR

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1289-02, de 12 de setembre de 2002.

“El ejercicio de actividades agrícolas no se encuentra sujeto al IAE y, en consecuencia, tales actividades no serán objeto de gravamen por éste. Esta exclusión del ámbito de aplicación del impuesto debe entenderse referida no sólo a la actividad agrícola propiamente dicha, sino también a cualquier otra que se derive de ésta, tal como preparación de la tierra, poda, riego, recolección y preparación de cosechas, etc., siempre que en este último caso, su ejercicio corresponda al titular de la actividad de la explotación agrícola y las actividades derivadas de ésta no se realicen para terceros. A “sensu contrario”, las actividades derivadas de la actividad agrícola propiamente dicha ejercidas por el mismo titular de éstas, cuando no se limiten a satisfacer las necesidades de dichas actividades, sino que se realicen también para terceros, así como cuando el titular de estas actividades no coincida con el titular de la actividad agrícola o forestal propiamente dicha, quedarán sujetas al impuesto. (...). La sociedad consultante no estará sujeta al IAE por la explotación agrícola de las tierras de que sea titular, bien porque sea propietaria de las mismas, bien porque le hayan sido cedidas en explotación. Así pues, dicha sociedad no tiene que satisfacer cuota alguna por el desarrollo de tal actividad agrícola, ni por la venta al por mayor y al por menor, o la exportación de los productos objeto de su propia actividad, siempre que tales actividades comercializadoras se efectúen en las propias explotaciones o fincas de cuya titularidad dispone. Sin embargo, el comercio al por mayor o al por menor de los productos agrícolas obtenidos en las explotaciones, efectuado en otros lugares distintos a los respectivos lugares donde radiquen dichas explotaciones o fincas, dará origen a la obligación de causar alta en el término municipal donde se encuentre situado el local o locales de venta y tributar por la rúbrica o rúbricas que clasifiquen el tipo de comercio desarrollado. Asimismo, si la sociedad presta servicios agrícolas o forestales a terceros, dicha actividad supone la realización del hecho imponible del Impuesto”.

* APROFITAMENT CINEGÈTIC DE VEDAT DE CAÇA

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1289-02, de 12 de setembre de 2002.

“No constituye hecho imponible del Impuesto, no estando gravado por el mismo, el aprovechamiento cinegético de cotos de caza, actividad que, en su caso, resultará gravada por el Impuesto Municipal de Gastos Suntuarios en aquellos municipios en los que así lo haya establecido el Ayuntamiento correspondiente. Con relación a esta actividad, conviene precisar que la venta de los productos obtenidos en el ejercicio de la actividad de aprovechamiento de cotos de caza, y exclusivamente de tales productos, realizada por los titulares de las explotaciones en el lugar en que radican éstas se considera incluida en esas actividades, y no está gravada por el IAE. Sin embargo, si las ventas de dichos productos se realizan por los titulares de las explotaciones en otro lugar distinto a los respectivos lugares en que radiquen éstas, tales ventas suponen el ejercicio de las correspondientes actividades comerciales, que sí están gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Además, conviene señalar que la actividad consistente en organizar cacerías en fincas ajenas, en caso de ser realizada por la entidad consultante, constituiría por parte de la misma la realización del hecho imponible definido en el art. 79 LHL, ya que supondría la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

*** VENDA DE LA PRODUCCIÓ PRÒPIA AGRÀRIA AL DOMICILI**

STSJ de Catalunya de 27 de setembre de 2002, recurs núm. 2338/1997, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“No está sujeta al IAE la actividad desarrollada por el recurrente, consistente en la venta de la producción agraria propia en un local sito en los bajos de su domicilio, y, como consecuencia de ello, no debe tributar con arreglo al epígrafe 641 «Comercio al por menor de frutas y verduras». No cabe entender que la actividad de venta de la producción agraria propia en los bajos del domicilio pueda reputarse como venta realizada dentro de los elementos que integran la explotación agraria del recurrente, sin que, por otra parte, la venta se realice en un mercado municipal, pero, al propio tiempo, de las circunstancias del caso no parece que pueda deducirse que la venta se realiza en un establecimiento calificable como «establecimiento comercial permanente», circunstancia ésta que determina la estimación del recurso”.

4. Activitats gravades per l'impost

4.1. Activitats no gravades

4.1.1. Treball per compte d'altri

*** TREBALL PRESTAT EN ORGANITZACIÓ ALIENA**

STSJ de Balears de 12 de maig de 1998, recurs núm. 1113/1995, ponent: Sr. Delfont Maza.

“Una actividad se ejerce con carácter profesional cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o

servicios -art. 80.1 LHL y Regla 3.1 de la Instrucción del Impuesto, Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre-. Por consiguiente, la ordenación u organización por cuenta propia de los factores de producción y de recursos humanos es la nota esencial a la que aquí ha de atenderse ya que se pone así de manifiesto la titularidad de la propia organización productiva con la correspondiente toma de los riesgos de la actividad, quedando pues excluido del Impuesto el trabajo prestado en organización ajena, aun cuando estas actividades fuesen también de tipo profesional. Cualquier error sufrido en la declaración de alta no es irremediable. En efecto, acreditado el error y no sujeta al Impuesto la actividad por cuenta ajena, también al Ayuntamiento alcanza el deber de tomarlo en consideración al resolver en el caso el recurso de reposición contra la liquidación practicada”.

*** ADMINISTRACIÓ DELS BÉNS PROPIS**

STSI de Madrid de 2 de juny de 1997, recurs núm. 602/1994, ponent: Sr. López Mora.

“Teniendo el IAE una propia normativa, no procede aplicar la de otros impuestos: la mera tenencia de bienes, valores mobiliarios u otros, la administración de los propios bienes a la compra-venta de valores mobiliarios para sí mismo, llevadas a cabo por personas físicas o jurídicas, no constituyen actividades económicas y no están sujetas al referido Tributo Local”.

*** SERVEIS PER COMPTA D'ALTRI**

STSI de Madrid de 4 de desembre de 1995, recurs núm. 804/1993, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La prestación de servicios que se hace por cuenta ajena y regularmente, con carácter pleno y exclusivo, a cambio de una remuneración periódica mensual en los locales del empleador no constituye una actividad sujeta al IAE. No se trata de un caso de exención tributaria (para ello necesitaría la existencia de dos normas: la de descripción del hecho imponible en la que estuviera comprendida la actividad y la de exención), sino de un caso de no sujeción, esto es, que la actividad desarrollada por la recurrente no se comprende en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley -hecho imponible- en este caso, los arts. 79 y 80 LHL”.

*** ARQUITECTE PER COMPTA D'ALTRI**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1203-04, de 12 de maig de 2004.

“Quedan excluidas del ámbito de aplicación del impuesto aquellas actividades que se ejerzan en régimen de dependencia laboral, aun cuando el contenido material de las mismas pueda ser de tipo empresarial, profesional o artístico. Por otra parte, ninguna persona o entidad está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas si no ordena por cuenta propia medios de producción ni recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De todo lo anterior resulta que quien preste exclusivamente servicios profesionales de arquitecto en calidad de trabajador por cuenta ajena de una empresa, no ejerce una actividad económica a efectos del impuesto, pues no ordena recursos humanos o elementos de producción por cuenta propia. (...). En todo caso, es la normativa propia del Impuesto sobre Actividades Económicas, en particular los artículos citados, y no la colegiación, lo que determina, a efectos del impuesto, el carácter de la actividad ejercida por los profesionales y con ello su sujeción o no al tributo. De

otro lado, y aún siendo suficientemente resolutorio lo expuesto, es preciso señalar la absoluta desvinculación formal del Impuesto sobre Actividades Económicas respecto del régimen administrativo de las actividades que el mismo grava”.

*** TREBALL DEPENDENT**

STSJ de Catalunya de 8 de novembre de 1996, recurs núm. 2816/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Se ha de ser titular de la propia organización productiva con la correlativa asunción de los riesgos de la actividad, lo que conlleva necesariamente la exclusión del IAE del trabajo dependiente, esto es, del prestado en el seno de una organización ajena y sometida al poder de mando y control de otra persona que se responsabiliza de remunerar el trabajo con independencia, en lo fundamental, de los resultados favorables o adversos de la actividad. En relación con el trabajo de “mensajero”, la misma sentencia indica que el “hacerse” o no autónomo no puede depender de la condición, voluntad o imposición de ninguna empresa, sino de la propia realidad de la actividad desarrollada. (...). Los factores de producción y de recursos humanos han de ordenarse u organizarse por cuenta propia, siendo, pues, como subraya la doctrina, titular de la propia organización productiva con la correlativa asunción de los riesgos de la actividad y conllevando necesariamente la exclusión del Impuesto del trabajo dependiente, esto es, del prestado en el seno de una organización ajena y sometida al poder de mando y control de otra persona que se responsabiliza de remunerar el trabajo con independencia, en lo fundamental, de los resultados favorables o adversos de la actividad. Tal exclusión alcanza, incluso, según la doctrina de la propia Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, aún cuando el contenido de las actividades realizadas en régimen de dependencia laboral puedan ser de tipo empresarial, profesional o artístico (Consulta de 24 de junio de 1992). Acreditados los hechos invocados de que tras un largo período en paro, el recurrente compró una motocicleta para trabajar en una empresa de mensajería, con la condición de ésta de que se “tenía que hacer autónomo” (sic), ha de concluirse que el recurrente nunca ha realizado el presupuesto de hecho que configura el hecho imponible del impuesto que nos ocupa, ya que el “hacerse” o no autónomo no puede depender de la condición, voluntad o imposición de ninguna empresa, sino de la propia realidad de la actividad desarrollada, que, como declaró finalmente la propia Seguridad Social, excluye que se realizara por cuenta propia”.

4.1.2. Intervenció en la producció de béns o serveis

*** APARCAMENT DE CENTRE COMERCIAL**

STS de 18 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 10814/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“El nudo de la cuestión está en establecer si la Comunidad de Propietarios de un Centro Comercial, que se ocupa de la gestión del estacionamiento subterráneo, en el que las dos primeras horas de estancia son gratuitas (espacio temporal destinado a facilitar las compras de los clientes de los establecimientos), cobrándose normalmente las horas siguientes y destinando el dinero obtenido al mantenimiento del propio estacionamiento, constituye o no una actividad sujeta al IAE. (...). Resulta evidente que la administración de un estacionamiento o «parking» -dicho sea con

el inevitable anglicismo- de naturaleza subterránea, abierto al público, donde los conductores de los vehículos que acceden a él abonan una cantidad de dinero por hora, aunque las dos primeras sean gratuitas, constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios y por lo tanto, es una actividad sujeta al IAE, sin que lo desvirtúe la circunstancia de que se trate de una comunidad carente de personalidad jurídica plena”.

*** ASSOCIACIÓ DE VOLUNTARIAT**

STSJ de la Comunitat Valenciana d'11 de febrer de 2002 recurs núm. 2855/1997, ponent: Sr. Lorente Albiñana.

“La actividad desarrollada por la Asociación demandante, aunque se dio de alta en el Epígrafe 952 «Asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes...», del IAE, según se deduce de sus estatutos, no es incardinable en ninguno de los supuestos de los arts. 79 y 80.1 de la LHL; no pudiendo concluirse de los datos que constan en el expediente administrativo y en el recurso, que tal actividad (colaboración con la Administración Pública, a título de voluntariado) consista en una ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos para la prestación de servicios”.

*** ENTITATS RELIGIOSES I ALBERG JUVENIL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0177-02, de 5 de febrer de 2002.

“Las actividades consistentes en la difusión y divulgación del evangelio e ideas propias de la confesión a la que pertenece la entidad religiosa en cuestión, mediante reuniones con grupos de creyentes para fines exclusivamente de culto y asistencia espiritual, en aulas de la naturaleza, grupos de familias, etc., no constituyen la realización del hecho imponible del impuesto, ya que no tienen por finalidad intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y, en consecuencia, no suponen la realización de actividad económica alguna. Por el contrario, refiriéndonos a la actividad de albergue juvenil desarrollada por la entidad religiosa, la prestación a través de dicho albergue de servicios de hospedaje al público en general, promocionando y ofreciendo sus 70 plazas incluso en la red Internet, constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y por tanto la realización del hecho imponible del impuesto y la sujeción al mismo”.

*** ENS PÚBLIC AUTONÒMIC DE JOVENTUT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0613-03, de 6 de maig de 2003.

“Un ente de derecho público de ámbito autonómico, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, configurado como órgano de relación con otras administraciones y entidades públicas con competencias en materias de juventud, que, entre otras actividades, realiza la cesión de material para una exposición interactiva y la organización de cursos, estará sujeto al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o dis-

tribución de bienes o servicios. No estará sujeto por las actividades encaminadas a promover la participación de los jóvenes en el desarrollo político, social, económico y cultural en general, por promover su asociacionismo o por el ejercicio de actividades encaminadas a la defensa de intereses globales de la juventud y tampoco por el ejercicio de actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados que financien sus fines, supuestos todos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta por este impuesto. Sin embargo, si la entidad en cuestión presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del art. 8o.1 LHL estará sujeta”.

*** DESPATX COL·LECTIU D'ADVOCATS**

STSJ de Balears de 31 de març de 1995, recurs núm. 1365/1994, ponent: Sr. López Gayá.
 “No existe norma ni precepto alguno que imponga la obligación, al despacho colectivo de Abogados, de formalizar una declaración de alta en el IAE por una actividad que no es la propia de la Abogacía, siendo suficiente la presentación de los estatutos o convenio regulador de las relaciones internas de los profesionales ante la Administración Tributaria para que le sea asignado el correspondiente código de identificación fiscal”.

*** COOPERATIVES**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0981-03, de 14 de juliol de 2003.
 “En referencia a la representación y defensa de intereses generales de cooperativas y edición de libros sobre la materia, no están sujetas por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados que financien sus fines, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta. Sin embargo, si edita libros con la normativa legal aplicable a sus miembros estará sujeta y deberá causar alta en el Epígrafe 476.1 “Edición de libros” de la Sección Primera de las Tarifas, aunque los distribuya gratuitamente”.

*** CONSTRUCCIÓ D'HABITATGES PER COMUNITAT CONSTITUÏDA PELS COPROPIETARIS D'UN SOLAR**

STSJ de Madrid de 30 de novembre de 2001, recurs núm. 1259/1998, ponent: Sr. Tomé Paulé.

“Cuando varios propietarios de un solar se reúnen formando una comunidad para construcción de sus propias viviendas, dicha actividad constructiva de edificios que no tiene por finalidad la ordenación de medios de producción y de recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, pues la descripción legal (art. 79 LHL) evidencia que es el mero ejercicio de las actividades que menciona lo que desencadena el nacimiento de la obligación tributaria, y no puede considerarse como actividad empresarial al construirse las propias viviendas, en este caso, por la Comunidad de Propietarios demandante que promueve la construcción de las viviendas de los integrantes de la comunidad”.

* **DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LA CONSTRUCCIÓ PER COPROPIETARIS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0920-04, de 5 d'abril de 2004 i consulta vinculant de la mateixa Direcció General de Tributs núm. V0520-07, de 13 de març de 2007.

“El sujeto pasivo, esto es la comunidad de propietarios de referencia, vendrá obligado a cursar el alta correspondiente por el referido Epígrafe 833.2, satisfaciendo, en su caso, mientras ejercite la actividad promotora, la respectiva cuota fija señalada en el mismo, sin perjuicio de que si vendiese a terceros o adjudicase a sus miembros el todo o parte del inmueble construido venga obligada a satisfacer, además, la cuota variable o por metro cuadrado que corresponda según lo dispuesto en el mencionado Epígrafe por lo que se refiere a la adjudicación a los distintos comuneros de las respectivas viviendas construidas, debe tenerse en consideración que si dicha adjudicación se produjese a consecuencia de la disolución de la propia comunidad, no constituiría actividad económica a efectos del impuesto en estudio y, subsecuentemente, no estaría sujeta a tributación por dicha adjudicación”

* **SOCIETATS COOPERATIVES PROMOTORES D'HABITATGES**

Resolució del TEAC de 5 de febrer de 2003, recurs extraordinari d'alçada per la unificació de criteri núm. 1887/2001.

“Es cuestión pacífica que la actividad desarrollada por las sociedades cooperativas promotoras de viviendas constituye una actividad económica sujeta al Impuesto y que a la que más se asemeja, por su naturaleza, corresponde al Epígrafe 833.2 “Promoción de edificaciones” de la Sección Primera de las Tarifas, si bien no tiene por fin la venta de los inmuebles objeto de la misma, sino su adjudicación a los cooperativistas. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el tributo de que se trata se compone de dos parámetros inseparables: el hecho de la promoción de edificaciones, determinante de la cuota mínima, y la cantidad de actividad realizada, determinada por los metros cuadrados edificadas o por edificar. Tales dos parámetros son inseparables en la lógica del tributo y si uno de tales parámetros no pudiera aplicarse, no sería aplicable el epígrafe completo”.

* **ASSOCIACIÓ PER A LA PROMOCIÓ I EL DESENVOLUPAMENT D'ACOLLIMENT FAMILIAR**

STSI de la Comunitat Valenciana d'11 de febrer de 2002, recurs núm. 2855/1997, ponent: Sr. Lorente Almiñana.

“La Asociación demandante se halla inscrita en el Registro de Asociaciones de la Generalitat Valenciana y según el art. 3 de sus Estatutos, sus fines son: “La prestación de una colaboración con la Administración Pública, a título de voluntariado, en la totalidad del campo social, y especialmente en lo concerniente a la promoción y desarrollo del acogimiento familiar”. La actividad desarrollada por ella, aunque se dio de alta en el Epígrafe 952 “Asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes...”, del IAE, según se deduce de sus estatutos, no es incardinable en ninguno de los supuestos de los arts. 79 y 80.1 de la LHL; no pudiendo concluirse de los datos que constan en el expediente administrativo y en el recurso, que tal actividad (colaboración con la Administración Pública, a título de voluntariado) consista en una ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos para la prestación de servicios. Negado el hecho imponible por la demandante, es a la

Administración a quien correspondía acreditar su existencia, y ello no ha sido así”.

*** ASSOCIACIÓ SENSE ÀNIM DE LUCRE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1432-02, d'1 d'octubre de 2002.

“La Asociación consultante estará sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En consecuencia, dicha Asociación no estará sujeta al Impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados que financien sus fines, ni por las actividades de mera información, promoción o difusión de políticas o conductas de respeto hacia el colectivo de inmigrantes, refugiados y desplazados, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta. Sin embargo, si presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del art. 80.1 LHL, estará sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice”.

4.2. Col·legis i associacions professionals

*** ACTIVITAT DE FORMACIÓ DE COL·LEGI PROFESSIONAL**

STSJ de Madrid de 12 de novembre de 2001, recurs núm. 803/1998, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“De los artículos 79 y 80 LHL se deduce que nos hallamos ante un tributo censal cuyo hecho imponible es la posibilidad de ejercicio mediante declaración al efecto, o el ejercicio mismo de una actividad económica consistente en la «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En el caso contemplado el Colegio actuante pone los medios necesarios para intervenir en la producción de servicios de formación, que incluso y aunque ello no fuera necesario a los fines del recurso, extiende a los no colegiados. Si ello lo hace con o sin ánimo de lucro, tal circunstancia no incide en el supuesto legal. El lucro o beneficio de la entidad, además, no se mide únicamente en el beneficio económico sino en el propio prestigio que puede influir en la fidelidad de los colegiados o la incidencia de la Corporación en las distintas esferas sociales. Por ello al estar comprendido en la descripción del artículo 80 y figura en las tarifas del impuesto, epígrafe 932.2, la liquidación ha de reputarse correcta”.

*** ORGANITZACIÓ PROFESSIONAL AGRÀRIA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1141-03, de 2 de setembre de 2003.

“Está sujeta al IAE la actividad de una Organización Profesional Agraria de ámbito nacional legalmente constituida al amparo de lo dispuesto en la Ley 19/1977, de 1 de abril, por el que se regula el derecho de asociación sindical, y del Decreto 873/1977, de 22 de abril, prestando la organización diversos servicios a sus afiliados y a perso-

nas que no ostentan la condición de afiliados, entre ellos los jurídicos y para su prestación la consultante dispone de varios abogados en plantilla, con contrato laboral. La rúbrica en que corresponderá darse de alta y tributar por dicha actividad de prestación de servicios jurídicos será el Grupo 841 “Servicios Jurídicos” de la Sección Primera de las Tarifas. La prestación a sus afiliados o al público en general de cualquier tipo de servicios de naturaleza distinta a los servicios jurídicos, dará origen a la obligación de darse de alta y tributar, además, por la rúbrica correspondiente de las Tarifas del Impuesto, con independencia de la tributación por el citado Grupo 841 de la Sección Primera”.

4.3. Aparcaments subterranis



ADMINISTRACIÓ D'APARCAMENT SUBTERRANI

STS de 18 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 10814/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Resultado evidente que la administración de un estacionamiento o parking de naturaleza subterránea, abierto al público, donde los conductores de los vehículos que acceden a él abonan una cantidad de dinero por hora, aunque las dos primeras sean gratuitas, constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios y por lo tanto, es una actividad sujeta al IAE, sin que lo desvirtúe la circunstancia de que se trate de una comunidad carente de personalidad jurídica plena, no sólo por que las comunidades de bienes pueden ser sujetos pasivos de los tributos, conforme el art. 33 de la LGT, sino también porque la prestación del servicio, incluso en esas dos primeras horas gratuitas, no se circunscribe a los clientes de los propietarios de locales del Centro Comercial, sino que, como reconoce la propia parte recurrente, se extiende a los arrendatarios, que no son miembros de la Comunidad, lo que impide que pueda aceptarse que se trate de la gestión de los elementos comunes”.



CONCESSIONARI D'APARCAMENT SUBTERRANI

STSJ de Balears de 27 de gener de 1995, recurs núm. 1133/1993, ponent: Sr. López Gayá.

“Postula la recurrente que, al resultar ser la concesionaria para la construcción y explotación de un aparcamiento subterráneo ubicado en la Plaza de la Explanada de Mahón, únicamente tiene facultades para la gestión del servicio, pero que el único titular de dicho servicio es el propio Ayuntamiento, añadiendo que, como tal concesionaria no ostenta derecho real alguno sobre los aparcamientos, ya que la concesión administrativa de que se trata lo es de un servicio público y no demanial. (...). No se discute en esta litis, ni es discutible, que la concesión se otorgó para la explotación de los aparcamientos subterráneos, basta para ello una simple lectura el Pliego de Condiciones Económico-Administrativas, así como la parte expositiva del contrato y estatutos de transmisión del derecho de uso de las plazas de estacionamiento en el que se expresa literalmente que «se adjudicó a “Alser, SA” el concurso convocado para la construcción y explotación de un aparcamiento subterráneo de vehículos», cuya actividad económica ha de conceptuarse como empresarial y, por lo tanto, incluida en el hecho imponible del impuesto”.

4.4. Arrendaments

* ARRENDAMENTS COM A ACTIVITAT EMPRESARIAL

STS de 17 de setembre de 2002, recurs de cassació núm. 6117/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“No estando prevista en la LHL, ni siquiera implícitamente, la tributación del IAE por el arrendamiento de fincas urbanas realizado por su propietario, ni siendo posible calificar dicho arrendamiento como actividad empresarial, profesional o artística, tal como exigen los artículos 79 y 80, la introducción de los Epígrafes 861.1 y 861.2 en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, en especial cuando el valor catastral de las fincas sea superior a 100.000.000 de pesetas, constituye una extralimitación evidente del citado Real Decreto Legislativo, determinante de la nulidad de todos los actos administrativos en que se pretenda su aplicación. (...). Sin embargo, no habiendo sido emplazado el Abogado del Estado, no cabe declarar la ilegalidad de tales Epígrafes, ni por la vía de lo que ha venido considerándose recurso indirecto, ni tampoco por la del artículo 27 de la LCA 29/1998, de 13 de julio, so pena de incurrir en una clara indefensión. Por otra parte, el “alquiler aislado de un bien inmueble” no constituye por sí actividad económica sujeta al IAE, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 79 y 80 de la LHL, pues tal clase de arrendamientos no puede ser considerada como una “actividad empresarial”, no sólo porque para que exista una empresa se requiere una organización adecuada (como indica el citado artículo 80) y una reiteración de actividades, sino también por no figurar expresamente en la relación que de las mismas hace el artículo 79; y es que no hay intervención en la distribución de bienes o servicios, sino la pura obtención de los rendimientos inherentes a la titularidad de una finca urbana”.

* ARRENDAMENT DE VEHICLE INDUSTRIAL

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1244-03, d'11 de setembre de 2003.

“La actividad de arrendamiento de un vehículo industrial constituye el ejercicio de una actividad empresarial a efectos del IAE, ya que supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios de alquiler, y por tanto, da origen a la obligación de darse de alta en el Epígrafe 854.1 de la Sección Primera de las Tarifas “Alquiler de automóviles sin conductor”.

* ARRENDAMENTS DE LOCALS DE NEGOCI

Resolució del TEAC de 6 de juny de 2001, recurs d'alçada núm. 2662/1998.

“Es evidente, en todo caso, que el arrendamiento de un local de negocio supone una ordenación por cuenta propia, por escasa entidad que ésta tenga, de recursos con la finalidad de intervenir en la distribución de servicios, sobre todo si se considera que el antes citado artículo 79 sólo exige el «mero ejercicio» de la actividad de que se trate. Y así lo determinan las Tarifas del Impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre, en el Epígrafe 86 1.2. «Alquiler de locales y otros alquileres n.c.o.p., Cuotas de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los locales industriales y demás bienes comprendidos en este Epígrafe a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Teniendo además en consideración que el artículo 80.2 de la citada Ley de Haciendas Locales, dispone que «El contenido de las

actividades gravadas se definirá en las Tarifas del Impuesto».

*** ALIENACIÓ D'IMMOBLES PER EMPRESA ARRENDADORA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1894-03, de 13 de novembre de 2003.
 “Una empresa matriculada en las rúbricas de las Tarifas del IAE que clasifiquen la actividad de alquiler de bienes inmuebles, no deberá darse de alta en el Grupo 833 “Promoción inmobiliaria” de la Sección Primera por la enajenación de inmuebles que hubieran estado integrados en su activo fijo y hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse. Así mismo, la promoción de edificaciones, siempre y cuando se realicen para sí misma, es decir, para destinarlas al alquiler, no constituye la realización del hecho imponible, ya que aunque supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, la finalidad no es la de producir o distribuir bienes o servicios. Por el contrario, la venta de inmuebles que no hubieran estado integrados en el activo fijo de la empresa arrendadora de inmuebles, no hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado durante más de dos años de antelación a la fecha de transmisión, o la promoción de inmuebles no destinados o susceptibles de destinar al alquiler, daría origen a la realización del supuesto de hecho constitutivo del hecho imponible del IAE”.

4.5. Altres activitats gravades

*** MENJADORS D'EMPRESA**

STSJ de Madrid de 20 d'abril de 1996, recurs núm. 470/1993, ponent: Sr. Palomino Marín.

“El tenor de los arts. 79.1 y 80.1 LHL implica la sujeción de la actividad de la recurrente al tributo, al realizar un servicio de comedor por medio de sus empleados, aunque no sea una entidad mercantil, ni lucrativa la actividad, pues el que la sujeción dependa del carácter lucrativo es algo que no viene determinado en esa regulación. Desde otra perspectiva, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado que el concepto de empresa incluye cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación, y que el mero hecho de que no persiga fines lucrativos no priva a la actividad de su carácter económico (Sentencia de 16 noviembre 1995, Asunto C244/1994). Partiendo así de la sujeción de la actividad, la recurrente no está incluida, por el solo hecho de ser Fundación asistencial, en ninguno de los supuestos de exención por razón del sujeto que enumera exhaustivamente el art. 83.1 de la mencionada Ley y en particular sus apartados d) y e) que se refieren exclusivamente a las Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública y a las de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales sin ánimo de lucro (aquí vemos que no basta la falta de lucro en los servicios que preste para alcanzar la exención)”.

*** ADVOCATS DEL TORN D'OFICI**

STSJ de Madrid de 10 d'abril de 1996, recurs núm. 1041/1993, ponent: Sr. García García.
 “El actor se dedica como única actividad profesional al ejercicio en el turno de oficio. Tal circunstancia carece de trascendencia a los efectos que se pretenden de no

sujección al Impuesto, puesto que aparte de que el turno de oficio es actividad retribuida para los letrados que actúan en el mismo, fuese cual fuese la cuantía, en todo caso no hay una colegiación exclusiva para tal turno y así los letrados inscritos en el mismo están facultados para el ejercicio de la profesión sin limitación alguna y figuran en las listas de colegiados ejercientes sin ninguna indicación restrictiva”.

*** SUBAGENT D'ASSEGURANCES**

STSJ de La Rioja de 2 de febrer de 1995, recurs núm. 576/1993, ponent: Sr. Iglesia Duarte. Si tal actividad de simple colaboración con el agente de seguros no revela necesariamente actividad profesional (en cuanto ordenación por cuenta propia de medios o recurso para la producción de seguros) por parte del subagente, ha de estarse a los términos del pacto entre las partes para decidir en concreto sobre la profesionalidad de la actividad del subagente. El actor no realiza tal actividad en régimen de relación laboral con el agente, sino en régimen de independencia funcional u operativa, lo que viene a significar que un mayor o menor volumen de colaboraciones sólo redunda en un mayor o menor monto de las comisiones a percibir; de donde se infiere que es el subagente quien, en tal caso, ordena por su propia cuenta la colaboración, que es coadyuvante de la producción de los seguros”.

5. Prova de l'exercici de les activitats

*** CÀRREGA DE LA PROVA I RÈTOLS**

STSJ de Catalunya de 4 de febrer de 2005, recurs núm. 1531/2000, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La carga de la prueba de las actividades corresponde a la Administración acreedora del tributo y puede servirse para ello de cualquier de los medios admisibles en derecho, esto es, de los recogidos en la LGT, (...) y prioritariamente de la presunción del art. 3 del Código de Comercio del siguiente tenor: «Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo se anuncie por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil». Se trata de una presunción «iuris tantum» que puede ser desvirtuada por el contribuyente, asumiendo ahora la carga de la prueba por el contribuyente. (...) En el caso enjuiciado, el contenido de los rótulos publicitarios es lo suficientemente explícito de las actividades que se desarrollan, incluidas en los Epígrafes de las Tarifas a que se refiere el acuerdo impugnado. (...). De todo ello hay que concluir que no se ha desvirtuado eficazmente la presunción derivada de los expresivos rótulos de autos”.

*** RÈGIM ESPECIAL DE TREBALLADORS AUTÒNOMS**

STSJ de Galicia de 15 de maig de 1996, recurs núm. 7726/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Se tiene dicho en otras sentencias de la Sala, con ocasión de la comunicación tardía de la baja en el RETA, que constituye dato indiciario del cese en la actividad como autónomo, la circunstancia de haberse dado de baja en la Licencia Fiscal, con

la consecuencia de que la exigencia de cuotas devengadas desde la producción de dichos eventos hasta la fecha en que tardíamente comunicó oficialmente la baja en el Régimen de Autónomos carece de causa jurídica, pues ya no concurrirían las condiciones que conforme a su normativa reguladora demandaba la permanencia en aquel Régimen Especial, al estimarse que aquella baja en la Licencia Fiscal, en la actualidad, la baja censal en el IAE, se erige en presunción reveladora del cese en la actividad autónoma. A “contrario sensu”, es jurídicamente sostenible que el alta en dicha Licencia o el alta censal en aquel Impuesto, implica o presupone el inicio de la actividad como autónomo, esto es, el desarrollo por parte del sujeto de una actividad económica realizada a título lucrativo, de forma personal, habitual y directa y sin sujeción a contrato de trabajo, condiciones que conforme al art. 2.1 del Decreto 2530/1970, de 20 agosto, determinarían la obligación de alta y cotización en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos”.

6. Supòsits de no subjecció

* TRANSMISSIONS PATRIMONIALS SIMPLES

STSI d'Andalusia (Granada) de 24 novembre de 2003, recurs núm. 111/1998, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“El artículo 82.1 de la Ley 39/1988 tiene por finalidad evitar que queden sujetas al Impuesto meras transmisiones patrimoniales que no constituyen el objeto de la actividad empresarial y que, por lo tanto, no deben tener la consideración de actividad económica a los efectos del tributo por lo que el plazo de dos años de permanencia en el inmovilizado empresarial, se convierte en garantía de que la venta de tales activos no constituye una operación habitual de su actividad económica y, por lo mismo, no debe quedar sujeta a gravamen. (...). En el caso de autos, la demandante no ha llegado a probar de manera fehaciente que las parcelas enajenadas en el año 1995 que han motivado la incoación de las actas inspectoras, se hallaran incorporadas, como elementos del inmovilizado, al activo fijo empresarial. (...). A la mercantil demandante le hubiera resultado relativamente fácil aportar el libro-inventario de su balance en el que, las parcelas objeto de transmisión, debían constar entre los elementos del inmovilizado del activo fijo empresarial, al no aportar esa prueba de grado, las señaladas en la vía administrativa y en esta sede jurisdiccional quedan desvirtuadas por las razones antes apuntadas y hacen imposible la aplicación al caso del contenido del artículo 82.1 de la Ley 39/1988”.

* ADJUDICACIÓ D'IMMOBLES

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1443-02, d'1 d'octubre de 2002.

“La venta de inmuebles por entidades que los adquirieron como consecuencia de la participación en procedimientos ejecutivos seguidos contra sus clientes o deudores, no reúne, en sí misma, los requisitos a que se refieren los arts. 79.1 y 80.1 LHL y no supone la realización del hecho imponible del IAE, pues la adquisición y posterior venta de los citados inmuebles no tiene como objetivo intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino recuperar los créditos que en el ejercicio de sus propias actividades principales (en su caso, sujetas por este impuesto)

concedieron a sus clientes o deudores, sin que sea de aplicación al caso planteado el artículo 82.2 LHL, que dispone que no constituye hecho imponible por este impuesto la venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales”.

* ACTES I OPERACIONS AÏLLADES

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 2005-02, de 27 de desembre de 2002. “Se desea saber si un sujeto pasivo matriculado en un Epígrafe del IAE correspondiente a la actividad de “Enseñanza” debe tributar por la venta de unos apartamentos que compró con la finalidad de hospedar a alumnos del extranjero, o por el contrario, no constituiría hecho imponible por tratarse de una operación aislada del art. 82.4 LHL de la Ley 39/1988. En principio, la venta de los referidos apartamentos constituye para la entidad a que se refiere la consulta una enajenación de bienes patrimoniales integrados en su activo fijo, ya que estaban destinados a su actividad de enseñanza. Sin embargo, tal enajenación no constituye, por su naturaleza, una operación de venta al por menor, por lo que no sería de aplicación, al caso planteado, el apartado 4 del art. 82 LHL. Por tanto, en la medida en que los citados apartamentos estuvieran efectivamente afectos al ejercicio de la actividad de enseñanza en que se encuentra matriculado el sujeto pasivo, tales bienes estarían integrados en el activo fijo material de la empresa y, siempre que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, la venta de los mismos no constituiría hecho imponible de este impuesto, ni daría origen a la obligación de tributar por el mismo, en aplicación del art. 82.1 LHL”.

7. Beneficis fiscals

7.1. Beneficis fiscals transitoris

* EXEMPCIONS DERIVADES DE CLÀUSULES DE CONCESSIONS

STSJ de Madrid de 21 de gener de 1999, recurs núm. 1902/1997, ponent: Sra. Tamames Prieto-Castro i STSJ de Madrid de 8 de juliol de 1996, recurs núm. 484/1995, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La Disposición adicional novena LHL establece una derogación de todos los beneficios fiscales que “estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto en forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local ...”, y de dicho tenor literal se infiere claramente que dicha supresión o derogación de beneficios fiscales se refiere tan solo a los establecidos en normas ajenas a las de Régimen Local, esto es, en las disposiciones distintas de las de Régimen Local. En consecuencia, no resultan afectados los pliegos de cláusulas, que aun cuando constituyen la “lex contractus” con fuerza vinculante para las partes, tiene, como es sabido, una naturaleza puramente contractual”.

* **EMPRESSES EDUCATIVES D'ENSENYAMENT NO REGLAT**

STSJ d'Aragó de 28 de febrer de 2001, recurs núm. 1047/1997, ponent: Sr. Servera García.

“Se circunscribe el presente litigio a determinar si la parte actora tiene derecho a la bonificación del 95% del Impuesto sobre Actividades Económicas previsto en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, cuya Disposición adicional 271 dispone que «se prorrogue durante 1995 para las empresas educativas de enseñanza no reglada el beneficio fiscal que venían disfrutando en el IAE como consecuencia del apartado 2 de la Disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales». (...). Ciertamente, es en el epígrafe 932 en el que, tras comprenderse en el epígrafe anterior a la enseñanza reglada, se hace referencia expresa a la enseñanza no reglada, sin embargo, no resulta posible compartir la tesis de la Administración demandada de que sólo las empresas que se dediquen a las actividades comprendidas en los epígrafes de dicho grupo sean beneficiarias de la discutida bonificación, ya que dicho grupo no comprende toda la enseñanza no reglada, sino específicamente la «enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior», de forma que habrá de convenirse con la actora que en dicho grupo no se agotan todos los supuestos de enseñanza no reglada y que también tiene dicha consideración la actividad de la actora comprendida en el grupo siguiente que se intitula «otras actividades de enseñanza», por lo que resulta procedente, con estimación del recurso, anular la resolución recurrida y aquellas que la misma confirma, declarando el derecho de la actora a la bonificación del 95% prevista en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre en el Impuesto de Actividades Económicas”.

7.2. Tractats i convenis internacionals

* **ESGLÉSIA CATÒLICA**

STSJ d'Andalusia (Màlaga) de 21 de març de 2002, recurs núm. 1707/1997, ponent: Sra. Cardenal Gómez.

“Son aplicables los beneficios fiscales previstos para las Fundaciones, insistiendo en el carácter rogado de la exención, exigiéndose la presentación de memoria de actividades en la que se detallase el cumplimiento de los requisitos especificados en el art. 42 de la Ley 30/1994, de 24 noviembre y de copia de la presentación ante la Delegación de la AEAT correspondiente de la solicitud de exención, conforme a lo previsto en el art. 58.2 de la Ley”.

* **CONVENI PER A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓ AMB ELS PAÏSOS BAIXOS**

STSJ de Madrid de 27 d'abril de 1996, recurs núm. 618/1994, ponent: Sr. González Escribano.

“El art. 8 del Convenio Internacional que, para evitar la doble imposición ha sido suscrito entre España y los Países Bajos, el 16 de junio de 1971, ratificado por nuestro Estado en la citada fecha y publicado en el BOE de 16 de octubre de 1972, en cuanto supone una expresa y concreta referencia a la liquidación de los beneficios “procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional”, cuya competencia remite al Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la Empresa,

zanja y dirime la cuestión, porque en definitiva, la oficina cuestionada dedicada al tráfico exclusivo de sus aeronaves, no puede disgregarse de la dirección ni de la especialidad tributaria dispensada a los vuelos internacionales, sin incurrir en la contradicción de sacar su especial y singular actividad del ámbito a que pertenece”.

*** CONVENI PER A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓ SIGNAT ENTRE L'ESTAT ESPANYOL I LA CONFEDERACIÓ SUÏSSA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1793-02, de 22 de novembre de 2002.
 “El Convenio entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición, de 26 de abril de 1966 (B.O.E. de 3 de marzo de 1967), en su artículo 2, relaciona los impuestos a que extiende su ámbito de aplicación, mencionando expresamente el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (artículo 2.3.a)3), los impuestos locales sobre la renta o el patrimonio (artículo 2.3.a)6), así como los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que los sustituyan (artículo 2.4), por lo que debe considerarse que el IAE está comprendido dentro de los impuestos a que se refiere el Convenio firmado entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición, habiéndose expresado en estos términos en relación con los Convenios con el Reino Unido (contestación de 28 de mayo de 1998), Marruecos (contestación de 17 de febrero de 1999) o Italia (contestación de 21 de octubre de 1996), de contenido análogo, en este punto, al firmado con la Confederación Suiza”.

7.3. Ens públics i organismes autònoms

*** PARADORS DE TURISME**

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 5 de febrer de 1998, recurs núm. 803/1993, ponent: Sr. Rivera Temprano.

“La exención comprende la utilización de locales por Organismos autónomos del Estado, pero no la que llevan a cabo las sociedades estatales. Es oportuno resaltar que estas dos formas de personificación de las Administraciones Públicas dan lugar a dos regímenes jurídicos diferentes, como se desprende de los arts. 4 y 6.1, a) y 3 de la Ley General Presupuestaria; de aquí que si se produjo ese aludido cambio de Organismo Autónomo a Sociedad estatal, se produjo con todas sus consecuencias y, entre ellas, la de perder la exención tributaria”.

*** CONFEDERACIONS HIDROGRÀFIQUES**

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 31 d'octubre de 2000, recurs núm. 121/2000, ponent: Sr. Rivera Temprano.

“Está incluida en la exención correspondiente a los organismos autónomos de carácter administrativo a una confederación hidrográfica, respecto de la actividad de producción de energía eléctrica”.

STSJ d'Extremadura de 15 de gener de 2003, recurs núm. 127/2002, ponent: Sra. Méndez Canseco; STSJ d'Extremadura de 16 de desembre de 2002, recurs núm. 126/2002, ponent: Sr. Olea Godoy; STSJ d'Extremadura d'11 de març de 2003, recurs núm. 34/2003, ponent: Sr. Ruiz Ballesteros; i, STSJ d'Extremadura de 10 d'abril de 2003, recurs núm. 33/2003, ponent: Sr. Villalba Lava.

“Es procedente la exención de las Confederaciones Hidrográficas, dado su consideración como organismo autónomo, de la actividad de producción de energía eléctrica”.

STSJ de Castilla-la Manxa de 10 de febrer de 2004, recurs d'apel·lació núm. 233/2003, ponent: Sr. Pérez Yuste.

“Se hace concluyente que a partir del año 1999, las Confederaciones Hidrográficas, por propia definición de Ley formal, son Administración pública sujeta a Derecho administrativo, y congruentemente con ello están exentos del Impuesto de Actividades Económicas por aplicación del art. 83.1.a), de la Ley de Haciendas Locales (al establecer una exención subjetiva de los mismos) y ello con independencia de la realización del hecho imponible (art. 79.1 de la misma Ley)”.

STS de 22 de febrer de 2005, recurs de cassació en interès de la llei núm. 61/2003, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“De acuerdo con la indicada Disposición Transitoria de la LOFAGE, se llevó a cabo la adecuación a esta norma, primero por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (art. 60) y después por la Ley 46/1999, de 13 de diciembre, cuyo artículo 7 modifica el artículo 20 de la LA/1985 , estableciéndose de manera expresa que los Organismos de cuenca, con la denominación de Confederaciones Hidrográficas, son Organismos autónomos de los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley 6/1997 (LOFAGE). Por consiguiente, al menos partir de la vigencia de dichas normas y para el período al que se contraen las actuaciones de instancia, no existen dudas sobre la consideración de las Confederaciones como organismos autónomos, sujetos al régimen propio del Capítulo II del Título III de la LOFAGE y sin especificación de la comercialidad que, en la tesis de las Administraciones recurrentes, las excluiría de la exención contemplada en el artículo 83.1.º a) LRHL”.

* **SOCIETAT MERCANTIL INSTRUMENTAL PER A LA GESTIÓ DE SERVEIS MUNICIPALS**

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 23 de febrer de 2000, recurs núm. 303/1997, ponent: Sr. Pérez Nieto.

“La expresión «Organismos autónomos de carácter administrativo» tiene un sentido estricto, de naturaleza técnico-jurídica; así, en lo que respecta a la Administración del Estado, los Organismos Autónomos de carácter administrativo ostentan «nomen iuris» (con específico régimen jurídico) recogido con anterioridad por la Ley de Entidades Autónomas de 26-12-1958, y posteriormente, el Texto de 4-1-1977 de Ley General Presupuestaria, el que en su art. 4 distinguía entre Organismos Autónomos de carácter administrativo frente a los de carácter «comercial, industrial, financiero o análogos», y también frente a las «Sociedades Mercantiles», «entidades de Derecho público» etc. relacionadas en su art. 6; todo ello hasta llegar la vigente LOFAGE 6/1997, que sigue utilizando la terminología de organismo autónomo para aludir a ciertos entes institucionales, frente a otros con un régimen diferenciado normalmente, por la limitación en la sumisión al Derecho Administrativo. Esta distinción también se colige en el ámbito de la Administración Local. Así el art. 891 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales alude a una «sociedad privada» como instrumento de la gestión de servicios. El art. 85.3 de la Ley de Bases de Régimen Local distingue en el apartado 3, dentro de los modos de gestión directa de los servicios públicos, entre una gestión por «organismo autónomo» (b) fren-

te a la gestión por «sociedad mercantil» (c). Todo ello nos lleva a la conclusión de que la entidad recurrente, sociedad mercantil instrumental para la gestión de unos servicios municipales del Ayuntamiento de Sevilla, y radicada en el término municipal de Salteras, en modo alguno puede ser calificada de «organismo autónomo de carácter administrativo», ni menos ser asimilada a los efectos que nos ocupan al Ayuntamiento de Sevilla”.

* ORGANISMES AUTÒNOMS

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1835-01, de 10 d'octubre de 2001.

“El apartado 1 del artículo 43 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, clasifica los Organismos públicos en dos categorías: los Organismos autónomos y las Entidades públicas empresariales y el apartado 2 del citado artículo 43 especifica que los Organismos autónomos dependen de un Ministerio, al que corresponde la dirección estratégica, la evaluación y el control de los resultados de su actividad, a través del órgano al que esté adscrito el Organismo. De lo anterior se desprende que el organismo consultante, dependiente de la Administración del Estado, y más concretamente del Ministerio de Defensa, definido por la Ley de Fomento y Coordinación General de la Investigación como un Organismo público de Investigación, y adaptada su configuración posteriormente a la clasificación de “organismo autónomo” contenida en la Ley 6/1997, constituye una entidad exenta del IAE”.

* ENS AMB PERSONALITAT JURÍDICA I PATRIMONI PROPIS

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0441-03, de 25 de març de 2003.

“De acuerdo con su normativa autonómica de creación del año 2000, la entidad consultante, que tiene por finalidad ejercer las competencias que la Comunidad Autónoma en la que está integrada tiene atribuidas en relación a la formación en materia de protección ciudadana y seguridad, se constituye con la naturaleza de ente de derecho público, personalidad jurídica y patrimonio propios, plena capacidad de obrar, adscrito a la Consejería competente de la Comunidad Autónoma e integrada en la Administración Institucional de la misma como Empresa Pública. Por tanto, no constituye una entidad exenta del IAE de las recogidas en el art. 83.1.a) LHL, por tratarse de una Empresa Pública, categoría que no está comprendida dentro de los organismos a que se refiere la citada disposición y tal caracterización como Empresa Pública se deriva de su norma de creación, por la remisión de ésta a la normativa autonómica reguladora de su Administración Institucional. Por otro lado, tampoco será aplicable la exención a que se refiere la letra e) del citado artículo 83.1, relativa a la exención de determinados organismos, como los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, ya que la enseñanza a que se refiere dicha letra es, exclusivamente, enseñanza reglada, y no la formación en materia de protección ciudadana y seguridad a que se refiere la consulta”.

* CORREUS I TELÈGRAFS

STSJ de Madrid de 28 de gener de 2002, recurs núm. 2072/1998, ponent: Sra. Álvarez Theurer.

“La disposición adicional undécima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización

y Funcionamiento de la Administración General del Estado, configura el Organismo autónomo de carácter comercial, Correos y Telégrafos -creado en virtud del art. 99 en la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991- como una Entidad pública empresarial, cuya constitución efectiva se produce mediante la aprobación de su Estatuto, por Real Decreto 176/1998, de 16 de febrero, que determina sus órganos de gobierno y su régimen jurídico, patrimonial, económico-financiero y de contratación. La parte recurrente alude al art. 19 de dicho Estatuto (entonces lo hace como Proyecto de Ley), que establece la exención de cuantos tributos graven su actividad vinculada a los servicios reservados, pero de conformidad con el art. 10 LGT se halla sometido a un principio de legalidad el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias, de conformidad con los arts. 31.3 y 133.3 de la Constitución Española, y art. 9 LHL, por lo que se hacía necesario que aquellos derechos especiales y exclusivos atribuidos al operador del servicio postal universal fueran otorgados por una norma con rango de ley. Finalmente, resta señalar respecto a la inclusión del Grupo 847 por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, relativa a los servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones, que establece una cuota nacional de 2.000.000 de pesetas, añadiendo las siguientes notas: "... 3.ª La entidad pública empresarial Correos y Telégrafos satisfará el 50 por 100 de la cuota señalada, por la totalidad de los servicios a que se refiere este grupo", lo que permite confirmar el criterio expuesto, en el sentido de ser exigible dicho tributo a la entidad recurrente, en una cuota inferior, en la medida en que Correos y Telégrafos es operador del servicio postal universal dentro de un sistema de libre competencia en el ámbito de las comunicaciones postales".

*** ENTITAT DE DRET PÚBLIC AMB PERSONALITAT JURÍDICA PRÒPIA I INDEPENDENT DE LA COMUNITAT AUTÒNOMA**

Consulta de la Direcció General de Tributos núm. 0971-04, de 14 d'abril de 2004.

"La actividad de gestión, mantenimiento y explotación de las instalaciones de saneamiento y depuración de aguas residuales constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad señalada en el artículo 80.1 de la Ley 39/1988 y, por tanto, la realización del supuesto de hecho configurador del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y la sujeción al mismo. De los supuestos de exención enumerados en el apartado anterior, resulta inaplicable a la entidad consultante el recogido en la letra a) del artículo 83.1 de la Ley 39/1988, por tratarse de una entidad de derecho público (empresa pública regional) distinta a un "organismo autónomo o entidad de análogo carácter". En cuanto al supuesto de exención recogido en la letra b) del citado artículo 83.1, la entidad estaría exenta durante los dos primeros periodos impositivos por aquellas actividades que iniciase a partir de 1 de enero de 2003 y que no hubiera realizado con anterioridad. Es decir, estaría exenta por aquellas actividades iniciadas a partir de dicha fecha que tuvieran clasificación propia y diferente en las Tarifas a aquellas actividades en las que, en su caso, se hubiera dado de alta con anterioridad".

7.4. Bonificació per començament d'activitat

7.4.1. Començament d'aplicació de l'IAE

* ALTA EN LLICÈNCIA FISCAL

STSJ de Castella-la Manxa de 31 de desembre de 1996, recurs núm. 517/1995, ponent: Sr. Rouco Rodríguez.

“Acreditado que el actor se dio de alta en la antigua Licencia Fiscal de Actividades Profesionales de cara al ejercicio de la profesión de Abogado el 3 de octubre de 1990, y gozando de los beneficios establecidos en el art. 311 del TRDRL en el momento de la aplicación del IAE, es claro que tenía derecho a la continuación en el disfrute de los mismos en los ejercicios posteriores hasta completar el plazo máximo de los mismos establecido por dicha norma. A ello no puede ser obstáculo el que el recurrente por las razones que fueren no se diera de alta en la matrícula del nuevo IAE hasta octubre de 1994, y aun cuando ello se produjera pasado el período de conversión del censo. No cabe entender que por este solo dato exista interrupción en el ejercicio de la actividad, careciendo tal conclusión de fundamento alguno. Por otro lado, la extemporánea alta no tiene prevista a modo de sanción la pérdida de los beneficios fiscales a que en otro caso pudiera tener derecho y, en fin, en la Disposición Transitoria Tercera no se establece como condición para el disfrute de dichos beneficios el que se encuentren de alta con efectos de 1 de enero de 1992”.

7.4.2. Llei 22/1993

La bonificació per a noves empreses, introduïda per la Llei 22/1993, fou derogada per la Llei 50/1998.

* TREBALLADORS PER COMPTA D'ALTRE

STSJ de La Rioja de 29 de novembre de 1996, recurs núm. 670/1995, ponent: Sr. Ruiz de Palacios Villaverde.

“El beneficio tributario que la Ley 22/1993 establece el limite de aplicación del beneficio a empresas que no sobrepasen el número de veinte trabajadores. Pero nada se dice sobre el régimen de contratación de los mismos (cuenta propia o cuenta ajena, con alta respectiva en Régimen General de la Seguridad Social o en el Régimen de Trabajadores Autónomos), y tanta creación de empleo sería la primera como la segunda, pues ambas suponen ordenación de medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios y por lo tanto generación de riqueza que conlleva, en tracto lógico, la creación de empleo. Así pues, no resulta lógica la pretensión administrativa de exigir requisitos no previstos en la norma, limitando así el ámbito de aplicación de la bonificación prevista”.

* INEXISTÈNCIA DE PERSONAL

STSJ de Múrcia de 5 de juny de 1998, recurs núm. 1368/1996, ponent: Sr. Maurandi Guillén.

“A pesar de perseguirse ese mismo objetivo -de fomento de la creación de nuevas empresas y la generación de empleo- en los Impuestos sobre Sociedades y de

Actividades Económicas, hay una distinta regulación en ambas figuras impositivas en lo relativo a las citadas bonificaciones. La diferencia consiste en que en el Impuesto sobre Sociedades se exige la creación y el mantenimiento de empleo, pero en el IAE no se establece igual exigencia. Para gozar de la bonificación en el IAE se exige únicamente, en cuanto al personal afecto a la actividad, que no exceda de veinte empleados. La finalidad perseguida con la bonificación prevista en el art. 83.3 LHL es tanto la creación de empleo como la creación de nuevas empresas. Consiguientemente, la inexistencia de personal no puede considerarse un obstáculo a la bonificación, pues, no sólo no la exige la literalidad del precepto, es que, además, no es contraria a esa finalidad de creación de empresas invocada en la Exposición de Motivos respecto del IAE”.

*** NOMBRE D'EMPLEATS**

STSI de Castella-la Manxa de 13 d'abril de 1998, recurs núm. 2429/1995, ponent: Sr. Rouco Rodríguez.

“En cuanto al número de empleados que resulta necesario para disfrutar tal bonificación, la interpretación de que la Ley no distingue y de que por tanto no es necesario un número mínimo no resulta ajustada a la finalidad lógica de la bonificación ni a los términos con que aparece configurada, por lo que dada la forma en que se emplea siempre ha de haber como mínimo un empleado afecto a la actividad. En cuanto al momento en que deben cumplirse los requisitos necesarios para disfrutarlas, atendiendo a dicha finalidad del Preámbulo de la Ley 22/1993, la creación de empresas y la generación de empleo es lógico que tenga lugar en el momento en que se inicia la actividad cuyo ejercicio da lugar al devengo del impuesto”.

74.3. Llei 51/2002

*** EXERCICI DE L'ACTIVITAT EN TERRITORI ESPANYOL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0344-03, de 5 de març de 2003.

“La no aplicación de la exención por inicio de la actividad de persona jurídica que se da de alta en el IAE en un Municipio por una actividad que ya venía desarrollando con anterioridad en otro Municipio, pues en tal supuesto no se produce (con el alta en el nuevo Municipio) el inicio del ejercicio de una actividad “en territorio español”, ya que tal inicio se había producido ya con anterioridad, por lo cual no se producirá respecto del segundo Municipio la circunstancia que permite la aplicación de la exención del art. 83.1.b) LHL, reformada por la Ley 51/2002, considerándose que lo señalado anteriormente deriva directamente de lo previsto en el citado art. 83.1.b) LHL, sin que resulte necesario especificarlo así en la Ordenanza fiscal”.

*** REQUISITS DE L'EXEMPCIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0616-03, de 7 de maig de 2003.

“Son los siguientes: 1) La exención se aplica al sujeto pasivo que inicie una actividad en territorio español, independientemente de que sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sociedad civil, entidad del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; 2) Sólo el inicio del ejercicio de una actividad econó-

mica en territorio español tiene el beneficio fiscal que supone esta exención que se comenta. El inicio del ejercicio de la actividad supone que esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede éste, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica; 3) La exención tiene una duración de dos periodos impositivos del IAE en que se desarrolle la actividad económica cuyo ejercicio se ha iniciado, es decir, los dos primeros periodos impositivos; 4) La apertura en el mismo Municipio de un nuevo centro de trabajo para la misma actividad que ya se venía ejerciendo, no da derecho a la aplicación de esta exención; y 5) En caso de cese de un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad y posterior inicio de la misma actividad, no concurrirían los requisitos para la aplicación de la exención”.

*** SOCIETATS QUE ES VAN CONSTITUIR I VAN INICIAR L'ACTIVITAT DURANT L'EXERCICI 2002**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1294-04, de 3 de juny de 2004.

“En relación con la consulta planteada, se recoge a continuación el criterio ya sostenido por este Centro Directivo en reiteradas ocasiones en relación con la disposición adicional octava de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Dicha disposición se encuentra actualmente recogida en la disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo). (...). Como consecuencia de la disposición adicional duodécima del texto refundido, no será de aplicación la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 82 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a los sujetos pasivos que hubieran iniciado el ejercicio de su actividad económica en el año 2002, ya que la exención de inicio sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003. Asimismo, la disposición adicional duodécima prescribe que si el sujeto pasivo hubiera iniciado la actividad en el período impositivo 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 86 del aludido texto refundido. Por todo lo anterior, el hecho de haberse iniciado por una persona jurídica o entidad el ejercicio de la actividad económica en el año 2002 no exime del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas para el período impositivo de 2003, ya que la Ley prescribe que es aplicable el menor de los coeficientes de ponderación previstos en el cuadro que se recoge actualmente en el artículo 86 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”

*** PROVA DE L'INICI DE LES ACTIVITATS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1067-03, de 30 de juliol de 2003.

“El ejercicio de las actividades económicas gravadas por el impuesto se probará por cualquier medio admisible en Derecho, de acuerdo con los artículos 81 de la Ley 39/1988 y 13 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero. La prueba del ejercicio de una actividad económica abarca no sólo su ejercicio actual, sino también su inicio y, en su caso, su cese. En el caso del inicio de la actividad, a los efectos de la exención de la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988, se exige que esa activi-

dad económica no se haya desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede éste, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica. Para la prueba del inicio del ejercicio de una actividad económica en territorio español se admite en particular cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales, junto a los demás medios de prueba previstos en el artículo 13 del Real Decreto 243/1995. En materia de prueba, rige el principio de valoración libre y conjunta de todas las pruebas encontradas, sin que exista una jerarquía o validez probatoria superior de unos medios probatorios sobre otros. En los supuestos de reinicio de la actividad económica o de sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988”.

7.5. **Persones físiques i entitats amb xifra de negoci inferior a un milió d'euros**

7.5.1. Constitucionalitat

* **INADMISSIÓ D'ASPECTE D'INCONSTITUCIONALITAT: MANCA DE RELLEVÀNCIA**

Providència del TC –Ple– núm. 76/2007, de 17 de febrer de 2007.

“Es manifiesto que de la validez del precepto legal cuestionado no depende el fallo que deba recaer en el proceso judicial, pues el acto impugnado en vía contencioso-administrativa es una liquidación del IAE practicada a una entidad, Solema, S.A., que no cumple los requisitos establecidos para el disfrute de ninguna de las dos exenciones establecidas en el art. 83.1.c) LHL. No puede acogerse a la exención otorgada a todas las personas físicas, ya que se trata de una sociedad anónima, ni tampoco a la exención prevista para los sujetos pasivos del IS cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a un millón de euros, dado que su cifra de negocios supera ese concreto límite legalmente establecido. Pero es que, además, Solema tampoco pretende ser beneficiaria de la misma, sino que lo que pretende es que tal exención sea suprimida y dejen de disfrutar de ella sus actuales beneficiarios. Por consiguiente, la eventual declaración de inconstitucionalidad del referido art. 83.1.c) LHL, ninguna trascendencia tendría respecto de la conformidad o disconformidad a Derecho del acto impugnado, puesto que no ha sido dictado en aplicación del precepto cuestionado. No resultan convincentes las razones que se dan en el Auto de planteamiento respecto a en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, como exige el art. 35.2 LOTC. No bastan para tener por satisfecha tal exigencia las consideraciones que se hacen acerca del interés que la sociedad recurrente pudiera tener en la supresión de la exención, centradas básicamente en que el establecimiento de dicha exención habría provocado el efecto de incrementar su cuota del ejercicio 2003 respecto de la del ejercicio anterior, ya que no existe norma, principio o mecanismo jurídico alguno en virtud del cual la supresión de una exención tributaria pueda o deba determinar minoración alguna en la carga tributaria de los no beneficiados por las exenciones suprimidas”.

* **LLIBERTAT DEL LEGISLADOR I SUFICIÈNCIA FINANCERA**

SAN de 21 de febrer de 2007, recurs núm. 591/2005, ponent: Sra. Salvo Tambo.

“Tampoco puede aceptarse el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que también se solicita por el Ayuntamiento demandante. (...) Partiendo del amplio margen de libertad del que goza el legislador en la configuración de los tributos, y con independencia de si la solución adoptada en este caso ha sido la más correcta técnicamente, lo cierto es que la exención responde a un interés general que le sirve de justificación, que, además, encuentra su razón explícita en el Preámbulo de la Ley y que constituye la principal novedad de la reforma del IAE; esto es, razones de política socioeconómica encaminada a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos operadores económicos, esto es a los pequeños empresarios entre los que efectivamente se encuentran un gran número de autónomos. (...). Desde la óptica del principio de suficiencia financiera (artículo 142 CE) (...) ha permanecido inatacada la liquidación de la compensación realizada al amparo de la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002 que el legislador estimó procedente introducir precisamente, como en ella se dice, con la finalidad de preservar el principio de suficiencia financiera de las Entidades Locales y para dar cobertura a la posible merma de ingresos que aquellas pudieran experimentar como consecuencia de la reforma del IAE y, concretamente, por la pérdida de recaudación derivada de la reforma controvertida”.

* **IGUALTAT I CONSTITUCIONALITAT**

STSJ de Catalunya de 27 d'octubre de 2005, recurs d'apel·lació núm. 68/2005, ponent: Sra. Galindo Morell.

“Del hecho de que el art. 83.1.c. LHL, redactado conforme a la Ley 51/02, excluya a las personas físicas en relación al impuesto de que se trata, no puede reputarse violentado el principio constitucional de igualdad ni concluirse a consecuencia la existencia de una discriminación legal pues la Ley en ningún momento da un tratamiento jurídico diferente a supuestos de hecho idénticos, sino en todo caso se limita a establecer un régimen jurídico específico para supuestos fácticos diferentes, no apreciándose que del distinto tratamiento otorgado a las personas físicas y a las personas jurídicas en el precepto legal de referencia puedan reputarse violentados los principios constitucionales por la actora invocados, por todo lo cual resulta improcedente plantear la pretendida cuestión de inconstitucionalidad, e inexcusablemente confirmar la sentencia apelada por sus propios fundamentos. Cabría añadir, que desde el punto de vista de la igualdad, las exenciones sólo son constitucionalmente válidas si responden a finalidades de interés general que las justifiquen (especialmente, STC 96/2002, de 25 de abril). (...). Es más: algún sector doctrinal, ha llegado a plantear que lo que vulneraría el principio de igualdad tributaria es que las personas físicas con cifra de negocios superior a un millón de euros estén exentas.

* **CONSTITUCIONALITAT DEL CRITERI “XIFRA DE NEGOCI”**

STSJ de Canàries (Las Palmas), de 2 de juny de 2006, recurs núm. 680/2004, ponent: Sr. Gómez Cáceres.

“La posible inconstitucionalidad que se imputa a los arts. 83.1.c) y 87 LHL se centra en el empleo del criterio «cifra de negocio», del que el legislador hace depender la

aplicación de la exención del IAE; criterio que, en cuanto refleja simplemente el volumen de ventas, considera la apelante que no es indicador en absoluto de la capacidad económica, para lo cual debió consignarse la «cifra de beneficios», a la que no se hace mención en la Ley. Según lo expuesto, si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión de que los artículos de referencia de la LHL no estarían viciados de inconstitucionalidad al establecer una exención con base en un dato objetivo que, por incorrecto que pudiera ser, es el mismo para todos los sujetos pasivos y, por tanto, no discrimina a unas entidades respecto de otras en igual situación y en el ejercicio de la misma actividad. Lo expuesto y razonado es independiente de la incuestionable tosquedad del tributo desde su nacimiento, que bien podría denominarse en muchos casos Impuesto sobre Actividades Antieconómicas. Pero lo cierto es que el TC no lo ha considerado inconstitucional, aunque la posible ausencia de beneficios de cualquiera de las actividades epigrafiadas pone claramente en evidencia la descripción legal del hecho imponible del tributo, al desvincularse del principio de capacidad económica. Pero ello, repetimos, es así desde su creación en 1988”.



IGUALTAT I PROGRESSIVITAT

STS de 4 de març de 2005, recurs d'apel·lació núm. 82/2004, ponent: Sra. Ormosa Fernández.

“Por esta Sala no se entiende vulnerado ninguno de los principios constitucionales invocados. Así, por lo que respecta al principio de igualdad una reiterada jurisprudencia ha señalado que el principio de igualdad debe ponerse en relación con el principio de capacidad económica por cuanto dicho tratamiento fiscal igualitario sólo es obligado que se produzca en los casos de igualdad de capacidad económica, motivo por el que resulta evidente que el legislador esté perfectamente legitimado para establecer un límite por debajo del cual no se entienda que deban gravarse las actividades económicas de las empresas que no lo superen. (...). Por otra parte, tal como señaló la STS de 11 de diciembre de 1992, la capacidad económica no puede erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, como única medida de la justicia de los tributos, siendo constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza y basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que dicho principio constitucional quede a salvo. Por último y por lo que se refiere al principio de progresividad, cabe destacar el carácter censal del tributo que nos ocupa, y que sólo cabría la posibilidad de que fuese inconstitucional en el supuesto de que fuese claramente regresivo lo cual no lo puede constituir el hecho de que se establezca la exención de las cifras de negocios inferiores a 1.000.000 de euros, y la sujeción de las citadas actividades a partir de ese volumen de negocios”.

7.5.2. Abast de l'exempció

7.5.2.1. Persones físiques i ens sense personalitat

* **ENS SENSE PERSONALITAT JURÍDICA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0522-03, de 10 d'abril de 2003.

“Tratándose de dos personas físicas residentes en España, que ejercen una actividad profesional y están dados, cada uno, de alta en el epígrafe correspondiente del IAE, que actúan cada uno de ellos en su propio nombre y por su cuenta, por lo cual estos profesionales están exentos en todo caso del impuesto por ser personas físicas residentes en España, se infiere la existencia de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, de sociedad civil o de entidad del artículo 33 de la Ley General Tributaria que actúe como tal, en su nombre y por su cuenta, ya que expresamente se declara que no existe ninguna fórmula asociativa entre los dos profesionales, es decir, que cada uno trabaja en nombre y por cuenta propia. No obstante, si existiese una entidad del artículo 33 de la Ley General Tributaria, que actuase directamente y por cuenta propia frente a los clientes, dicha entidad sería sujeto pasivo del IAE y estaría exenta si el importe neto de su cifra de negocios fuese inferior a 1.000.000 de euros. En tal caso, el importe neto de la cifra de negocios se determinaría y calcularía de acuerdo con el artículo 83.1.c) LHL: para su cálculo se tendría en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por la entidad sujeto pasivo, con independencia de los pactos internos habidos entre los socios o comuneros en relación con la imputación o atribución de rentas, rendimientos y propiedades de bienes y derechos y de obligaciones”.

7.5.2.2. Xifra de negocis

* **COMUNITAT RELIGIOSA**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo667-07, de 2 d'abril de 2007.

“Comunidad religiosa perteneciente a la Iglesia Católica e incluida en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia: No se pueden excluir del cálculo del importe neto de la cifra de negocios los ingresos correspondientes a las actividades que, según lo dispuesto en la Ley 49/2002, se hallen exentas del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en aplicación del apartado 2 del artículo 15 de esa Ley. (...). El artículo 191 del TRLSA define el importe neto de la cifra de negocios. (...). En virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) dictó la Resolución de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios”.

* **SUBVENCIONS A COMUNITAT RELIGIOSA**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo667-07, de 2 d'abril de 2007.

Comunidad religiosa perteneciente a la Iglesia Católica e incluida en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia: Si la entidad consultante recibe sub-

venciones de explotación, con ocasión de la actividad económica que realiza, el importe de éstas no se integrará en el importe neto de la cifra de negocios, salvo en aquellos casos en que la subvención se otorgue individualizadamente en función de unidades de producto vendidas y que forme parte del precio de venta de los bienes y servicios. En el caso de que perciba subvenciones de capital, éstas no se integran en el importe neto de la cifra de negocios”.

*** SUBVENCIONS A ASSOCIACIONS QUE ES DEDIQUEN A LA PRESTACIÓ DE SERVEIS SOCIALS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo510-06, de 28 de març de 2006.

“No se consideran subvenciones las contraprestaciones que se reciban por contratos que tengan por objeto, conjunta o separadamente, la ejecución de obras, la gestión de servicios públicos, la realización de suministros, la concesión de obras públicas, consultoría y asistencia o de servicios; por lo que estas contraprestaciones deben integrarse en el importe neto de la cifra de negocios. Las subvenciones de explotación recibidas por la Asociación consultante, con ocasión de la actividad económica que realiza, no integrarán el importe neto de la cifra de negocios, salvo en aquellos casos en que la subvención se otorga individualizadamente en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios.

*** FUNDACIÓ UNIVERSITÀRIA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0079-05, d'1 de març de 2005.

“A los efectos de la exención del pago del IAE, o, en su caso, de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 del texto refundido, el importe neto de la cifra de negocios se determina de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, teniéndose en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas, estén o no exentas del IAE, por la entidad o, en su caso, el conjunto de las entidades pertenecientes al grupo de sociedades del que forme parte dicha entidad. Por consiguiente, en relación con el caso planteado, no se pueden excluir del cálculo del importe neto de la cifra de negocios los ingresos correspondientes a las actividades económicas que, según lo dispuesto en los apartados 7º, 8º y 9º del artículo 7 de la Ley 49/2002, actividades por otra parte no analizadas en esta consulta, se hallen exentas del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en aplicación del apartado 2 del artículo 15 de esa Ley.

*** ASSOCIACIÓ SENSE ÀNIM DE LUCRE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0118-03, de 29 de gener de 2003.

“El art. 83.1.c) LHL, en su nueva redacción vigente desde 1 de enero de 2003, establece la exención del pago del IAE, entre otros supuestos, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Por otra parte, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (B.O.E. de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de

Interés General, en su artículo 15.2, establece que las entidades sin fines lucrativos que cumplan las condiciones y requisitos previstos en dicha Ley estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere su artículo 7. No obstante, tales entidades, además de cumplir los requisitos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la citada Ley 49/2002, deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad”.

* **EXEMPCIÓ I DECLARACIÓ DE VENDES**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0222-04, de 9 de febrer de 2004.

“La nota común 1ª del Grupo 833, promoción inmobiliaria, establece la obligación de declarar las enajenaciones que hayan tenido lugar en el período impositivo anterior para determinar la parte de cuota por metro cuadrado (cuota variable). Esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el período en que las enajenaciones tuvieron lugar, ya que el objeto de la obligación de declarar las enajenaciones realizadas es la aplicación de la mencionada cuota variable, aplicación que no procede respecto a los sujetos pasivos que estuvieran exentos en el período en que se realizaron las enajenaciones, por lo cual se considera que, en tales supuestos, no existe obligación de presentar la comentada declaración de metros cuadrados enajenados, al corresponder a un período respecto del cual no existe obligación de pago del impuesto”.

* **DISSOLUCIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0903-04, d'1 d'abril de 2004.

“Una sociedad mercantil dada de alta en el Epígrafe 833.2 “Promoción de Edificaciones” del Impuesto sobre Actividades Económicas desde 1995 y cuya cifra neta de negocios del ejercicio económico de 2001 es inferior a 1.000.000 de euros, está exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al período impositivo del año 2003 (tanto de la cuota fija como de la variable), de acuerdo con la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del citado texto refundido. (...). Respecto al supuesto de la disolución y liquidación de la misma sociedad mercantil, presentada la baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas en marzo de 2004, sin efectuar durante dicho ejercicio ninguna venta de inmuebles, y con un importe neto de la cifra de negocio de 2002 inferior a 1.000.000 de euros, procede indicar lo mismo que respecto al año 2003 por lo que se refiere a la exención de pago del Impuesto sobre Actividades Económicas para el período impositivo 2004. Por último y en relación con el ejercicio 2005, si la sociedad mercantil está ya disuelta y liquidada en 2004, la Sociedad no existirá ni ejercerá actividad económica alguna en el año 2005, no produciéndose la realización del hecho imponible por dicha sociedad en dicho período, y por lo tanto, no teniendo ninguna relevancia a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2003”.

* **XIFRES DE NEGOCIS VARIABLES SEGONS ELS EXERCICIS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0905-04, d'1 d'abril de 2004.

“En el caso objeto de consulta, una sociedad limitada que se dedica a la promoción y venta de viviendas, actividad encuadrada en el Epígrafe 833.2 “Promoción de

Edificaciones” del Impuesto sobre Actividades Económicas, y cuyo importe neto de la cifra de negocios de los ejercicios 2001 y 2002 ha sido inferior a 1.000.000 de euros, mientras que la del ejercicio 2003 ha sido superior a 1.000.000 de euros, hay que señalar que respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002, la Ley 39/1998 no establecía exención en función del importe neto de la cifra de negocio, por lo que la entidad en esos periodos estaba sujeta y no exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, si bien no tenía obligación de declarar los metros vendidos en enero de los respectivos años siguientes, al no efectuarse venta alguna. Respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, de acuerdo con la exención prevista en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad consultante está exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, no teniendo obligación de declarar las enajenaciones que se hayan efectuado en dichos ejercicios, ya que esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el periodo en que las enajenaciones tuvieron lugar. Respecto al impuesto correspondiente al ejercicio 2005, y en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad no estará exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que tendrá la obligación de declarar en enero de 2006 los metros cuadrados edificadas o a edificar cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año 2005, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas en dicho ejercicio”.

7.5.2.3. Grups de societats

* **ORDE, CONGREGACIÓ O INSTITUT RELIGIÓS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo667-07, de 2 d'abril de 2007.

“Comunidad religiosa perteneciente a la Iglesia Católica e incluida en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia: Aunque con la inscripción cada una de las entidades inscritas adquiere personalidad jurídica, no podemos entender que cada una de las casas provinciales o locales de una Orden, Congregación o Instituto religioso constituya una persona jurídica independiente y diferente de la Orden, Congregación o Instituto al que pertenece y del resto de las casas de la misma Orden, Congregación o Instituto. (...). Existe, claramente, una dependencia funcional y organizativa de cada una de las casas provinciales o locales respecto de la Orden, Congregación o Instituto al que pertenecen, tanto en el nombramiento de su Superiora, como en la limitación de la autonomía y capacidad de decisión y la sujeción a las normas y fines generales de la Orden, Congregación o Instituto. Consecuentemente, no se puede concebir a cada una de ellas como una persona jurídica independiente. Todo ello nos lleva a considerar que, para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios, a los efectos de la aplicación de la exención regulada en la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL, habrá que tener en cuenta la suma de los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de las distintas casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden, Congregación o Instituto religioso, para determinar si esta suma es inferior o no a la cifra de 1.000.000 de euros.

*** SOCIETAT DOMINANT NO RESIDENT**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo572-05, de 6 d'abril de 2005.

“Teniendo en cuenta el caso objeto de consulta, en el que una de las entidades integrantes, la dominante, es una entidad no residente no sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas por cuanto que no realiza ninguna actividad económica en España ni por sí misma ni por medio de establecimiento permanente, es claro que en el cálculo del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo no se tendrá en cuenta el importe correspondiente a esa entidad ya que dicho importe neto de la cifra de negocios no tiene conexión alguna con la actividad gravada; consideración en contrario atentaría contra el principio de justicia en la distribución de la carga tributaria. Así, en el caso objeto de consulta, cada entidad sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, integrante del grupo, calculará el importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuyo plazo de presentación de declaración haya finalizado el año anterior al del devengo del Impuesto sobre Actividades Económicas; y posteriormente, se sumarán los importes referidos en orden a determinar el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, sin que se proceda a ningún tipo de homogeneización, eliminación o ajuste; ya que la norma no hace referencia al importe neto de cifra de negocios del grupo consolidado, sino al importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades”.

*** OPERACIONS INTERGRUPALS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo246-05, de 18 de febrer de 2005.

“Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios del mismo se calculará como la suma del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, sin tener en cuenta las eliminaciones de las posibles operaciones intergrupo”.

*** RELACIONS DE DOMINI O CONTROL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1002-04, de 16 d'abril de 2004.

“La remisión que, en la regla 3ª de determinación del importe neto de la cifra de negocios, se hace al artículo 42 del Código de Comercio es para determinar los supuestos en que el importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta será el resultante de la adición de los importes netos de la cifra de negocio de las sociedades o entidades entre las que se dan las relaciones de dominio o control señaladas en el mencionado artículo 42. Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del texto refundido, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados. Concluyendo, si el importe neto de la cifra de negocio correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de

euros, las actividades ejercidas por las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocio. En definitiva, lo determinante, a estos efectos, es la existencia de un grupo en los términos del Código de Comercio, no la tributación en el Impuesto sobre Sociedades ni la obligatoriedad o no de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados”.

*

SOCIETAT DOMINANT EN UN ALTRE MUNICIPI

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1356-04, de 28 de juny de 2004.

Empresas radicadas en varios municipios y que forman parte de un grupo de sociedades, cuya dominante tiene su sede social en otro municipio: cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados. En suma, si el importe neto de la cifra de negocio correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocio, debiéndose de aplicar sobre todas las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes a esas actividades ejercidas el coeficiente de ponderación que determina el artículo 86 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (...). A los efectos de la aplicación del coeficiente a que se refiere este artículo, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por el mismo y se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 82.1.c) de esta Ley. (...). La exacción y distribución de las cuotas municipales se llevará a cabo, en principio, por el Ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de la actividad gravada”.

7.6. Entitats gestores de la Seguretat Social

*

MUTUALITATS COL-LABORADORES DE LA SEGURETAT SOCIAL

STSJ del País Basc d'11 de juny de 2003, recurs d'apel·lació núm. 276/2002, ponent: Sr. Da Silva Ochoa.

“A esta misma conclusión llegan otras muchas resoluciones de los tribunales. Son paradigmáticas las muchas sentencias dictadas por el TSJ de Cataluña, donde esta cuestión ha tenido especial relevancia por la composición del sector sanitario catalán, en el que tradicionalmente la función asistencial ha tenido como protagonista principal a las mutuas patronales. Así, las sentencias de 16.12.94, 6.03.98, 10.11.98 o 6.07.01, entre otras. Todas ellas declaran contraria a Derecho la pretensión de someter al IAE a Mutualidades colaboradoras de la Seguridad Social. También la STSJ de Madrid de 5.07.96, que fundamenta la exención en el art. 68.5 de la Ley General de la Seguridad Social, declarando que las Mutuas gozan de una exención tributaria absoluta, en los términos establecidos para la entidades gestoras en el art. 65.1 de la misma Ley. A esta línea jurisprudencial no cabe oponer, como alega el

Ayuntamiento demandado en su oposición a la apelación, la STS de 28.10.88, pues se trata de una sentencia que es anterior a las citadas y que resuelve sobre la base de una distinción entre entidades gestoras y colaboradoras que se establecía como consecuencia del DL 36/78, y que ha dejado de ser trascendente en las normas aplicables al caso presente, que son las trascritas más arriba. También la Administración ha venido reconociendo esta exención. Así se concluye, por ejemplo, en la contestación de la Subdirección General de Tributos Locales de 4 de diciembre de 1991”.

* **CENTRES CONCERTATS**

STSJ de Catalunya de 24 de febrer de 1999, recurs núm. 2476/1994, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“Una interpretación exclusivamente literal del art. 83.1.c) LHL llevaría a la conclusión que la misma sólo sería de aplicación a aquellas Entidades Gestoras de la Seguridad Social definidas como tales en el RD 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, pero parece indiscutible, en primer término, que la exención se extiende no sólo a las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, tal y como venían previstas en aquella norma preconstitucional, sino que afecta claramente a las Entidades y Servicios propios de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con el bloque constitucional y las correspondientes transferencias, han asumido las mismas competencias. Por otra parte, para determinar los Centros Sanitarios que, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, tienen la consideración de Entidades Gestoras de la Seguridad Social, habrá que atenderse a los conciertos, convenios o acuerdos suscritos con las Entidades que, en cada caso, tengan atribuida competencia relativa a la prestación de servicios sanitarios a los beneficiarios de la Seguridad Social. No puede hacerse depender el goce de la exención cuestionada de la prestación “exclusiva” de servicios por el centro a beneficiarios de la Seguridad Social, lo cual, de llevarse a sus últimas consecuencias, conllevaría la no exención de ningún centro hospitalario, pues todos prestan excepcionalmente, como no podía ser de otra forma, dados los genéricos deberes de auxilio y asistencia médica, servicios a personas no beneficiarias, que después son facturados”.

* **SERVEIS PROPIS DE LES COMUNITATS AUTÒNOMES**

STSJ de Catalunya de 27 de setembre de 2001, recurs núm. 1364/1997, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“Procede la exención, dentro de las entidades gestoras de la Seguridad Social y mutualidades y montepíos a las entidades y servicios propios de las Comunidades Autónomas que hayan asumido competencias en la materia; y, en particular a un hospital privado perteneciente a fundación sin ánimo de lucro que presta sus servicios de forma predominante a beneficiarios de la Seguridad Social, en régimen de concierto con el Servicio Catalán de Salud”.

7.7. Investigació i ensenyament

* ENSENYAMENT OFICIAL

STSI de Castella-la Manxa de 27 de setembre de 1996, recurs núm. 1344/1994, ponent: Sr. Frias Ponce.

“Al referirse el legislador a los establecimientos de enseñanza en todos sus grados, sin duda está pensando en la llamada enseñanza oficial, exigiendo que estén costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública. Esta conclusión se refuerza además porque en el régimen de la licencia fiscal, antecedente del IAE, las tarifas aludían a los centros de educación preescolar, general básica, bachillerato superior y de formación y perfeccionamiento profesional (grupo 931), siendo determinante finalmente la reforma operada por el art. 75.4 de la Ley 39/1992, que extiende el beneficio a los establecimientos de enseñanza, que careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, con lo que se contempla la protección al sector de la enseñanza oficial, de forma tal que todos los establecimientos dedicados a esta actividad quedan amparados por el beneficio fiscal, excepto los establecimientos privados que persigan ánimo de lucro. Problema distinto es si la nueva regulación del Régimen Fiscal de las Fundaciones de la Ley 30/1994, de 24 noviembre, permite la exención en el IAE, pero esta cuestión, dada la fecha de aprobación de la Ley, no pudo ser considerada por el Ayuntamiento. Ciertamente parece existir base legal para ello, ante el texto del art. 58.2, al disponer que las fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título I estarán exentas del IAE por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica”.

* ABSÈNCIA DE LUCRE

STSI de Catalunya de 25 d'octubre de 2000, recurs núm. 1022/1996, ponent: Sra. Castillo Solsona, i STSI de Catalunya de 19 de setembre de 2001, recurs núm. 621/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El art. 50 de la LO 8/1985 lleva a cabo una equiparación entre centros concertados y fundaciones benéfico-docentes a los efectos de la aplicación de aquéllos de los beneficios, fiscales y no fiscales, reconocidos a estas últimas, el art. 83 LHL exige que los establecimientos de enseñanza cumplan un doble requisito para gozar de la exención del IAE: hallarse en régimen de concierto educativo y carecer de ánimo de lucro. Y, en este sentido, debe entenderse que la vigente LHL promulgada con posterioridad a la Ley Orgánica reguladora del Derecho a la Educación, modificó el régimen derivado de las previsiones del art. 50 de la LO 8/1985, añadiendo el requisito de carecer de ánimo de lucro, lo cual era posible al no existir entre ambas disposiciones legislativas una relación de jerarquía sino de competencia”.

* ACTIVITATS DE FORMACIÓ DE LES CÀMBRES DE COMERÇ

STSI de Madrid de 24 de juny de 2002, recurs núm. 1756/1998, ponent: Sr. Palomino Marín.

“Es improcedente la exención respecto del ejercicio de las actividades de formación que tienen atribuidas legalmente las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, por entender no acreditado que se da en la actividad realizada y objeto de regulari-

zación tributaria la condición de que la enseñanza en cuestión lo sea de colaboración con las Administraciones publicas competentes”.

7.8. Associacions de disminuïts

* CURS D'OFIMÀTICA

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0150-03, de 5 de febrer de 2003.

“Asociación de minusválidos sin ánimo de lucro que pretende impartir un curso de ofimática en sus locales sociales: la realización de cursos de ofimática en los locales de la propia asociación, siempre que estén dirigidos a minusválidos, constituye una actividad exenta del IAE, por tener carácter pedagógico para la enseñanza de los mismos, teniendo esta exención carácter rogado y se concederá, cuando proceda, a instancia de parte”.

7.9. Fundacions i entitats sense ànim de lucre

7.9.1. Activitats exemptes

* COMUNITAT RELIGIOSA

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo667-07, de 2 d'abril de 2007.

“Comunidad religiosa perteneciente a la Iglesia Católica e incluida en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, a la que le es aplicable el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y que realiza actividades exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades: Sólo respecto a las actividades económicas que estén exentas del Impuesto de Sociedades por encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 7 de la Ley 49/2002, les será de aplicación la exención en el IAE establecida en el artículo 15 del mismo texto legal”

* VENDA DE PRODUCTES ELABORATS PER DISMINUÏTS

STSJ de Catalunya de 4 de novembre de 2002, recurs núm. 2009/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“En el caso enjuiciado no se ofrece por el Ayuntamiento demandado argumento alguno demostrativo de la alegada competencia desleal. La Fundación recurrente reúne todos los requisitos legales y reglamentarios para disfrutar de los beneficios fiscales de la Ley 30/1994, y así lo ha reconocido el propio Ayuntamiento demandado respecto de otros Epígrafes del IAE. Tal exención ha de alcanzar la venta de los productos elaborados por los disminuidos en sus talleres, por ser complemento indispensable de la actividad principal, con independencia de cual sea el precio de los mismos (lógicamente, no se puede pedir que se vendan a precios inferiores al mercado), y ello, en todo caso, lejos de suponer ninguna competencia desleal, la excluye por completo”.

* FUNDACIÓ LABORAL

STSJ d'Aragó de 3 de febrer de 1998, recurs núm. 774/1995, ponent: Sra. Díez de Pinos.

“La Fundación Laboral recurrente, antes de la entrada en vigor de la LHL estaba exenta del pago de la correspondiente Licencia Fiscal según Orden del Ministerio de Trabajo de 25 enero 1962. Dicha exención fiscal se mantiene para la entidad recurrente, cuando se publicó el Decreto 2615/1985, de 4 diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Entidades de Previsión Social. Si bien la disposición adicional número 9 LHL a partir de 31 de diciembre de 1989 deroga los beneficios fiscales establecidos en los tributos locales y en el art. 83 de dicho Texto Legal, se estableció qué entidades están exentas del pago del impuesto y no designa entre sus diferentes apartados a las fundaciones laborales. Sin embargo la normativa expuesta, de aplicación general hay que conjugarla con la disposición transitoria 3.2 de dicha Ley que establece”.

* **ASSOCIACIÓ SENSE ÀNIM DE LUCRE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0118-03, de 29 de gener de 2003.

“Asociación sin ánimo de lucro cuyo objeto social es la defensa de los intereses de sus trabajadores afiliados y, en general, actividades de carácter sindical: La asociación estará sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. No estará sujeta al Impuesto por la mera representación y defensa de los intereses sindicales y generales de sus afiliados, ni por la realización de negociaciones colectivas actuando como instrumento y plataforma para el diálogo social, supuestos éstos por los que no estará obligada a presentar declaración de alta; sin embargo, si la Entidad prestara servicios a sus miembros, individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realizara cualquier otra actividad económica, en los términos del art. 80.1 LHL, estaría sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta en las rúbricas de las Tarifas correspondientes a las actividades que efectivamente realizase. El art. 83 LHL (modificada por Ley 51/2002, de 27 de diciembre, BOE de 28 de diciembre de 2002), no recoge ninguna exención subjetiva de las contempladas en relación al mismo que sea de aplicación ni a la entidad consultante ni a las actividades por la misma realizadas”.

* **CLUB ESPORTIU BÀSIC SENSE ÀNIM DE LUCRE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1255-04, de 19 de maig de 2004.

“La entidad consultante declara ser un club deportivo básico sin ánimo de lucro, si bien de los datos aportados en la consulta no se infiere que sea aplicable el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (BOE de 24 de diciembre), régimen al que pueden optar las entidades enumeradas en el artículo 2 de esa Ley que cumplan los requisitos del artículo 3, y que en lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas comporta la exención por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la misma Ley. La entidad consultante se identifica como sociedad deportiva parcialmente exenta del Impuesto sobre Sociedades, al ser una entidad sin ánimo de lucro a la que no es de aplicación el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, regulado en la Ley 49/2002.- A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, el hecho de ser una entidad sin ánimo de lucro no impide la sujeción

al impuesto y, salvo el mencionado régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, no exime a la entidad consultante del pago del impuesto por las actividades económicas que se realicen. Por lo tanto, la entidad consultante estará exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas si su importe neto de la cifra de negocio correspondiente es inferior a un millón de euros”.

7.9.2. Competència deslleial

* RESIDÈNCIES ESTUDIANTILS

STS de 26 de febrer de 2002, recurs núm. 8460/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La mayor parte de las otras Residencias Estudiantiles que funcionan en Burgos, de nivel normalmente universitario, son explotaciones económicas de carácter personal o societario que se verían afectadas, lógicamente, por la situación de privilegio en que, comparativamente, se encontraría la Residencia de la Congregación por mor de la exención concedida. Se analiza así la competencia desleal desde la óptica de la distorsión que en el mercado puede ocasionar la concesión de una exención con respecto a los sujetos que realizan la misma actividad”.

* COBRAMENT D'UN PREU

TSJ d'Andalusia (Sevilla) de 15 de febrer de 2001, recurs núm. 1434/1997, ponent: Sr. Estévez Pendás.

“El hecho de que en algunas ocasiones se cobrase un precio por parte de la Fundación por la prestación de sus servicios, no supone ninguna clase de competencia desleal, pues, antes al contrario, esa situación donde posiblemente se pudiese producir sería en el caso de que la misma no cobrase un precio por sus actividades, ya que en un supuesto así sería cuando los que percibiesen esas prestaciones gratuitas optasen por recibirlas de la Fundación, prescindiendo de los restantes operadores que prestasen tales servicios en el mercado mediante precio, lo que sí conduciría, pues, a una competencia desleal”.

* COL·LEGI D'ORDE RELIGIÓS

TSJ de la Comunitat Valenciana d'1 de juliol de 2002, recurs núm. 17/2002, ponent: Sr. Ruiz-Toledo.

“Conviene precisar que, aunque la competencia desleal implica discriminación, no toda discriminación es competencia desleal, de manera tal que, la discriminación tiene una dimensión conceptual más extensa que aquellas practicas, por otra parte mencionadas en la Ley 16/89, de 17 de julio, violadoras del Orden Económico Constitucional en el sector de la economía de mercado. Estas últimas, y solo estas últimas, caso de resultar acreditadas, serían las que, en rigor, impedirían la aplicación de la exención fiscal”.

7.10. Caixes d'estalvi

* ANTECEDENTS LEGALS

TSJ de Catalunya de 14 d'abril de 1998, recurs núm. 710/1994, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Nunca ha existido en materia de Licencia Fiscal y para las Cajas de Ahorro una exención subjetiva e ilimitada, sino dependiente de las actividades y finalidades de estas entidades y con estricto respeto a los principios constitucionales de igualdad y justicia tributaria y a los comunitarios de libre competencia. Cuando el art. 24.1 de la Ley 40/1981 proclamó con toda claridad que las exenciones tributarias concedidas por el Estatuto de 14 de marzo de 1933 y disposiciones posteriores, habían de entenderse limitadas, en cuanto a los tributos municipales se refiere, a los Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas, estando sujetas a los mismos los demás actividades y, especialmente, las que desarrollen como establecimientos de crédito, no innovó realmente la cuestión, sino que se limitó a reflejar la evolución de la naturaleza de las Cajas de Ahorro o de sus actividades. Las exenciones fiscales concedidas en el Estatuto de 1933 eran por razón o efecto de la colaboración que prestaban en funciones públicas. Actualmente, las Cajas de Ahorro son esencialmente entidades financieras y desde el momento en que variaron esencialmente su primitivo origen (fundamentalmente, a partir del citado Real Decreto 27 agosto 1977) no puede hablarse ya de una exención subjetiva incondicionada, sino que afectará exclusivamente a la función de carácter benéfico o benéfico-social”.



INCONSTITUCIONALITAT DE L'EXEMPCIÓ TRANSITÒRIA

STC núm. 10/2005, de 20 de gener, ponent: Sr. Pérez Tresp.

“Si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados -en principio- a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, es patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de “todos” de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece. De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde “tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)” (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6), la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente”.



EFFECTES DE LA DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT

STS de 27 de setembre de 2006, recurs de cassació núm. 6808/2001, ponent: Sr. Martín Timón.

“Ha de ponerse de relieve que la cuestión de la exención de las Cajas de Ahorro en

el Impuesto de Actividades Económicas, tiene una larga historia que se remonta a la Licencia Fiscal del Impuesto de Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y a la exención que en la misma se concedía a las Cajas de Ahorro. (...). Siempre sobre la base del artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, esta Sala, en muy diversas sentencias, (...) ha entendido que las Cajas de Ahorros disfrutaban de exención en el Impuesto de Actividades Económicas hasta el 31 de diciembre de 1994. Ahora bien, el planteamiento expuesto ha cambiado radicalmente, habida cuenta de que la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero, ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y declarado inconstitucional y derogado por la Constitución, el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, «en la medida en que es aplicable a la parte mercantil de las cajas de ahorro y, por tanto, no se limita -como expresamente señalaría luego el art. 24.1 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre- “a los Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas”. Siendo inconstitucional la disposición cuestionada en los términos citados, por vulnerar el principio constitucional de contribuir a los gastos públicos en términos de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE)...». En efecto, con arreglo al art. 164.1 de la Constitución, las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una Ley o de una norma con fuerza de Ley, tienen plenos efectos frente a todos. Y el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, establece que las sentencia recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero que declaró inconstitucional y derogó el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, se publicó en el suplemento del Boletín Oficial del Estado de 17 de febrero de 2005 num. 41. Por consiguiente, este Tribunal se siente vinculado por la sentencia constitucional y de ello se ha hecho eco ya en la Sentencia de 19 de julio de 2005, si bien que en relación a liquidación girada por el Impuesto Municipal de Radicación del ejercicio de 1990”.

8. Subjectes passius

8.1. Activitats professionals

* PROFESSIONALS I ASSOCIACIONS DE PROFESSIONALS

STSJ de Catalunya de 19 de febrero de 2004, recurso núm. 391/1999, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La simbiosis que se menciona en la demanda como existente entre la actividad realizada por una asociación de profesionales y los profesionales que efectivamente materializan esa labor profesional quiebra cuando la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas lo es por la Asociación y en la Sección 1ª de las Tarifas, y no individualmente y por cada persona física en la Sección 2ª de las mismas Tarifas. En tales casos, como ya se ha reiterado por esta Sala, a los efectos del citado

Impuesto y de los demás tributos cuyas Ordenanzas locales se remitan al mismo, como es el caso de autos o en otras tasas como la de Licencia de Apertura de Establecimientos, la actividad desarrollada, aunque en principio venga clasificada en la Sección 2ª, por ser materialmente profesional, si se ejerce por persona jurídica o entidad, “deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª”, tal como reza la regla 3ª, apartado 3, de las Tarifas ya transcrita, que condiciona o ciñe la consideración legal a estos efectos de actividades profesionales a las que se ejerzan por personas físicas. (...) Tal conclusión queda reforzada desde una perspectiva de estricta justicia tributaria, pues si se adopta una forma societaria o comunitaria buscando otras consecuencias tributarias -por entenderse favorables-, esa opción habrá de serlo a todos los efectos y con independencia de cualquier consideración material o estatutaria propia de las profesiones en cuestión, pues, a tales efectos tributarios, las actividades profesionales o se ejercen por personas físicas o por personas jurídicas o entidades, sin que sea aceptable pretender el trato fiscal más favorable en cada momento a conveniencia del interesado, en una especie de invocación del “levantamiento del velo” manifiestamente contraria a los actos propios previos del mismo interesado”.

* EXERCICI DE L'ADVOCACIA

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1307-03, de 16 de setembre de 2003.

“Sociedad que tiene por objeto social la explotación, directa o como intermediaria, de la actividad consistente en el ejercicio de la abogacía, mediación y asesoramiento a terceros y en la que sus socios son abogados y se dedican al ejercicio de la abogacía única y exclusivamente para la sociedad, no percibiendo rentas del trabajo ni de actividad profesional que no provengan de la sociedad: Pueden darse tres situaciones diferenciadas: a) Que los abogados realicen su trabajo exclusivamente para la sociedad y es ésta la que ejerce la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes prestando a éstos los servicios de abogacía; en este caso, será la sociedad el sujeto pasivo del impuesto sin que cada uno de los abogados tenga tal condición; b) Que los abogados actúen entre sí en régimen de sociedad pero realicen ellos la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes a los que prestan sus servicios; en este caso, cada uno de los abogados será sujeto pasivo del impuesto sin que la sociedad tenga tal condición; y c) Que además de trabajar para la sociedad, los abogados realicen también la actividad por cuenta propia frente a sus clientes; en este caso, serán sujetos pasivos tanto la sociedad como los abogados que realicen actuaciones independientes de la misma”.

* SERVEIS JURÍDICS

STSJ de Galicia de 24 de gener de 1997, recursos núm. 8497/1994 i 8498/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Desde la perspectiva tributaria del IAE, es claramente separable y distinguible el ejercicio de la actividad profesional de abogado, encuadrable en la división 7, agrupación 73: profesionales del derecho, grupo 31: abogados, conforme se señala en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que aprobara las Tarifas e Instrucción del IAE, del ejercicio de la actividad de servicios jurídicos concebida como actividad empresarial de servicios jurídicos a prestar a otras empresas, en este caso, encuadrable en la división 8, agrupación 84: servicios prestados a empresas, grupo 841: servicios jurí-

dicos. Ante la circunstancia de que tanto el recurrente, en su condición de abogado en ejercicio (también los restantes abogados-socios), como la propia sociedad civil por ellos formada, se dieron de alta en las respectivas matrículas del tributo, y no constando posterior declaración de baja, no cabe duda que con ello se está haciendo referencia a la presunción implícita de subsistencia del hecho imponible del IAE contenida en el art. 91 LHL. La descripción u objeto de la actividad comprendida en dicho Epígrafe (841: servicios jurídicos a empresas) es mucho más amplia, al margen de distinta, que la que comporta la actividad profesional de abogado”.

*** DESPATX COL·LECTIU D'ADVOCATS**

STSJ de Balears de 31 de març de 1995, recurs núm. 1365/1994, ponent: Sr. López Gayá.
 “No existe norma ni precepto alguno que imponga la obligación, al despacho colectivo de Abogados, de formalizar una declaración de alta en el IAE por una actividad que no es la propia de la Abogacía, siendo suficiente la presentación de los estatutos o convenio regulador de las relaciones internas de los profesionales ante la Administración Tributaria para que le sea asignado el correspondiente código de identificación fiscal”.

*** CONSULTORI MÈDIC MULTIPROFESSIONAL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0542-01, de 14 de març de 2001.
 “Grupo de profesionales de la sanidad que disponen de un local en el que prestan servicios de Consultorio Multiprofesional, si cada profesional médico debe darse de alta en el Impuesto de acuerdo con la parte proporcional que le corresponda del local o si se puede acumular la totalidad de los metros cuadrados a uno sólo de los profesionales: Cada uno de los profesionales de la sanidad que preste servicios médicos o sanitarios directamente y por cuenta propia respecto de los pacientes, será sujeto pasivo del Impuesto y deberá darse de alta en la Agrupación 83 “Profesionales de la sanidad”, de la Sección Segunda de las Tarifas aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en función de la especialidad que corresponda. En cuanto a la aplicación del elemento superficie quedan obligados a tributar por él todos y cada uno de los profesionales sanitarios que utilicen el local, imputándose a cada profesional la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto del local ocupada en común; y si lo anterior no fuese posible, se imputará a cada sujeto pasivo que ejerza la actividad el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de profesionales sanitarios que ocupan el mismo”.

8.2. Activitats especials

*** AGRUPACIONS D'INTERÈS ECONÒMIC**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 30 de desembre de 2003, recurs núm. 688/1998, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“La actora, pese a no desarrollar por sí misma actividad alguna encaminada a la promoción de viviendas, sí tenga que tributar por el Epígrafe 833.2 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en cuanto que participa al cincuenta por ciento en una Asociación de Interés Económico junto con otra entidad. En conse-

cuencia y bajo esta perspectiva, las actuaciones seguidas por la inspección de tributos municipal en orden a su inclusión en alta en el Epígrafe correspondiente de las Tarifas del IAE, hay que considerarla correcta”.

* **ACTIVITATS DIFERENTS**

STSJ de Madrid de 16 de juny de 1997, recurs núm. 1635/1995, ponent: Sr. Palomino Marín.

“En un caso de actividades diferentes, el hecho de que el bar sea antesala del restaurante y el que ambos tengan una entrada común no excluye que se trate de actividades diferentes previstas en epígrafes distintos”.

* **JUNTES DE COMPENSACIÓ URBANÍSTICA: SUBJECTE PASSIU**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 43-02, de 17 de gener de 2002.

“Tratándose de Juntas de Compensación Urbanística, serán éstas los sujetos pasivos del impuesto en tanto en cuanto sean ellas quienes desarrollen las actividades relacionadas con la urbanización de terrenos, no teniendo en ningún caso la condición de sujeto pasivo, a efectos de este impuesto, los miembros propietarios de dicha Junta, por no ser éstos, a dichos efectos, quienes realizan dichas actividades, limitándose su actuación a aportar a aquélla los terrenos sobre los que se ejecutan las correspondientes urbanizaciones”.

* **JUNTES DE COMPENSACIÓ: ADJUDICACIONS DE SOLARS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo306-06, de 21 de febrer de 2006.

“La Junta de Compensación consultante no estará sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas por las adjudicaciones de solares a favor de propietarios miembros de la misma, ni por la transmisión al Municipio correspondiente en dominio pleno y libre de cargas de los terrenos de cesión obligatoria. Sin embargo, si la Junta de Compensación realizase a título personal y directamente la redacción de proyectos de urbanización y obras de urbanización, debería darse de alta, respectivamente, en el grupo 843, “Servicios técnicos”, y en el epígrafe correspondiente de la División 5, “Construcción”. Además, si la Junta de Compensación realizase ventas a terceras personas de superficies y parcelas que la propia Junta se hubiese reservado a tal fin, así como ventas de construcciones realizadas por su encargo, debería darse de alta en el epígrafe 833.1”.

* **COOPERATIVES**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1702-02, de 8 de novembre de 2002.

“Acerca de la pregunta de quien ostenta la condición de sujeto pasivo del IAE en el caso de una actividad de comercio al por menor fuera de establecimiento permanente (en un puesto de un mercadillo municipal), cuyo titular es una persona física que, a su vez, es socia de una cooperativa, esto es, si el sujeto pasivo es la cooperativa o, por el contrario, el sujeto pasivo es el socio cooperativista: Debe distinguirse: a) Si quien ordena por cuenta propia la actividad de comercio en ambulancia es la cooperativa, realizando los socios cooperativistas la actividad por cuenta de aquélla, el sujeto pasivo del Impuesto será la cooperativa y no todos y cada uno de dichos socios cooperativistas; b) Si, por el contrario, los socios cooperativistas ejer-

cen la actividad de venta ambulante por cuenta propia y no por cuenta de la cooperativa, bien exclusivamente o bien simultáneamente a su actividad para la cooperativa, serán estos también sujetos pasivos del Impuesto”.

* FUSIÓ PER ABSORCIÓ

STSJ de Castella-la Manxa de 26 de juny de 1997, recurs núm. 986/1995, ponent: Sr. Rodríguez Morata.

“En los casos de fusión por absorción de sociedades de capital, el art. 233.2 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 prevé la extinción de la sociedad absorbida y por tanto el cese en el IAE desde la fecha en que tuvo lugar la fusión por absorción, pues no hay que olvidar que, en el presente caso, existía un sujeto pasivo que se extinguió por absorción en junio de 1993, y otro sujeto pasivo distinto que tiene la razón social distinta, un código de identificación fiscal distinto y un domicilio fiscal distinto, con distinta personalidad jurídica, que desde esa fecha viene a ejercer la misma actividad económica que desplegaba la entidad absorbida. Por tanto, la sociedad absorbida es sujeto pasivo del impuesto hasta la fecha de la fusión o cese de actividad en el ejercicio tributario correspondiente y deberá liquidarse por esa deuda tributaria teniendo en cuenta que de acuerdo con el art. 11.1 de la Ley 29/1991, de 16 diciembre, se transmiten a la sociedad absorbente las obligaciones tributarias de la entidad absorbida que se encontrasen pendientes en el momento de adoptarse el acuerdo de fusión por absorción; y, lógicamente, la entidad absorbente es sujeto pasivo del impuesto correspondiente (art. 84 LHL) desde que inicia por sí misma el ejercicio de las actividades económicas”.

* ACTIVITATS DE CONSTRUCCIÓ I PROMOCIÓ IMMOBILIÀRIA

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0840-03, de 28 de juny de 2003.

“Será sujeto pasivo del IAE por el ejercicio de las actividades de construcción y promoción inmobiliaria de las edificaciones en cuestión, quien ordene por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos correspondientes, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de los mismos. Así, las rúbricas de construcción y promoción inmobiliaria en las que se manifiesta estar dado de alta le facultan a construir en el terreno del que son propietarios sus hijos y a vender los inmuebles correspondientes (habilitado mediante poder notarial), siendo dicho consultante el sujeto pasivo del IAE. El hecho de que uno de sus hijos se encuentre incluido en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, y que realice trabajos en las obras en cuestión, no implica que éste deba darse de alta por las citadas rúbricas de construcción y promoción inmobiliaria, siempre que no esté a su cargo la efectiva ordenación de medios. Es preciso indicar que existe una total desvinculación formal del IAE respecto del régimen administrativo de las actividades que el mismo grava: en este sentido debe tenerse en cuenta que la sujeción a dicho tributo local es mera consecuencia del ejercicio de las actividades, pero los requisitos que sean exigibles para la realización de las mismas (régimen de seguridad social u otros) nada tienen que ver con las obligaciones tributarias imputables al sujeto que las ejerza”.

9. Quota tributària

9.1. Benefici mitjà presumpte

* PARÀMETRES CONSIDERATS

STS de 2 de juliol de 1992, recurs núm. 1957/1990, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“Como dice el Consejo de Estado en su preceptivo informe “es obvio que la determinación del beneficio medio de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción, por el momento, de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos. Semejante tarea sólo podía realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados”. Y, en efecto, a la Comisión Técnica de la Administración se unió la Comisión bipartita de ésta y representaciones de la vida local para, finalmente, incluirse la participación y audiencia de los sectores interesados, a través del Consejo General de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los Colegios Profesionales afectados. Es por estos cauces -y no de manera gratuita y arbitraria- como llegaron a establecerse los parámetros económicos de la norma promulgada, lo que excluye cualquier reproche de inconsistencia o superficialidad. Naturalmente, la dificultad intrínseca de la fijación del beneficio medio de cada actividad y su distanciamiento del caso concreto (precisamente, por ser “beneficio medio presunto”) hace que puedan concebirse ejemplos donde aparezca la cuota resultante de la tarifa superior al 15 por 100 de aquéllos, como hace la recurrente, o inferior a él como expone el señor Abogado del Estado al contestar la demanda”.

* NO DESVIRTUACIÓ PER INFORMES PERICIALS DE COMUNICAT

STS de 31 de maig de 2004, recurs de cassació núm. 5935/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Ese tope máximo del 15%, susceptible, doctrinalmente, de ser conceptuado como una especie de estimación objetiva global en sentido impropio, ha sido objeto de acerbas críticas (porque puede obedecer, a veces, a manifestaciones económicas no reales o ficticias), pero no debe olvidarse que es un límite fijado para un impuesto, el IAE, que es objetivo y real, de modo que, además, lejos de todo subjetivismo individualizado, ese 15% de referencia no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente sino a sectores económicos en general. (...). La objetividad en la determinación de la cuota mínima del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyas tarifas e instrucción se ajustaron a criterios considerados correctos jurídicamente, según ha fundamenta el Tribunal Supremo, aceptando las conclusiones del Consejo de Estado, no ha sido desvirtuada por la parte actora mediante sus particulares cálculos de beneficios y pérdidas, en función de una previa clasificación en tres grupos de Casinos de Juegos, cuya subjetiva interpretación del rendimiento obtenido con arreglo a su versión de los datos contables carece del suficiente soporte probatorio pericial, porque la simple aportación de informes elaborados a instancia de parte, sin los requisitos de contradicción y neutralidad que caracterizan a la prueba peri-

cial judicial, no puede prevalecer sobre el superior criterio doctrinal razonado en la meritada sentencia de 2 de julio de 1992”.

*** BENEFICI MITJÀ I BENEFICI CONCRET**

STSJ de Galicia de 13 de març de 1996, recurs núm. 7507/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“El impuesto, en su configuración de impuesto tarifario, en cuanto que lo que grava es el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, no toma en cuenta la capacidad económica concreta e individual del sujeto pasivo, sin embargo, no se desvincula totalmente del principio de capacidad económica -pues al margen de que la cuota de este Impuesto es deducible como gasto en la determinación de la base imponible de otros impuestos estatales (IRPF e IS)- toda vez que la cuota mínima del Impuesto (cuota de tarifa más la cuota de superficie) se fijan atendiendo al beneficio medio de las distintas actividades gravadas, para lo cual, como es sabido, el Ministerio de Economía y Hacienda, tomó las oportunas muestras de empresas dedicadas a esas distintas actividades gravadas por el IAE o, bien, a la información facilitada por la Dirección General de Inspección. Se parte, por tanto, de un beneficio medio presunto del sector de la actividad de que se trate, al margen del beneficio económico concreto del sujeto pasivo, circunstancia que no determina la conculcación del art. 31.1 CE”.

*** PROVA**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 24 de gener de 1996, recurs núm. 371/1993, ponent: Sr. Acevedo y Campos.

“Este impuesto grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas (art. 79 LHL, actividades que, por sí mismas, no constituyen un indicador de la capacidad económica, y cuyas cuotas se establecen sobre la base de que no pueden exceder del 15 por 100 del “beneficio medio presunto de la actividad gravada” (base cuarta del art. 86.1 de la misma Ley), por lo que, al no tenerse en cuenta la “capacidad económica subyacente”, los concretos actos aplicativos del impuesto pueden no estar ajustados a ese principio si el sujeto pasivo demuestra debidamente que no ha alcanzado en su actividad el límite citado del beneficio medio del sector en que aquélla esté ubicada; no es éste el caso de la actora pues, como ya se ha señalado, no ha demostrado cuáles son los beneficios obtenidos por la actividad que constituye el presupuesto de la liquidación”.

*** CONCEPTE DE QUOTA MÍNIMA**

STS de 15 de juny de 1996, recurs núm. 207/1993, ponent: Sr. Gota Losada.

“La naturaleza de cuotas mínimas que la LHL confiere a las cuotas de tarifa, implica incuestionablemente que éstas no pueden ser reducidas, por ninguna circunstancia exógena, como insuficiencia del caudal del agua, órdenes de la Sociedad “Redesa”, etc., ni endógena como avería de las turbinas o de los generadores o esencialmente porque el resultado económico de la explotación sea negativo (pérdidas). El concepto de “cuota mínima”, frecuentemente utilizado en nuestro Sistema Tributario, implica que se produce su devengo, aunque las cuotas proporcionales al resultado económico sean inferiores o no proceda su devengo, por la existencia de pérdidas”.

9.2. Element “superfície”

* SUPERMERCATS I SUPERFÍCIE

La Llei de pressupostos per a l'any 2000 va afegir un segon paràgraf a la lletra j) de l'apartat 1.F) de la Regla 14 de la instrucció. Segons el nou paràgraf, “en consecuença con lo anterior, la menció a los metros cuadrados contenida en la descripción de determinadas rúbricas de las Tarifas, tal y como sucede por ejemplo en el caso de los Epígrafes 647.2, 647.3 y 647.4 de la Sección primera de las Tarifas, se entiende realizada, exclusivamente, a efectos de la definición y clasificación de las actividades contenidas en las mismas, sin que, en ningún caso, deba considerarse la expresada menció a los metros cuadrados como elemento tributario configurador de la cuota correspondiente, no siendo en estos casos de aplicació lo dispuesto en el párrafo anterior”.

STS d'11 de juny de 1998, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 8434/1996, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“En el caso de los supermercados es evidente que, donde genuinamente se desarrollan las actividades propias de esa clase de establecimientos mercantiles, es en la “sala de ventas”, cuyos metros cuadrados son determinantes del volumen e importancia del negocio y no en otras partes de los locales, como los almacenes y aparcamientos cubiertos, oficinas etc., con lo que se evidencia tanto la racionalidad del criterio seguido por los epígrafes 647, 2,3 y 4 de la tarifa como la procedencia de aplicació de la Regla 14,f,j, para evitar la doble imposición del elemento tributario de la superficie”.

STS de 20 de juny de 1998, recurs núm. 7212/1997, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La excepción de la letra “j” afecta solamente a los supuestos en que las Tarifas están calculadas precisamente en función de la superficie de los locales. Es manifiesto que en la regla general las Tarifas se apoyan en la actividad y la superficie es solamente un índice de la misma, en tanto que en los supuestos excepcionados por la letra “j” las Tarifas toman como referencia la superficie y hacen abstracción de la actividad. Ejemplos manifiestos de la virtualidad de la excepción los tenemos en todo el grupo 661 (comercio mixto o integrado en grandes superficies) y en la tarifa del epígrafe 753,5 (aeropuertos). En el supuesto que nos ocupa, la superficie, expresada en m2, ha sido tomada en consideración, como soporte único de la cuota, lo que la sitúa dentro del ámbito de la excepción de la letra “j”.

* SUPERFÍCIE EN APARCAMENTS

STS de 2 de juliol de 1992, recurs núm. 1957/1990, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“Opone la Asociación recurrente la arbitraria contradicción que, a su juicio, se produce entre la Regla 14-1-F-b)-5 y la Regla 14-1-F-j) de la Instrucción. La Regla 14, en el párrafo 1, establece los módulos indiciarios de la actividad que se consideran elementos tributarios; señalando, en el apartado F, lo que se entiende por locales, que el subapartado b) estima en la totalidad de su superficie, excepto cuando se trate de aparcamientos cubiertos que se reduce al 55 por 100 de la misma (caso quinto). Sin embargo, en el subapartado j) de la misma Regla 14, párrafo 1, apartado F, se establece que “El elemento tributario de locales no se aplicará en la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las Tarifas del Impuesto hayan tenido en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada

en metros cuadrados, en los que se ejercen las actividades correspondientes”. No existe, pues, contradicción. En el primer caso, se considera a los locales elemento tributario que opera como módulo indiciario de la actividad, bien por su superficie total generalmente o bien por el 55 por 100 de ella cuando se trate de aparcamientos cubiertos. En el segundo, tratándose de supuestos en que las Tarifas estén calculadas, precisamente, en función de la superficie de los locales, no entran éstos en juego como módulos indiciarios de la actividad que se consideren elementos tributarios, pues ya han sido tenidos en consideración para la fijación de la Tarifa. Se trata, por tanto, de casos distintos donde la superficie de los locales opera de manera diferente, bien como componente de la base o bien como integrante para la determinación del tipo tarifario”.

* **SUPERFÍCIE GRAVABLE EN APARCAMENTS SUBTERRANIS**

STS de 22 de maig de 2002, recurs núm. 678/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Es adecuada a derecho la aplicación del módulo del 55% para determinar la superficie gravable de los aparcamientos cubiertos (Regla 14.1. F de la Instrucción del RDL 1175/1990), al no existir contradicción con lo dispuesto en la Regla 14.1.F.j, como tiene declarado la sentencia del TS de 2 de julio de 1992, cuya doctrina debe prevalecer”.

* **SUPERFÍCIE ALS APARCAMENTS: ZONES ACCESSÒRIES**

STSJ de Madrid de 24 de juny de 1996, recurs núm. 974/1995, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La regla 14.1.F).b).sexta se está refiriendo a aquellas reducciones en el cómputo de base aplicables tan sólo a las empresas, cuyos locales (regla sexta.1) en sentido amplio, tienen además de una zona destinada a la actividad profesional o empresarial principal otras extensiones donde no se realiza la actividad principal, por ser zonas accesorias, pero que facilitan la realización de aquéllas. En estas últimas se comprenden la zonas destinadas a aparcamientos (núm. 6), a depósitos (núm. 1 de la letra b), a instalaciones deportivas (núm. 3), centros de enseñanza (núm. 4), todas ellas recogidas, junto con la ahora debatida, en la enunciación de la letra b) de la regla 14.1. F), lo que evidencia, mediante esta reflexión de carácter sistemático sobre el alcance de la norma que no resulta de aplicación cuando precisamente la actividad principal desarrollada es la explotación de un aparcamiento subterráneo. La resolución contraria convertiría lo que es una reducción en la determinación de la base imponible por el carácter accesorio de la zona, en una bonificación del 55% que no es lo que se establece en el art. 14.1.F).b).sexta de la Instrucción del IAE”.

* **DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE APARCAMENTS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V0920-07, de 7 de maig de 2007.

“Por lo que se refiere la consideración que ha de tener la superficie del aparcamiento “cubierta en su parte superior”, debe entenderse como una superficie cubierta a los efectos del cálculo de las cuotas del grupo 661 al que pertenece el epígrafe en cuestión, por lo que en aplicación de la nota común 2ª a dicho grupo, se computará como superficie del establecimiento en su totalidad (sin reducciones), por tratarse de un “aparcamiento cubierto”, como textualmente recoge dicha nota, aunque solo esté cubierto en su parte superior (techo) y no tenga paredes laterales. En cuanto a la segunda cuestión planteada, la resolución de 25 de octubre de 2006 del

Tribunal Económico-Administrativo Central, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos, establece que sí es aplicable a la actividad del epígrafe 661.2 la reducción correspondiente a los aparcamientos cubiertos contenida en la regla 14^a.1.F) b) de la instrucción, de modo que, en aplicación del apartado 4 del artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el criterio establecido por dicha resolución es vinculante para la Administración tributaria, por lo que este Centro Directivo adopta dicho criterio y admite dicha reducción. Es decir, además de que no se aplicará el elemento tributario correspondiente a la actividad del epígrafe 661.2 en la determinación de su cuota en aplicación de lo dispuesto en la letra j) del la regla 14^a.1.F) de la instrucción, será aplicable a dicha actividad la reducción correspondiente a los aparcamientos cubiertos contenida en el apartado 6º de la letra b) de la regla 14^a.1.F)

*** TRAMS DE QUOTA**

STS de Múrcia de 12 d'abril de 1996, recurs núm. 1760/1993, ponent: Sr. Sáez Doménech, i STSJ de Múrcia de 10 de juliol de 1996, recurs núm. 477/1994, ponent: Sr. Espinosa de Rueda Jover.

“El hecho de que la norma citada hable de “tramos de cuota”, no significa que deba calcularse el coeficiente corrector dividiendo la cuota en tramos y aplicando a cada uno de ellos el coeficiente establecido para él, para obtener el coeficiente final (los actores llegan a la conclusión por este método de que el coeficiente aplicable es del 1,3, en vez del 1,5), pues dicho método no está establecido por la norma. Por el contrario ésta establece distintos tramos de cuota de tarifa, y señala un coeficiente corrector para cada uno de ellos, lo que significa que hay que encuadrar la cuota en el tramo y posteriormente tomar en cuenta el coeficiente previsto para el mismo”.

*** MAGATZEMS**

STSJ d'Extremadura de 31 de gener de 2002, recurs núm. 1788/1998, ponent: Sr. Merino Jara.

“Los almacenes tienen la consideración de locales afectos indirectamente a la actividad solo con respecto al ejercicio del comercio al por mayor en el mismo municipio en el que se tributa por la fabricación”.

*** ERROR DE SALT**

STS de 10 de juliol de 2002, recurs núm. 4592/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Según el tenor literal de la norma, se está contemplando la cuota como “un todo no fraccionable en cuantías” y no se aprecia la existencia de “error de salto” que se denuncia, pues ha de tenerse en cuenta que no se está ante una determinación de la cuota sino del índice o coeficiente corrector aplicable para determinar la cuota, con lo que no se da un incremento de la base a la que aplicar el índice o coeficiente corrector, pues la “base” sigue siendo la misma, el precio de la superficie según Tarifas. En otras palabras, el incremento de la cuota total por superficie no es proporcional al incremento de la superficie, sino al incremento de valor del resto de elementos tributarios que usan la superficie”.

* **RECINTES DE LES FIRES**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V2256-06, de 15 de novembre de 2006.

“A efectos de la determinación del elemento tributario “superficie de los locales”, no se computará la superficie no construida o descubierta destinada a viales que sirvan para dar acceso y comunicación a las distintas zonas del recinto ferial o a jardines, siempre que en la misma no se realice directamente la actividad del epígrafe 989.3, “Parques o recintos feriales”, o algún aspecto de la misma. Por el contrario, a efectos de dicha determinación, sí se computará toda superficie no construida o descubierta en la que se realice directamente, tanto de modo permanente como ocasional, la actividad del epígrafe 989.3, “Parques o recintos feriales”, o algún aspecto de la misma, aunque objetivamente dicha superficie esté destinada a viales para acceder y comunicar las distintas zonas del recinto ferial o a jardines. Dicho cómputo se efectuará, en su caso, teniendo en cuenta los supuestos previstos en la letra b) de la regla 14^a.1.F) de la Instrucción”.

9.3. Element “potència instal·lada”

* **TRANSFORMADORS**

Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Central de 28 de novembre de 2001, RG 7290/2000.

“La potencia de los transformadores deberá computarse o no, dependiendo de que su función sea exclusivamente la de rectificar o adecuar la tensión de la energía eléctrica o tenga otra que la afecte directamente en la producción”.

* **TRANSFORMADORS I RECTIFICADORS**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 15 de març de 2002, recurs núm. 12/2002, ponent: Sra. García Vicario.

“La norma 14-1.A) recoge una exclusión de los transformadores y rectificadores de potencia, pero dicha exclusión está supeditada a que se pruebe que no está directamente afecto al proceso productivo, debiéndose concluir que sólo cuando los transformadores y rectificadores de corriente son meros elementos auxiliares, que permiten el uso de la energía eléctrica una vez transformada por otras máquinas del proceso productivo, su potencia nominal no es computable como elemento tributario, lo que no es el caso presente”.

* **ENERGIA UTILITZADA**

STS de 20 de novembre de 2001, recurs núm. 2855/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“No es contrario al principio de igualdad que no se apliquen las mismas tarifas a los hornos que utilizan la energía eléctrica que a los que utilizan otros combustibles: Aunque en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 parece haberse prescindido de la sujeción al IAE de los hornos no eléctricos (quizás por un olvido), ello no implica que se esté ante una discriminación “positiva” de los hornos eléctricos, en contraste con los que no lo son, pues lo cierto es que los citados hornos eléctricos siempre han estado sometidos a la Licencia Fiscal pertinente o, ahora, al IAE”.

* **TANC FORMIGONERA**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 24 de gener de 2003, recurs núm. 81/2002, ponent: Sra. García Vicario.

“Ha de incloure la potencia instalada correspondiente a las cubas hormigoneras de los camiones hormigoneras en una planta dosificadora-mezcladora de las materias primas básicas del hormigón”.

9.4. Locals

* **ACTIVITAT SIMULTÀNIA EN DIFERENTS LOCALS**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 30 de gener de 1996, recurs núm. 371/1993, ponent: Sr. Acevedo y Campos.

“La regla 10.3 de las Instrucciones contempla el supuesto del ejercicio de una actividad en varios locales, en cuyo caso el sujeto pasivo debe satisfacer tantas cuotas mínimas como locales se utilicen; es decir, si la misma actividad se lleva a cabo en varios locales se entienden realizadas diversas actividades o, lo que es lo mismo, distintos hechos imponibles que generan tantas cuotas como locales; ahora bien, para que ello sea así es preciso que la actividad se desarrolle de manera simultánea en los distintos locales, circunstancia que es la que determina la aparición de la diversificación de la actividad y de los distintos hechos imponibles; por el contrario, si la actividad se desarrolla sucesivamente en dos locales distintos, no hay diversas actividades sino una sola actividad que primero se realiza en un local y después en otro, y, por consiguiente, un solo hecho imponible”.

* **ESTABLIMENTS AMB MÀQUINES RECREATIVES I D'ATZAR**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 27 d'abril de 1998, recurs núm. 4441/1995, ponent: Sr. Manglano Sada.

“Los titulares de establecimientos que tengan instaladas máquinas recreativas y de azar deberán tributar por los dos epígrafes, con independencia de la titularidad de las máquinas en cuestión, ya que para las Tarifas del Impuesto estamos ante dos actividades diferentes, gravadas por separado. De ahí que, con buen criterio, la demandante mantuviera dos altas: la del epígrafe 969.6 por los establecimientos y la del epígrafe 696.4 (cuota nacionales) por las titularidades de las máquinas. No es de aplicación al presente supuesto lo dispuesto en la Regla Decimotercera de la instrucción para la aplicación de las Tarifas, por cuanto la misma permite optar al contribuyente, cuando la misma actividad tiene asignada más de una clase de cuotas, circunstancia esta que no concurre en el supuesto que se contempla, pues la actividad consistente en la titularidad del establecimiento en el que hay instaladas máquinas recreativas (sea o no salón recreativo o de juego), tiene asignada una clase de cuota, la municipal; mientras que, por su parte, las actividad consistente en la titularidad de las máquinas, sólo tiene asignada una clase de cuota, concretamente la nacional”.

* **LOCAL DESTINAT INDIRECTAMENT A L'ACTIVITAT**

STSJ de Balears de 14 de novembre de 1995, recurs núm. 673/1992, ponent: Sr. Castillo Castillo.

“El local de autos carece de la mínima infraestructura para el desarrollo de cualquier actividad, dada la falta de embaldosado, estructura, mobiliario, así como la

carencia de contador de consumo de fluido eléctrico, por lo que debe estimarse que dicho local permaneció cerrado y vacío durante el ejercicio de 1992, careciendo de actividad gravada por el Impuesto de Actividades Económicas, debiendo haberse dado de alta como local afecto indirectamente a la actividad, de conformidad con lo establecido en la regla 14.F.h) de la Instrucción”.

10. Tarifes

10.1. Constitucionalitat

* CONSTITUCIONALITAT: COMPETÈNCIA DE L'ESTAT

STC 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989. Aspecte d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar: FJ 26.

“Es constitucional la base quinta del art. 86.1 LHL, objeto de impugnación por los órganos de la Comunidad Autónoma de Cataluña, por cuanto que la posibilidad que permite el mismo para que las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas fijen cuotas provinciales o nacionales entra también de lleno, en la competencia del Estado prevista en el art. 149.1.14 CE”.

* RESERVA DE LLEI I LEGISLACIÓ DELEGADA

STSJ de Galicia de 22 de novembre de 1996, recurs núm. 8340/1994, ponent: Sr. Guerrero Zaplana.

“Los elementos esenciales del IAE (hecho imponible, sujetos pasivos y cuota tributaria), de acuerdo con el principio de reserva de Ley en materia tributaria (art. 33.3 de la CE), vienen definidos en la LHL, sin perjuicio de su desarrollo por la técnica de la legislación delegada autorizada por el art. 82 de la CE, en lo atinente al componente esencial de la cuota tributaria cual es la Tarifa, en los términos del art. 86 de la LHL, conjunto normativo que informa la exacción del propio Impuesto, vinculando a los Ayuntamientos a la hora de intervenir decisoriamente sobre la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación de aquel incremento e índice de situación. En definitiva, dicha competencia municipal, llamada a cumplir la exigencia constitucional de la autonomía y suficiencia de las Haciendas Locales (art. 133.2 CE), está condicionada no sólo por los elementos configuradores del IAE descritos en la LHL, sino también por el desarrollo normativo que contenga aquella legislación delegada, siempre que esté ajustada a las citadas bases. El Gobierno estaba habilitado para complementar y desarrollar la propia LHL en la definición de un elemento no esencial del tributo, como lo era el concepto de local en el que se ejercen las actividades sujetas al IAE”.

* EXERCICI DE LA POTESTAT DELEGADA EN TERMINI

STS de 2 de juliol de 1992, recurs núm. 1957/1990, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“Es muy cierto que la LHL dispuso en su art. 86.2 que “el plazo para el ejercicio de la delegación legislativa concedida al Gobierno... será de un año a contar desde la

entrada en vigor de la presente Ley”, que, con arreglo a su Disposición Final.2, se produjo al día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado” (la cual tuvo lugar en el de 30 de diciembre de 1988), por lo que tal plazo de un año terminaba el 30 de diciembre de 1989, en tanto que el ejercicio de dicha delegación legislativa no tuvo lugar hasta el 28 de septiembre de 1990. Sin embargo, por la Disposición Final cuarta de la Ley 5/1990, de 29 junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria aquel plazo de un año que concluía el 30 de diciembre de 1989 según la LHL quedó establecido en el 1 de octubre de 1990 por la Ley 5/1990, de 29 junio; y, habiéndose dictado el Real Decreto Legislativo en 28 de septiembre de 1990, es manifiesto que lo fue dentro de plazo; sin que esta Sala pueda entrar a enjuiciar el plazo concedido por la Ley 5/1990, que, por su propia naturaleza, escapa a todo control jurisdiccional. A mayor abundamiento, la Ley 5/1990 cumple la doble función de señalar un plazo para el ejercicio de la delegación legislativa y determinar las bases sobre las que debe ejercitarse, toda vez que lo hace por remisión a las contenidas en el art. 86 LHL, lo cual no incide en ningún supuesto de infracción del ordenamiento jurídico”.

10.2. Grups i epígrafs

* **SECTORS DECLARATS EN CRISI (REGLA 14A.3 DEL REIAL DECRET LEGISLATIU 1175/1990)**

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 31 d'octubre de 2002, recurs núm. 1751/1998, ponent: Sr. Martínez-Vares García.

“El ámbito de de aplicación se extiende a las empresas pertenecientes a sectores declarados en crisis para los que se apruebe la reconversión de sus planes de trabajo, existiendo en empresa dedicada a la actividad de minería del carbón y que sobrevive gracias a las ayudas públicas y que reduce su plantilla continuamente, sin que sea exigible una declaración por ley de la existencia de crisis en dicho sector”.

* **EPÍGRAF 111.1 (EXTRACCIÓ I PREPARACIÓ D'HULLA)**

STSJ d'Astúries de 18 de gener de 2006, recurs núm. 14/2003, ponent: Sr. Robledo Peña.

“Incardinada la actividad ejercida en el epígrafe 111.1, por extracción y preparación de hulla excepto hulla subbituminosa, no sólo en atención al contrato de fecha 1 de julio de 1993 que la vincula con la empresa que ostenta la concesión minera, y al objeto social de la entidad, referido a la actividad minera en sentido amplio, sino, y en especial, a la realidad de la actividad desarrollada que se deriva del expediente del que resulta evidente la actividad minera desarrollada en la explotación a cielo abierto de carbón para la mercantil Hullas del Coto Cortés, SA, frente al epígrafe 502.2 que invoca la recurrente, y por el cual ya venía tributando, relativo a consolidación y preparación de terrenos para la construcción de edificaciones, incluidos sistemas de agotamiento y dragados, siendo así que resulta acreditado y no contradictorio que en el referido municipio se realizan ambas actividades, deberán incluirse las labores extractivas de mineral en la matrícula del Impuesto en aquel epígrafe como actividad desarrollada en la explotación que no encuentra cobertura en el 502.2”.

* **GRUP 151 (PRODUCCIÓ, TRANSPORT I DISTRIBUCIÓ D'ENERGIA ELÈCTRICA)**

STS de 15 de juny de 1996, recurs núm. 207/1993 ponent: Sr. Gota Losada.

“Las normas cuarta y quinta del grupo 151 no constituyen un desarrollo legislativo acorde con las bases establecidas en el art. 86 y en el art. 90 LHL, por lo que tienen la naturaleza de meras disposiciones reglamentarias, que por infringir, como se ha demostrado, las bases mencionadas, deben declararse inaplicables, dejando, por tanto, sin fundamento legal alguno a los apartados 1 y 2 del art. 1 y apartados 1 y 2 del art. 2 del Real Decreto 1589/1992, de 23 diciembre, que las reproducen y desarrollan, por lo cual estos últimos preceptos han incurrido en nulidad de pleno derecho de conformidad con lo dispuesto en el art. 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 julio 1958, vigente cuando se promulgó el Real Decreto 1589/1992”.

* **EPÍGRAF 152 (FABRICACIÓ I DISTRIBUCIÓ DE GAS)**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 30 de maig de 2006, recurs núm. 233/2005, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“Queda meridianamente claro que en el sector gasístico debe distinguirse entre Transportistas, distribuidores, y comercializadores: Transportista, es el que hace llegar el gas desde su origen al distribuidor; Distribuidor, es el que hace llegar el gas a los puntos de consumo. Comercializador, quien compra gas para su venta al consumidor. (...). Con la interpretación que hace la administración todas las actividades quedarían englobadas en el mismo epígrafe, equiparando al transportista y al distribuidor. (...). A juicio de la Sala, el transporte de gas por medio de gaseoducto a 60 o mas bares, debe ser una actividad, propia del transporte de gases, e integrada en el epígrafe 123.2; mientras que la actividad de distribución de gas, a través de gaseoductos de hasta 16 bares de presión, es una actividad de distribución, que debe quedar integrada en el epígrafe 152”.

* **EPÍGRAF 413.4 (INCUBACIÓ I VENDA DE POLLETS NOUNATS, MITJANÇANT LA COMPRA D'OUS FÈRTILS)**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 30 de maig de 2006, recurs núm. 233/2005, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“Esta configuración de las tarifas como una lista abierta de actividades económicas, conteniendo auténticos «cajones de sastre» de cualesquiera actividades, no supone incidir en analogía en la determinación del hecho imponible: el procedimiento analógico es utilizado, por voluntad expresa del legislador, para la fijación del montante de la prestación, pero no así para la determinación de la existencia de la obligación tributaria. (...). La discusión se plantea respecto al carácter que haya de darse a esta última frase («mediante la compra de huevos fértiles»), que la apelante considera esencial y decisiva en el Epígrafe, mientras que las consultas que han quedado referenciadas se refieren a la simple «particularidad de que, en este caso, los huevos objeto de incubación proceden de sus propias granjas». La norma no exige identidad, sino sólo semejanza. Lo esencial del Epígrafe es la incubación y venta de polluelos recién nacidos. La procedencia, sea compra de huevos fértiles o sea de huevos de incubación de granjas propias, ha de estimarse, a juicio de la Sala, como accesoria, en el sentido de que no desvirtúa ni impide la semejanza que predica la repetida Regla 8ª de la Instrucción”.

* **GRUP 647 (COMERÇ AL DETALL DE PRODUCTES ALIMENTARIS I BEGUDES EN GENERAL)**

STSJ de Galicia de 14 de març de 1997, recurs núm. 7003/1995, ponent: Sr. Vesteiro Pérez.

“La actividad que describen los epígrafes 647.2, 3 y 4 son iguales y se refieren al comercio al por menor de alimentos y bebidas en régimen de autoservicio (no con vendedor, pues estaríamos en el epígrafe 647.1) o mixto en establecimientos cuya sala de ventas debe tener una superficie en metros cuadrados determinada o en supermercado para entender aplicable uno u otro epígrafe. Precisamente por ello, es dicho elemento de la superficie de los locales el que se ha tomado en consideración para el cálculo de la cuota de tarifa por lo que se cumple así, precisamente, el supuesto previsto en la regla 14.f).j) del anexo II y no puede atenderse a la superficie del local (otra vez) para ser utilizado como coeficiente de incremento municipal, o elemento complementario o añadido a la cuota de la tarifa, por lo que procede estimar las pretensiones de la parte recurrente”.

* **EPÍGRAF 647.3 (COMERÇ AL DETALL)**

STSJ d'Astúries de 14 de gener de 2003, recurs núm. 1347/1998, ponent: Sr. Querol Carceller.

“El comercio al por menor de un amplio surtido de bienes de consumo, con predominio de los productos de alimentación y bebidas no debe incluirse en el Epígrafe 661.3 relativo al comercio en almacenes populares, sino en el Epígrafe 647.3”.

* **EPÍGRAF 652.1 (FARMÀCIES: COMERÇ AL DETALL DE MEDECINES, PRODUCTES SANITARIS I D'HIGIENE PERSONAL)**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 7 de novembre de 1996, recurs núm. 730/1993, ponent: Sra. Iranzo Prados, i STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 7 de febrer de 1997, recurs núm. 603/1996, ponent: Sr. López-Muñiz Goñi.

“En el epígrafe 652.1 de las Tarifas del Impuesto se establece como actividad gravada el comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal, comprendiendo el comercio al por menor de medicamentos, tanto esta actividad de dispensación, como la elaboración de los mismos. La determinación de que se entiende por medicamentos está recogida en el art. 6 de la Ley 25/1990, de 20 diciembre, que establece que sólo serán medicamentos los legalmente reconocidos como tales, y que se enumeran a continuación: a) las especialidades farmacéuticas, b) las fórmulas magistrales, entendiendo como tales, el art. 8.8, como el medicamento destinado a un paciente individualizado preparado por el farmacéutico, o bajo su dirección para cumplimentar expresamente una prescripción facultativa y dispensado en su farmacia o servicio farmacéutico. Por ello debe entenderse que las fórmulas magistrales, están incluidas dentro del concepto de medicamentos, y, por tanto, incluida dicha actividad en el epígrafe 652.1”.

* **EPÍGRAF 653.3 (VENDA DE PRODUCTES DE FERRETERIA, PARAMENT, ORNAMENT I REGALS O RECLAM)**

STSJ d'Astúries de 16 d'octubre de 2002, recurs núm. 1317/1998, ponent: Sra. González-Lamuño Romay.

“La parte recurrente sostiene que no es correcto el encuadre en el epígrafe 653.3, toda vez que constituye la venta de productos de ferretería, menaje, adorno y rega-

los o reclamo (y evidentemente esa no es la finalidad de la organización empresarial que representa), actividades todas ellas que no se corresponden con las realizadas por esta parte. Criterio de parte que también ha de ser desestimado por remisión a los razonamientos hasta ahora expuestos que descartan la inclusión de su establecimiento en el epígrafe 661.3 por contar con secciones múltiples venta auto-servicio o preselección, surtido relativamente amplio y poco profundo, y arma de precios baja y servicio reducido, al entender que la actividad es la del comercio al por menor, en régimen de autoservicio o mixto, de alimentación o bebidas acompañada de venta de artículos de droguería y perfumería, para lo cual facultan los epígrafes 647. 2, 3 y 4 y residualmente variados artículos de gancho o promoción (bazar y ferretería) pero no el artículo 647.2 y 3 por lo que adicionalmente debe tributar por el epígrafe correspondiente”.

*** EPÍGRAF 661.2 (COMERÇ EN HIPERMERCATS)**

STSJ de Catalunya de 19 de desembre de 2002, recurs núm. 1471/1998, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“Es impropediente considerar como hipermercado un establecimiento dedicado a la comercialización de productos destinados al ocio juvenil, material destinado a bebés y productos de alimentación infantil, debiendo incluirse en el Epígrafe 662.2. En efecto, la actividad de la actora no puede incluirse dentro del concepto de hipermercado pues no comercializa un amplio surtido de productos alimenticios ya que sólo vende los propios de la alimentación infantil y por otra parte, tampoco se pone a disposición de los clientes servicios tales como peluquería o restaurantes”.

*** EPÍGRAF 661.2 (COMERÇ EN GRANS SUPERFÍCIES)**

STSJ de Madrid de 25 de novembre de 1997, recurs núm. 45/1996, ponent: Sr. Palomino Marín.

“Las Notas comunes segunda y tercera del epígrafe 661.2 de las Tarifas del Impuesto son previsiones específicas de una norma de rango legislativo que excluye el esquema genérico de actividad y superficie: donde haya un hipermercado (incluso dentro de un centro que incluye a otros comercios), el titular del centro y de la actividad de hipermercado tributará por toda la superficie, y a su vez no tributarán por ella esos otros comerciantes que lo harán sólo por la actividad. La distinción entre Centro Comercial e Hipermercado es intrascendente ante la previsión específica que regula el caso”.

*** EPÍGRAF 661.3 (COMERÇ EN MAGATZEMS POPULARS)**

STSJ d'Astúries de 17 desembre de 2002, recurs núm. 1404/1998, ponent: Sr. Gallego Otero.

“Procede la inclusión en el epígrafe 661.3, relativo a “comercio en almacenes populares, entendiendo por tales aquellos establecimientos que ofrecen en secciones múltiples y venden en autoservicio o en preselección un amplio surtido de bienes de consumo...” en lugar del epígrafe 653.3, relativo a “venta de productos de ferretería, adornos, regalo...”.

*** EPÍGRAF 662.2 (COMERÇ AL DETALL)**

STSJ de Cantàbria de 19 de febrer de 1998, recurs núm. 1716/1996, ponent: Sr. García Gil.

“A efectos de la inclusión o no de una determinada actividad en el epígrafe 662.2 ha de atenderse al carácter mixto o integrado del comercio, supeditado a la inexistencia de predominio en la venta de unos artículos sobre otros, pues, de lo contrario, de existir tal predominio, hallándose las actividades clasificadas en otros epígrafes, serán éstos los que se apliquen. Y éste es el supuesto ante el que nos encontramos, por cuanto pudo la Inspección comprobar cómo de la superficie de la sala de ventas de cada uno de los cinco locales de la empresa, que oscila entre los 351 m² y los 406 m², sólo 2 m² se destinan a la venta de vestidos, calzado y complementos, con el consiguiente claro predominio del comercio de alimentación y bebidas, objeto primordial de su actividad”.

*** EPÍGRAF 691.2 (REPARACIÓ DE VEHICLES AUTOMÒBILS, BICICLETES I ALTRES VEHICLES)**

STS de 2 de juliol de 1992, recurs núm. 1957/1990, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“El reproche se proyecta en una doble vertiente: de un lado, que las cuotas resultantes de los Epígrafes 691.2 y 751.1 exceden del 15 por 100 del beneficio medio presunto de las actividades a que aquéllos se refieren; y, de otro, que los estudios e informes al respecto, incorporados al expediente, son escuetos, no existen en otros casos, son erróneos y, en general, no son fiables. Como dice el Consejo de Estado en su preceptivo informe (y subraya el señor Abogado del Estado), “es obvio que la determinación del beneficio medio de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción, por el momento, de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos. Semejante tarea sólo podía realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados”. Y, en efecto, a la Comisión Técnica de la Administración se unió la Comisión bipartita de ésta y representaciones de la vida local para, finalmente, incluirse la participación y audiencia de los sectores interesados, a través del Consejo General de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los Colegios Profesionales afectados. Es por estos cauces -y no de manera gratuita y arbitraria- como llegaron a establecerse los parámetros económicos de la norma promulgada, lo que excluye cualquier reproche de inconsistencia o superficialidad. Naturalmente, la dificultad intrínseca de la fijación del beneficio medio de cada actividad y su distanciamiento del caso concreto (precisamente, por ser “beneficio medio presunto”) hace que puedan concebirse ejemplos donde aparezca la cuota resultante de la tarifa superior al 15 por 100 de aquéllos, como hace la recurrente, o inferior a él como expone el señor Abogado del Estado al contestar la demanda”.

*** EPÍGRAF 751.1 (APARCAMENTS)**

STSJ d'Astúries de 22 d'abril de 1998, recurs núm. 1085/1995, ponent: Sra. González-Lamuño Romay.

El epígrafe 751.1 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto aprobadas por Real Decreto 1175/1990, de 20 septiembre, clasifica la explotación de todo tipo de aparcamientos, no teniendo trascendencia alguna la fórmula empleada para desarrollar la actividad; la referencia a la “guarda y custodia” fue introducida con pos-

terioridad por la reforma de la Ley 39/1992, es por ello que al formularse la declaración de alta, no existían las motivaciones que posteriormente se introducen, encontrándose con anterioridad dado de alta en la antigua Licencia Fiscal en el epígrafe correspondiente a “Garages Cubiertos”.

*** GRUP 812 (CAIXES D’ESTALVI)**

STS de 30 d’abril de 1998, recurs núm. 7676/1996, ponent: Sr. Gota Losada.

“Se fija como doctrina legal: Primero.- Que el Grupo 812 de las vigentes Tarifas no implica que las Cajas de Ahorro y, en concreto, “La Caixa”, estén sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, con carácter subjetivo, antes al contrario deberán tributar de acuerdo con las normas generales reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas o sea Ley 39/1988, de 30 diciembre, de Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, de Tarifas e Instrucción del Impuesto y demás disposiciones de aplicación, por las actividades que realice no comprendidas en el Grupo 812. Segundo.- La actividad de “Cajas de Ahorro”, como “entidades de crédito”, aparece definida en el art. 1, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas, según la redacción dada por el art. 39.3 de la Ley 26/1988, de 29 julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, y demás disposiciones financieras que les son aplicables. Tercero.- “La Caixa” debe concretamente estar matriculada en el Grupo 631, “Intermediación del Comercio”, por cada local, si realiza la actividad de mediación en la venta, de medallas conmemorativas de oro, plata, etcétera”.

*** EPÍGRAF 821 (ASSEGURANÇA DE VIDA I CAPITALITZACIÓ)**

STS de Madrid de 22 de juliol de 2002, recurs núm. 2400/1998, ponent: Sr. González Escribano.

“Por parte del Ayuntamiento de Leganés no se estima procedente la inclusión de la actividad realizada por la recurrente, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe 823 de «otras entidades aseguradoras» de la Sección 1ª de las vigentes tarifas, sino que la Administración entiende que su inclusión ha de ser en el epígrafe 821 relativo a «seguros de vida y capitalización» y en el epígrafe 822 relativo a «seguros de enfermedad y riesgos diversos». (...) A la recurrente, preexistente a estas normas, no le es de aplicación la distinción entre los ramos de seguros de vida y no vida, con lo cual no tiene la obligación de distinguir; y si determinar que su objeto social está vinculado al negocio asegurador en general, lo cual conlleva con los argumentos anteriores a la estimación del recurso”.

*** EPÍGRAF 831.9 (ALTRES SERVEIS FINANCERS)**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 22 de novembre de 2002, recurs núm. 52/2002, ponent: Sr. Manglano Sada.

“Plantea la parte actora su oposición a que los actos liquidatorios apliquen a su base imponible las tarifas correspondientes al epígrafe 831.9 (Otros servicios financieros) de la Sección 1ª, en lugar del pretendido epígrafe 847 por el que hasta entonces tributaba a efectos del IAE. Sin embargo, no puede pretender la entidad actora que se la siga incluyendo en el epígrafe pretendido 847 (Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones) y pagar una cuota nacional, al amparo del tramo

final de su nota primera «...así como cualquier otro de naturaleza análoga a los anteriores», puesto que en las oficinas de correos de todos los municipios de Alicante consta acreditado que se pueden realizar todas las operaciones financieras propias del Deutsche Bank SAE, en virtud del contrato suscrito con dicha entidad bancaria, lo que posibilita que se realicen operaciones financieras como préstamos, cuentas de ahorro y corrientes, tarjetas, contratación de fondos de inversión y activos financieros, red de cajeros, etc., que en nada guardan relación con los servicios postales o telegráficos. Por el contrario, parece pertinente su inclusión en el epígrafe 831.9 de la Sección 1ª de las Tarifas del IAE, aprobadas junto a la Instrucción para su aplicación por el RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, toda vez que dicha actividad económica debe encuadrarse como «otros servicios financieros», dentro del grupo 831 de «Auxiliares financieros», en calidad de agencia de una entidad bancaria y con los servicios que habitualmente presta ésta”

*** EPÍGRAF 832 (ACTIVITATS D'INTERMEDIACIÓ EN EL SECTOR D'ASSEGURANCES)**

STSJ de Catalunya de 30 d'octubre de 2002, recurs núm. 725/1997, ponent: Sr. Barrientos Pacho.

“Las actividades llevadas a cabo por entidad bancaria ha de sujetarse en el Epígrafe 832, siendo improcedente su consideración como incluida dentro de la actividad bancaria, dada la unificación de ambas actividades tarifarias por expresa previsión legal a partir del ejercicio 1997”.

*** EPÍGRAF 883 (PROMOCIÓ D'EDIFICACIONS)**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 17 de març de 2003, recurs núm. 4117/1997, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“En el rendimiento medio presunto de una actividad dirigida a la promoción de viviendas, las expectativas de venta de los inmuebles construidos guardan cierta proporción, no sólo con las edificaciones elevadas sobre el suelo sino también con los espacios verdes, zonas ajardinadas y de recreo que oferte el promotor a los futuros propietarios de esas viviendas, porque no tiene duda de que el ofrecimiento de esas zonas de esparcimiento -no necesariamente de terrenos de cesión gratuita al Municipio- que contribuyen a la mejor calidad de vida de los futuros residentes, significa al mismo tiempo para quienes promocionan ese tipo de viviendas, una mayor expectativa de beneficios que deben ser considerados a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas en cuanto que, como ha quedado dicho líneas más arriba, grava el rendimiento medio presunto de la actividad considerada y es beneficio presunto el que se materializa a través de la oferta de viviendas con zonas de jardín y de recreo de las que puedan disfrutar los propietarios de las viviendas anejas a ellos”.

*** EPÍGRAF 833.1 (PROMOCIÓ DE TERRENYS)**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de març de 2003, recurs núm. 2779/1997, ponent: Sr. Toledano Cantero.

“Al estar acreditada únicamente la venta de un terreno en 1992, será procedente la liquidación correspondiente a dicho ejercicio e improcedentes la liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1993 a 1996”.

* **EPÍGRAFS 833.1 I 833.2 (PROMOCIÓ IMMOBILIÀRIA)**

STSJ d'Aragó de 10 d'octubre de 2002, recurs núm. 1241/1998, ponent: Sr. Rapún Gimeno.

“En cuanto a las clasificación de la promoción inmobiliaria ha de distinguirse entre las actividades comprendidas en los Epígrafes 833.1 y 833.2 de las Tarifas, con la consiguiente determinación de los datos cuadrados a incluir en la liquidación y teniendo en cuenta los conceptos de metros cuadrados construidos y edificados”.

* **EPÍGRAF 833.2 (PROMOCIÓ D'EDIFICACIONS)**

Resolució del TEAC de 5 de febrer de 2003, recurs núm. 1887/2001.

“Las adjudicaciones inmobiliarias realizadas por una cooperativa tributan en el IAE, aunque el objeto de la misma no sea la venta de inmuebles, sino su adjudicación a los cooperativistas, y lo hacen en función de los metros cuadrados adjudicados. La adjudicación de los bienes inmuebles por parte de las cooperativas a sus socios, se incluye en el IAE en el epígrafe dedicado a la “promoción de edificaciones”, por lo que deberán tenerse en cuenta los parámetros en éste incluidos con el fin de calcular la cuota del Impuesto. Uno de estos parámetros es el número de metros entregados, siendo asimilable el concepto de entrega a los vendedores con el de adjudicación a los cooperativistas, lo que implica que dichos metros han de tenerse en cuenta a la hora de calcular la cuota variable del Impuesto”.

* **EPÍGRAF 833.2 (PROMOCIÓ D'EDIFICACIONS)**

STS de 23 de mayo de 2006, recurso de casación en interés de la ley núm. 62/2002, ponent: Sr. Frías Ponce.

“Se fija la siguiente doctrina legal: “La actividad de compra o venta que realiza una sociedad filial de una entidad bancaria, en nombre y por cuenta propia, de edificaciones adjudicadas en subastas judiciales a la entidad bancaria en ejecución de créditos impagados, debe quedar encuadrada, a efectos de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el Epígrafe 833.2 “Promoción de edificaciones”, de la Sección Primera de las Tarifas”.

* **EPÍGRAF 833.2 (PROMOCIÓ D'EDIFICACIONS)**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de març de 2003, recurs núm. 4156/1997, ponent: Sr. Eseverri Martínez; i STSJ d'Andalusia (Granada) de 17 de març de 2003, recurs núm. 4117/1997, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“En la base tarifaria, compuesta de cuota fija y cuota variable en función de los metros cuadrados edificados, han de incluirse en dicha cuota variable los metros cuadrados de espacios libres destinados a zonas de esparcimiento, recreo y ajardinadas”.

* **EPÍGRAF 931 (ACTIVITATS D'ENSENYAMENT REGLAT)**

STSJ de Madrid de 21 de juny de 2002, recurs núm. 1738/1998, ponent: Sr. González Escribano.

“El incremento de la cuota asignada a las actividades de enseñanza reglada, en el 25 por 100, en el caso de prestarse el servicio de media pensión, ha de aplicarse antes de sumarse el elemento superficie a la cuota de tarifa”.

- * **EPÍGRAF 932.1 (ACADÈMIES DE PERRUQUERIA)**
STSI de la Comunitat Valenciana de 22 de maig de 1998, recurs núm. 3030/1995, ponent: Sr. Manglano Sada.
 “El recurrente se dio de alta a efectos del IAE bajo el epígrafe 932.1, correspondiente a Academia de peluquería. Sin embargo, la Administración le giró dos liquidaciones por IAE correspondiente a dos epígrafes: el 932.1 ya referido y el 972.1 por la actividad de Servicio de peluquería de señoras y caballeros, por considerar que las alumnas de la academia realizaban una actividad de prácticas de peluquería con clientes, de forma remunerada. No cabe duda que los aspectos necesarios de una actividad, los que son parte inseparable y complementaria de la misma no se pueden considerar a efectos fiscales como una actividad diferenciada y autónoma. Así, es impensable que una actividad de Academia de peluquería pueda existir sin la realización de prácticas, que no por ser remuneradas en cuantías poco más que simbólicas cambia su naturaleza complementaria de la enseñanza. La actividad principal es la de enseñanza de peluquería (epígrafe núm. 932.1 a efectos del IAE), mientras que la de prestación de servicios de peluquería es accesoria de aquélla y no debe tributar como actividad respecto al IAE, máxime si la Administración no prueba la existencia del hecho imponible generador de su exigencia”.

- * **EPÍGRAF 969.4 (MÀQUINES RECREATIVES I D'ATZAR)**
STSI de Madrid de 22 de novembre de 1996, recurs núm. 212/1995, ponent: Sr. Calderón González.
 “De acuerdo con las tarifas -969.4 y 969.6-, en el supuesto enjuiciado, la actora realiza tres actividades distintas: 1) Una que es ejercida como propietario de las Máquinas, como sujeto que realiza la actividad de prestación de servicios recreativos (clasificada en el epígrafe 969.4 de la Sección primera). Su cuota es nacional. 2) Otra que es ejercida como titular del establecimiento donde están aquéllos ubicados, como sujeto que realiza la actividad de cesión de espacio físico al propietario de las máquinas para su instalación (igualmente clasificada en el epígrafe 969.4, de la Sección primera). Esta es de cuota municipal. 3) Una tercera ejercida por el titular del establecimiento como sujeto que realiza la actividad de “Salón recreativo y de juego”, clasificada en el epígrafe 969.6, de la Sección primera. Esta es de cuota municipal. En virtud de la Regla sexta.g) de la Instrucción, la superficie de las máquinas no se considera local respecto de las dos primeras actividades, pero sí de la tercera”.

- * **EPÍGRAF 969.7 (ALTRES MÀQUINES AUTOMÀTIQUES)**
STSI de Catalunya de 17 de setembre de 2002, recurs núm. 2316/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.
 “En relación con la actividad desarrollada por las entidades bancarias a través de los cajeros automáticos situados fuera de las oficinas bancarias, es procedente la inclusión en el Epígrafe 969.7, relativo a otras máquinas automáticas, siendo determinante la no consideración del cajero como establecimiento o local”.

- * **NOTA COMUNA PRIMERA (INICI ACTIVITAT PROFESSIONAL) DE LA SECCIÓ SEGONA**
STSI de Castella-la Manxa de 7 de maig de 1996, recurs núm. 1239/1994, ponent: Sr. Delgado Piqueras.

“De la lectura del precepto se deduce con toda claridad la intención del legislador de dar un empuje a quienes inician el ejercicio de una actividad profesional, haciendo menos gravosa la carga fiscal que hubieran de soportar por este tributo durante un quinquenio. Y ésta es la circunstancia de la recurrente, pues hemos de considerar que los quince días que figuró como “alta” en julio de 1991 demuestran nada más el cumplimiento de un requisito legal con vistas a ejercer la actividad profesional. Pero esta intención no llegó realmente a materializarse y de ahí que las declaraciones por IVA e IRPF de ese período fueran en blanco, al no haberse desarrollado la actividad. Esa efímera constancia en el registro fiscal revela que, por las razones que fuera, la actora hubo de posponer su deseo de ejercer como abogado, finalmente cumplido a partir del 3 de julio de 1992. Luego con posterioridad al comienzo de aplicación del IAE”.

10.3. Contestes per la Direcció General de Tributs a consultes

Agència de transports: consulta núm. V1122-06, data 15 de juny de 2006.

Agent activitats artístiques, lloc d'execució: consulta núm. 0691-02, data 6 de maig de 2002.

Activitat de serveis, classificació a les tarifes de l'impost: consulta núm. 1084-02, data 16 de juliol de 2002.

Agents urbanitzadors a què es refereix la Llei 6/1994 de la Comunitat Valenciana, reguladora de l'activitat urbanística: Actuacions: consulta núm. 1539-02, data 11 d'octubre de 2002.

Agrupació d'interès econòmic. Subjecte a l'impost: consulta núm. 0023-02, data 15 de gener de 2002.

Aïllants, fabricació d'aïllants a partir de materials diversos; consulta núm. 0560-03, data 23 d'abril de 2003.

Anàlisis clíniques en persones i animals: consulta núm. V1119-06, data 15 de juny de 2006.

Animals vius: rúbriques que habiliten per a la seva compravenda: consulta núm. 0676-02, data 6 de maig de 2002.

Antenes de televisió: instal·lació: consulta núm. 1697-02, data 7 de novembre de 2002.

Aparells i mitjans audiovisuals: comerç al detall. Lloguer d'aparells i mitjans audiovisuals. Instal·lació d'antenes de televisió: consulta núm. 1697-02, data 7 de novembre de 2002.

Arrendament d'indústria sobre el centre de geriatria: consulta núm. V0009-07, data 4 de gener de 2007.

Arròs: assecatge, emmagatzematge i venda a l'engròs: consulta núm. 0122-03, data 30 de gener de 2003.

Artista que disposa de locals per a l'exercici de la seva activitat. Classificació de l'activitat de titellaire: consulta núm. 0690-02, data 6 de maig de 2002.

Assaig i proves de motocicletes de sèrie i prototips per encàrrec de les empreses que les fabriquen: consulta núm. V0681-07, data 4 d'abril de 2007.

Assaigs clínics, projecte: consulta núm. V0943-07, data 11 de maig de 2007.

Assegurances: entitats asseguradores. Classificació: consulta núm. 0810-02, data 28 de maig de 2002.

Assegurances: vendes que cobren comissions per aquest motiu: consulta núm. 0162-04, data 5 de febrer de 2004.

Associació de floristes: consulta núm. V2475-05, data 9 de desembre de 2005.

Atenció i informació a viatgers de ferrocarril: lloc de consecució de l'activitat de prestació de serveis auxiliars: consulta núm. 0120-03, data 30 de gener de 2003.

Automòbil, còmput com a element tributari: consulta núm. 1953-02, data 17 de desembre de 2002.

Avicultura de carn: lloc de consecució de l'activitat d'incubació d'ous de l'Epígraf 413.4: consulta núm. 1500-04, data 1 d'octubre de 2003.

Bar que serveix esmorzars i menús al migdia: consulta núm. V2528-06m data 15 de desembre de 2006.

Bar i cafeteria; servei prestat des d'un quiosc a la via pública: consulta núm. V0531-07, data 14 de març de 2007.

Begudes alcohòliques: venda al detall: consulta núm. 0912-03, data 1 de juliol de 2003.

Caixes fortes i panys de seguretat, obertura. Classificació: consulta núm. 0871-02, data 5 de juny de 2002.

Captació d'aigua: Epígraf 161.2. Lloc d'execució de l'activitat. Exacció i distribució de quotes: consulta núm. 0132-02, data 1 de febrer de 2002.

Carrosseries i remolcs de vehicles industrials: fabricació i reparació de carrosseries. Comerç al detall de recanvis i accessoris per a vehicles: consulta núm. 0534-02, data 3 d'abril de 2002.

Casa rural: consulta núm. 1821-02, data 25 de novembre de 2002.

Cases rurals, lloguer: consulta núm. 0570-03, data 24 d'abril de 2003.

Cases rurals: intermediació per fer reserves: consulta núm. V0110-06, data 19 de gener de 2006.

Centre autoritzat de tractament de vehicles al final de la seva vida útil: consulta núm. 0762-04, data 25 de març de 2004.

Cessió d'espais a les façanes per a publicitat. Classificació: consulta núm. 0136-2, data 1 de febrer de 2002.

Col·legiat de la propietat immobiliària i gestor de finques: consulta núm. 0915-02, data 13 de juny de 2002.

Falconeria: extermini i espantada d'animals danyosos en aeroports mitjançant l'aplicació d'arts falconeres: consulta núm. 0707-01, data 5 d'abril de 2001.

Comerç a l'engròs de material mèdic i ortopèdic: consulta núm. V1205-06, data 22 de juny de 2006.

Comerç menor de carns, lliurament de carn a vaixells pesquers: consulta núm. V0976-07, data 18 de maig de 2007.

Comerç al detall de confeccions de pel·leteria: consulta núm. V0900-06, data 10 de maig de 2006.

Comerç al detall de premsa i revistes. Comerç al detall de masses fregides: consulta núm. 0786-02, data 23 de maig de 2002.

Comerç al detall de reclams publicitaris (encenedors, bolígrafs, calendaris, etc): consulta núm. V0083-06, data 18 de gener de 2006.

Compravenda de dominis d'Internet: consulta núm. 0442-02, data 15 de març de 2002.

Compravenda d'habitatges o locals en construcció a promotores mitjançant els

oportuns pagaments a compte i, quan hi hagi compradors interessats, venda del dret d'opció o el propi habitatge o local: consulta núm. V1097-07, data 28 de maig de 2007.

Compravenda i rehabilitació d'immobles. Classificació: consulta núm. 1083-02, data 16 de juliol de 2002.

Comunitat de béns: captació i afiliació de socis per a una altra entitat. Classificació: consulta núm. 0014-03, data 10 de gener de 2003.

Comunitat de béns: dedicada a la intermediació en l'alienació d'immobles propietat de terceres persones: consulta núm. V0811-07, data 17 d'abril de 2007.

Conductors, empresa: consulta núm. 0155-04, data 11 d'abril de 2005.

Connexió i transmissió electrònica de dades comercials o de productes a les empreses, a través de xarxes informàtiques com ara Internet o similars: consulta núm. 0417-02, data 13 de març de 2002.

Consergeria, jardineria i neteja a comunitats de veïns: consulta núm. 1239-02, data 9 de setembre de 2002.

Consignataris de vaixells i serveis de càrrega i descàrrega de navilis: consulta núm. 0121-04, data 3 de febrer de 2004.

Consorci d'actuació urbanística per a la promoció tecnològica, comercial i de serveis en una àrea geogràfica. Fet imposable: consulta núm. 0168-03, data 10 de febrer de 2003.

Construcció completa, reparació i conservació d'edificacions: consulta núm. V1145-07, data 31 de maig de 2007.

Construcció: treballs verticals, com són petites reparacions de construcció en altura, segellaments de juntes, impermeabilització de cornises, reparacions i neteges de façanes i hidrofugats: consulta núm. V0791-07, data 17 d'abril de 2007.

Dipòsits de residus: element tributari superfície dels locals en l'activitat de dipòsit de residus inerts: consulta núm. 1108-02, data 19 de juliol de 2002.

Dipòsits i magatzems de mercaderies. Embotellament de gasos líquuats del petroli: consulta núm. 1131-02, data 25 de juliol de 2002.

Drets d'emissió de programes, pel·lícules i sèries audiovisuals; venda: consulta núm. V0349-07, data 23 de febrer de 2007.

Desencastat, reparació i esmaltatge de banyeres: consulta núm. V0527-06, data 29 de març de 2006.

Desballestament de vehicles. Diverses activitats relacionades amb el reciclatge de residus: consulta núm. 1438-02, data 1 d'octubre de 2002.

Detergents i productes de neteja: consulta núm. 0430-04, data 27 de febrer de 2004.

Enginyer i venda de material de construcció: consulta núm. 0104-03, data 28 de gener de 2003.

Elaboració de projectes per un enginyer i venda de material de construcció: consulta núm. 0104-03, data 28 de gener de 2003.

Elements afectes a l'equip industrial: consulta núm. 0535-02, data 3 d'abril de 2002.

Elements estructurals i construccions prefabricades de fusta: consulta núm. V0924-07, data 8 de maig de 2007.

Envernissament i aplicació de motllures de portes de fusta i venda a particulars i a empreses. Lluar instal·lació. Lloc d'execució de l'activitat: consulta núm. 0601-02, data 16 d'abril de 2002.

Embalatge de residus a Melilla: consulta núm. 1218-04, data 12 de maig de 2004.

Embotellament de gasos líquats del petroli: consulta núm. 1131-02, data 25 de juliol de 2002.

Energia elèctrica: sistema generador per mitjà de plaques fotovoltaïques: consulta núm. 1844-04, data 4 d'octubre de 2004.

Emmarcat de quadres, gravats, litografies i similars: consulta núm. 1051-02, data 9 de juliol de 2002.

Esportistes: Comerç al detall de complements alimentaris per a esportistes: consulta núm. 1507-03, data 1 d'octubre de 2003.

Entitat pública empresarial per a la funció administrativa de recaptació de tributs i altres ingressos de dret públic: consulta núm. V1114-06, data 15 de juny de 2006.

Envasament de productes: consulta núm. V2341-05, data 22 de novembre de 2005.

Equips electrònics de seguretat (bàsicament alarmes instal·lades en habitatges i locals comercials), instal·lació i manteniment per societat civil: consulta núm. V0723-07, data 9 d'abril de 2007.

Espectacles, cursos de formació, trobades de socis i simpatitzants, viatges culturals i activitats solidàries per fundació sense ànim de lucre: consulta núm. V1090-07, data 28 de maig de 2007.

Estació de servei i rentat de vehicles: consulta núm. V0666-07, data 2 d'abril de 2007.

Estructures de fusta i ferro per sostenir cartells informatius sobre esdeveniments: consulta núm. 0247-04, data 10 de febrer de 2004.

Extintors: instal·lació, manteniment i reparació de sistemes contra incendis.

Recàrrega d'extintors: consulta núm. 1696-02, data 7 de novembre de 2002.

Extracció de substàncies argilenques: consulta núm. V1068-06, data 8 de juny de 2006.

Fabricació d'articles de ferreteria i serralleria. Pintat dels articles: consulta núm. 0924-03, data 2 de juliol de 2003.

Farmàcia: venda d'ulleres prèviament graduades en una oficina de farmàcia: consulta núm. 0013-03, data 9 de gener de 2003.

Lampista: consideració o no com a local d'un petit espai en una prestatgeria del domicili particular d'una lampista per guardar documents: consulta núm. 0021-02, data 14 de gener de 2002.

Formació professional: investigació sobre les seves necessitats i elaboració de continguts informàtics per cobrir les esmentades necessitats: consulta núm. 1076-02, data 12 de juliol de 2002.

Formació i esbarjo: lloc d'execució de les activitats: consulta núm. 0031-03, data 14 de gener de 2003.

Franquícia dedicada a la venda al públic de complements i accessoris per al vestit a través d'establiments franquiciats: consulta núm. V0253-07, data 9 de febrer de 2007.

Forces Armades: subministrament d'equips d'aire condicionat per a ús domèstic. Classificació: consulta núm. 0093-02, data 25 de gener de 2002.

Gestió administrativa, serveis del grup 849.7. Facultats. Serveis relatius a la propietat immobiliària: consulta núm. 1178-02, data 4 de setembre de 2002.

Gestor de finques: consulta núm. 0915-02, data 13 de juny de 2002.

Grans superfícies: comerç al detall d'articles de bricolatge, llar, construcció, decora-

ció i jardineria: consulta núm. 0949-02, data 20 de juny de 2002.

Guionista, crític literari i de cinema: consulta núm. 0971-03, data 11 de novembre de 2003.

Gelats: fabricació i cessió d'ús dels mitjans de fred necessaris per comercialitzar-los: consulta núm. 1043-02, data 8 de juliol de 2002.

Hipermercats: element tributari "superfície dels locals" als hipermercats: consulta núm. 1005-02, data 2 de juliol de 2002.

Hipermercats: element tributari "superfície dels locals" als hipermercats: consulta núm. 0950-02, data 20 de juny de 2002.

Formigó preparat i transport fins a les obres: consulta núm. 0011-04, data 9 de gener de 2004.

Formigonat i pavimentació d'un carrer: consulta núm. V1244-06, data 29 de juny de 2006.

Llocs d'amarratge per a embarcacions esportives i d'esbarjo: gestió: consulta núm. V0290-04, data 23 de novembre de 2004.

Lloguer d'embarcacions d'esbarjo: consulta núm. V0249-05, data 18 de febrer de 2005.

Lloguer de locals industrials: valor cadastral per considerar: consulta núm. 2023-03, data 1 de desembre de 2003.

Lloguer de despatxos: consulta núm. V0571-05, data 6 d'abril de 2005.

Lloguer d'habitatge turístic de vacances: consulta núm. 0099-05 data 8 de març de 2005.

Internet: compravenda de dominis: consulta núm. 0442-02, data 15 de març de 2002.

Internet: connexió i transmissió electrònica de dades comercials o de productes a les empreses, mitjançant xarxes informàtiques com ara Internet o similars: consulta núm. 0417-02, data 13 de març de 2002.

Internet: serveis eròtics: consulta núm. 0850-02, data 4 de juny de 2002.

Jocs d'habilitat: organització i gestió de campionats: consulta núm. V0243-07, data 8 de febrer de 2007.

Locals comercials, manteniment: consulta núm. 0717-03, data 29 de maig de 2003.

Lots informàtics que, una vegada acoblats pels seus destinataris, conformen ordinadors personals complets, comerç: consulta núm. V0248-04, data 2 de novembre de 2004.

Magatzems populars: comerç mixt o integrat en aquests: consulta núm. 1940-02, data 12 de desembre de 2002.

Màquina que desembussa desguassos en general (desembussador): consulta núm. V2530-06, data 15 de desembre de 2006.

Masses fredides: comerç al detall: consulta núm. 0786-02, data 23 de maig de 2002.

Material d'oficina, venda al detall: consulta núm. V0923-07, data 7 de maig de 2007.

Medicaments: transport i distribució des dels magatzems d'una empresa fins a les oficines de farmàcia: consulta núm. 1084-04, data 26 d'abril de 2004.

Mitjancer en contractació d'hipoteques, préstecs personals i descomptes en pagars: consulta núm. V2217-06, data 3 de novembre de 2006.

Missatgeria, transport i repartiment i manipulació de correspondència de l'epígraf 849.5. Lloc de consecució de l'activitat: consulta núm. 0067-02, data 22 de gener de 2002.

Merceria i arranjament de roba: consulta núm. Vo640-07, data 28 de març de 2007.
Mines: elaboració de projectes, estudis, informes i assessoraments miners: consulta núm. 1050-02, data 9 de juliol de 2002.

Mines: prospecció i investigació minera: consulta núm. V2531-06, data 18 de desembre de 2006.

Monitor de gimnàstica: consulta núm. 0162-04, data 5 de febrer de 2004.

Muntatge de rètols (lluminosos, de neó, i no lluminosos) a l'exterior d'edificis, a façanes i teulades, i instal·lacions de lones publicitàries a edificis, enganxat de cartells publicitaris de vinil en vehicles o altres superfícies, així com la instal·lació de tot tipus de cartells dins de supermercats, sobre diferents materials com ara plàstic, metacrilat, etc.: consulta núm. 0180-05, data 4 de maig de 2005.

Moqueta per metres per a estands de fires i similars, lloguer, consulta núm. 1176-02, data 4 de setembre de 2002.

Motos aquàtiques: consulta núm. 1044-02, data 8 de juliol de 2002.

Nombre d'obers: consulta núm. 0577-02, data 10 d'abril de 2002.

Ofici de paleta i petites feines de construcció en general: consulta núm. 0126-04, data 3 de febrer de 2004.

Obrador de fleca-pastisseria situat dins d'un supermercat: consulta núm. Vo680-07, data 4 d'abril de 2007.

Obra pública hidràulica, explotació per a la captació, tractament i distribució d'aigua. Control i seguiment de l'execució d'obres públiques: consulta núm. 1856-02, data 27 de novembre de 2002.

Ordinadors, reparació: consulta núm. 0121-03, data 30 de gener de 2003.

Organització empresarial sense ànim de lucre que representa les empreses del sector metallmecànica de la província de València: consulta núm. Vo240-06, data 9 de febrer de 2006.

Organització i gestió de campionats de jocs d'habilitat, consulta núm. Vo243-07, data 8 de febrer de 2007.

Òxid de zinc: fabricació per a usos industrials diversos: consulta núm. 0466-04, data 2 de març de 2004.

Parc aquàtic matriculat a l'epígraf 981.3. Consideració dels tobogans com a element tributari "atracció". Forma de computar la superfície ocupada per aquests tobogans: consulta núm. 1787-02, data 21 de novembre de 2002.

Parc científic i tecnològic: promoció i gestió: consulta núm. Vo566-07, data 19 de març de 2007.

Petits treballs de construcció: consulta núm. Vo854-07, data 23 d'abril de 2007.

Pedra artificial: fabricació i col·locació en obra: consulta núm. 0040-03, data 17 de gener de 2003.

Pintada de diferents elements: tanques, parets i sostres de subestacions elèctriques, senyals d'instal·lacions de seguretat elèctrica i ratlles de seguretat i refugis en túnels, pals d'electrificació, etc.: consulta núm. Vo671-07, data 2 d'abril de 2007.

Pintura de qualsevol tipus i classe, i recobriments amb paper, teixits o plàstics i acabament i decoració d'edificis i locals: consulta núm. 1264-04, data 20 de maig de 2004.

Pisos i apartaments per a caps de setmana: Classificació: consulta núm. 1217-02, data 5 de setembre de 2002.

Pista d'aterratge per a petites aeronaus privades. Classificació: consulta núm. 1291-

02, data 12 de setembre de 2002.

Pizzes congelades, fabricació de massa per a les seves bases: consulta núm. Vo892-07, data 27 d'abril de 2007.

Plaques per a bústies amb alta a l'epígraf 653.3, gravació i venda: consulta núm. 0381-02, data 8 de març de 2002 i consulta núm. 0380-02, data 8 de març de 2002.

Plantes modulars de gas natural líquid per a subministrament individual a empreses: instal·lació. Aportació dels elements instal·lats. Lloguer de les esmentades plantes: consulta núm. 1436-02, data 1 d'octubre de 2002.

Plans estratègics, estudis, projectes, obres i programes relacionats amb el medi ambient, elaboració, desenvolupament i execució: consulta núm. Vo361-07, data 23 de febrer de 2007.

Potència instal·lada: consulta núm. 0577-02, data 10 d'abril de 2002.

Pràctics de ports: consulta núm. 1206-03, data 5 de setembre de 2003; consulta núm. 1208-03, data 5 de setembre de 2003; consulta núm. 1209-03, data 5 de setembre de 2003; consulta núm. 1210-03, data 5 de setembre de 2003; consulta núm. 1211-03, data 5 de setembre de 2003; consulta núm. 1336-03, data 17 de setembre de 2003; consulta núm. 1339-03, data 17 de setembre de 2003.

Prensa i revistes: comerç al detall. Comerç al detall de masses fregides: consulta núm. 0786-02, data 23/05/2002.

Primats: estudi de la seva conducta: consulta núm. 1781-02, data 20 de novembre de 2002.

Producció d'energia elèctrica i producció de vapor: element tributari "superfície dels locals": consulta núm. 2064-03, data 3 de desembre de 2003.

Productes fitosanitaris: venda: consulta núm. V1975-06, data 4 d'octubre de 2006.

Productes petrolífers: instal·lacions per a emmagatzematge i el seu subministrament: consulta núm. 0710-02, data 10 de maig de 2002.

Productes d'alimentació, venda per fer realitzar per una persona física: consulta núm. 0077-03, data 21 de gener de 2003.

Programes de televisió: creació, producció, consecució i presentació per emetre'ls mitjançant emissores de ràdio i televisió: consulta núm. Vo638-07, data 27 de març de 2007.

Programes informàtics: venda: consulta núm. 0970-03, data 11 de juliol de 2003.

Promoció d'habitatges per societats cooperatives: consulta núm. 0122-04, data 3 de febrer de 2004.

Promoció immobiliària: xifra de negocis i declaració de vendes: consulta núm. 1039-04, data 20 d'abril de 2004.

Promoció immobiliària d'edificacions en finques els terrenys de les quals no estan totalment ocupats per edificar: consulta núm. 1350-02, data 18 de setembre de 2002.

Propietat immobiliària, serveis prestats en diversos locals: consulta núm. 1082-02, data 16 de juliol de 2002.

Projectes de desenvolupament agrícola i de tota classe d'explotacions agroindustrials; i obtenció i comercialització de productes obtinguts en finques rústiques i comercialització de fruites i verdures adquirides a uns altres productors: consulta núm. 0043-05, data 8 de febrer de 2005.

Publicitat: cessió d'espais en façanes. Classificació: consulta núm. 0136-02, data 1 de

febrer de 2002.

Quioscs de gelats: consulta núm. 1008-02, data 2 de juliol de 2002.

Terrabuit, polit i abrillantat dels terres: consulta núm. 0085-03, data 22 de gener de 2003.

Recollida i distribució amb una furgoneta de diaris de difusió gratuïta, publicitat i mostres de diferents productes: consulta núm. Vo505-07, data 7 de març de 2007.

Recobriments metàl·lics mitjançant electròlisi i per encàrrec, de peces injectades en plàstic ABS prèviament fabricades pels seus clients. Potència instal·lada: consulta núm. 0769-02, data 21 de maig de 2002.

Reparació de càmeres professionals d'enregistrament (vídeo i TV) per a productores: consulta núm. Vo284-07, de 19 de febrer de 2007.

Reparacions telefòniques i elèctriques: consulta núm. Vo683-07, data 4 d'abril de 2007.

Residències geriàtriques: consulta núm. Vo251-07, data 9 de febrer de 2007.

Restauració d'obres d'art i antiguitats: consulta núm. V1147-07, data 31 de maig de 2007.

Serveis de gestió energètica: consulta núm. 1922-04, data 20 d'octubre de 2004.

Serveis eròtics per mitjà de línies telefòniques o de la xarxa Internet: consulta núm. 0850-02, data 4 de juny de 2002.

Solucions per a perfusió, com ara sèrums i altres solucions per a ús medicinal: fabricació: consulta núm. 1207-03, data 5 de setembre de 2003.

Subagent d'assegurances: consulta núm. Vo075-04, data 9 de setembre de 2004.

Sòls en obra nova o en reforma d'edificacions: terrabuit, polit i abrillantat: consulta núm. 0961-03, data 9 de juliol de 2003; consulta núm. 1233-03, data 10 de setembre de 2003.

Subministrament de "taules taller" per a ús en cicles formatius de formació professional: consulta núm. V1141-07, data 30 de maig de 2007.

Superfície: un comerciant donat d'alta a l'epígraf 647.2 comparteix una sala de vendes de 126 metres quadrats de superfície total amb un altre comerciant, que ocupa de manera exclusiva i directa per a la seva activitat una superfície de 12 metres quadrats, i està matriculat a l'epígraf 642.2: consulta núm. 1433-02, data 1 d'octubre de 2002.

Sortidors, mànegues, compressors i tancs de gasolineres. La seva revisió: classificació i lloc de consecució de l'activitat: consulta núm. 0606-02, data 17 d'abril de 2002.

Tabac, venda: consulta núm. 0147-05, data 6 d'abril de 2005.

Tatuatges i anellat corporal o pírning; consulta núm. V2227-06, data 6 de novembre de 2006.

Taxi marítim: consulta núm. V2231-06, data 6 de novembre de 2006.

Telefonia fixa: servei: Interpretació de l'element tributari "abonat" corresponent a l'epígraf 761.1: consulta núm. 1226-03, data 8 de setembre de 2003.

Testeig de circuits electrònics, fabricació de maquinària i dels circuits electrònics d'aquests: consulta núm. 0860-02, data 4 de juny de 2002.

Titellaire: classificació de l'activitat: consulta núm. 0690-02, data 6 de maig de 2002.

Tobogans: consulta núm. 1787-02, data 21 de novembre de 2002.

Transformació a un format tècnic determinat d'anuncis publicitaris per a premsa escrita de tot tipus: consulta núm. Vo668-07, data 2 d'abril de 2007.

Transport de mercaderies per carretera. Serveis de missatgeria, transport i repartiment i manipulació de correspondència: consulta núm. 0012-02, data 11 de gener de 2002.

Transport de mercaderies pròpies: consulta núm. 0387-03, data 10 de març de 2003.

Transport de productes d'alimentació des de la fàbrica als establiments comercials: consulta núm. Vo664-07, data 30 de març de 2007

Tricicles, lloguer: consulta núm. 0209-02, data 8 de febrer de 2002.

Vaixells, aïllaments i revestiment tèrmic: consulta núm. 1733-02, data 12 de novembre de 2002.

Varador, explotació. Guarda i custòdia de motos aquàtiques: consulta núm. 1044-02, data 8 de juliol de 2002.

Venda ambulant: consulta núm. V1229-06, data 26 de juny de 2006.

Venda a l'engròs de patates: consulta núm. Vo208-07, data 30 de gener de 2007.

Venda d'entrepans, tant freds com calents, brioixeria, pastisseria, amanides variades, gelats i refrescs per consumir fora del mateix establiment de venda: consulta núm. Vo682-07, data 4 d'abril de 2007.

logurts i natilles amb aromes afegides, fabricació: classificació a les tarifes: consulta núm. 0133-02, data 1 de febrer de 2002.

10.4. Distribució de quotes

* COMPETÈNCIA PER A LA DISTRIBUCIÓ

STS de 17 de gener de 2003, recurs núm. 4333/1997, ponent: Sr. Gota Losada.

“La distribución de la cuota por la Licencia Fiscal entre varios municipios en caso de ejercicio de la actividad que les afecte y en el caso de las centrales nucleares, la competencia para regular tal distribución está atribuida expresamente al Consejo de Ministros (art. 273.2 TRRL), por lo que es nula la regulación por orden ministerial”.

* CENTRALS NUCLEARS: REIAL DECRET 1180/1993

L'actualment derogat Reial decret 1108/1993 regulava el sistema de repartiment de quotes municipals de l'IAE corresponents a centrals hidroelèctriques, percebudes per l'Ajuntament en el qual arrela la major part de la central de producció d'energia hidroelèctrica, entre altres els termes municipals en els quals s'estén l'embassament corresponent.

STS de 30 de juny de 2003, recurs núm. 8508/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La norma reglamentaria concreta del Real Decreto 1108/1993, es decir el art. 3 (referente a la distribución de cuotas municipales correspondientes a actividades que se desarrollen en locales o instalaciones que radiquen en más de un término municipal), encuentra su cobertura en la Ley de Presupuestos para 1992”.

* CENTRALS HIDRÀULIQUES

STSJ de Galicia de 19 de gener de 1998, recurs núm. 8733/1995, ponent: Sr. Vesteiro Pérez.

“El hecho de que se recoja de forma diferenciada la actividad de producción de energía eléctrica en centrales nucleares, no supone que la actividad de producción de energía eléctrica en centrales hidráulicas, esté excluida de distribución en el caso

de que la actividad se desarrolle en instalaciones que radiquen en más de un término municipal, sino que lo que el apartado 1 de la regla 17 de la Instrucción del Impuesto, en su redacción dada por el art. 78.2.6 de la Ley 31/1991, de 30 diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992, es que en el caso de que se trate de la actividad de producción de energía eléctrica en centrales nucleares, el sistema de distribución es especial ya que también participan en la cuota recaudada los Municipios afectados por la Central, aunque en los mismos no radiquen instalaciones o edificios afectos a la misma, a diferencia del supuesto de la actividad de producción de energía eléctrica en Centrales hidráulicas, en la que sólo participan de la cuota los Ayuntamientos en cuyos términos municipales radique la Central, entendiendo por Central todos los elementos afectos a la actividad de producción de energía eléctrica, incluyendo por tanto los terrenos sobre los que se extienda el embalse”.

* **EMPRESA SEAT**

STSJ de Catalunya de 4 de novembre de 2002, recurs núm. 1051/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Debe fijarse el porcentaje de reparto de la cuota girada a la empresa SEAT por el Ayuntamiento de Martorell, acorde con el resultado del extensísimo y detallado informe pericial procesal evacuado por Ingeniero Industrial”.

11. Coeficient de ponderació

* **SOCIETAT QUE NO INDICA XIFRA DE NEGOCI**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0713-03, de 29 de maig de 2003.

“Dicha sociedad no está exonerada de su obligación de comunicar conforme a la Orden Ministerial HAC/85/2003, de 23 de enero, el importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con el Modelo 848, en el plazo comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efecto la comunicación en el IAE, pero en el supuesto de que tampoco haya presentado el modelo 848 correspondiente, el coeficiente a aplicar inicialmente sería el previsto en el art. 87 LHL para el supuesto de “Sin cifra de negocio”, es decir, el 1,31, sin perjuicio de la regularización posterior que pudiera resultar pertinente”.

* **INICI DE L'ACTIVITAT L'ANY 2002**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1882-03, de 12 de novembre de 2003.

“La disposición adicional octava prescribe que si la actividad se hubiera iniciado en el período impositivo 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro que se recoge en el art. 87 LHL. Por todo lo anterior, el hecho de haberse iniciado el ejercicio de la actividad económica en el año 2002 no exime a la sociedad del pago del IAE para el período impositivo de 2003, ya que no goza de la exención de inicio de actividad, siéndole aplicable el menor de los coeficientes de ponderación previstos en el cuadro que se recoge en el art. 87 LHL, es decir, el coeficiente de ponderación 1,29”.

12. Coeficient de situació

12.1. Constitucionalitat de l'índex de situació

* CONSTITUCIONALITAT DE L'ÍNDEX SEGONS LA SITUACIÓ FISCAL DEL LOCAL

STC 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos d'inconstitucionalitat núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989, aspectes d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar. FJ 27.

“La disposición de un local para desarrollar la actividad económica de que se trate constituye una manifestación de capacidad económica que, desde la óptica del art. 31.1 CE, fundamenta el incremento del gravamen. Plenamente respetuoso con dicho precepto es asimismo que, tal y como especifica el párrafo primero del art. 89 LHL, el índice a aplicar dependa de la situación física del local en cada término municipal (concretamente de la categoría de la calle en que radique), dado que este es, claramente, un factor que incide de manera decisiva en el negocio, al determinar, entre otras cosas, las vías de comunicación y transporte utilizables en el ejercicio de las actividades comerciales e industriales, el coste de dichas actividades, así como la cantidad y capacidad de gasto de los potenciales clientes. (...). En fin, aunque la propia Memoria que acompañaba al Proyecto de LHL señala que el IAE nació con un “afán totalizador, sistematizador y simplificador de todo el sistema tributario local vigente hasta la fecha en relación con las actividades productivas”, lo que, entre otras cosas, ha supuesto la desaparición del Impuesto Municipal sobre la Radicación (que gravaba la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal), y, en cierta medida, la integración de su materia imponible en el IAE a través del índice de situación, no se ofrecen argumentos que permitan concluir que esta medida, que cumple con la función recaudadora que reclama el principio de suficiencia financiera (art. 142 CE), vulnera las exigencias del art. 31.1 CE”.

* PRINCIPI D'IGUALTAT I AUTONOMIA LOCAL

STSJ de Castilla-la Manxa de 4 d'abril de 1995, recurs núm. 738/1993, ponent: Sr. Rouco Rodríguez.

“Si bien es verdad que los arts. 88 y 89 LHL hacen posible un trato diferenciado entre los contribuyentes del país en función de los acuerdos que los Ayuntamientos pueden libremente adoptar para fijar los coeficientes e índices de situación para incrementar las cuotas mínimas, esa diversidad como ha señalado el Tribunal Constitucional no es discriminación ni situación que contravenga el art. 14 de la Constitución Española por sí solo, pudiendo el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hecho disímiles en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos, y tratándose de tributos locales nada impide que las normas que los ordenan atiendan a esa diferenciación de situaciones o finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos, parcialmente distintos (STC 19/1987, 17 febrero), en atención a criterios como pueden ser la población o la distinta categoría de las calles donde estén situados los establecimientos en que se ejercen las actividades. Se trata de hacer posible

con ello el principio de autonomía local en materia financiera, sin que los arts. 16 y 31.1 de la Constitución Española impongan un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que no sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que hace al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (SSTC 37/1987, 26 marzo y 150/1990, de 4 octubre), igualdad ésta que la regulación de la Ley de Haciendas Locales asegura, sin que la desigualdad o diversidad que deriva de la libre opción política que adopten los Ayuntamientos dentro de los límites legales requiera una justificación explícita ya que es, como decimos, una manifestación de su autonomía financiera”.

12.2. Reforma per Llei 51/2002

* UNIFICACIÓ DE COEFICIENTS

STSJ de Catalunya de 17 de novembre de 2006, recurs d'apel·lació núm. 40/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La Ley 51/2002 llevó a cabo la unificación de los anteriores coeficiente municipal e índice de situación, en un único coeficiente de situación. (...). Esta unificación ha sido objeto de críticas doctrinales, por que se unifican cosas que según la jurisprudencia responden a cuestiones diversas, en particular porque determinados aspectos del índice de situación es controlable judicialmente, mientras que no lo es el coeficiente municipal. Además, la novedad esencial consiste en que se destopan los límites en función de la población, de forma que la tributación total podrá ser la misma en todos los municipios, con el consiguiente posible o probable aumento de la presión tributaria en los de menor población. En suma, el margen que se da a los ayuntamientos es enorme y el aumento de las cuotas (además del índice de ponderación) puede ser porcentualmente muy elevado, sobre todo en los municipios pequeños. De esta forma, si en la normativa anterior a la Ley 51/2002 la modulación de las cuotas municipales se realizaba a través de dos elementos multiplicadores, el coeficiente corrector y el índice de situación, siendo potestativa la aplicación de ambos y pudiendo adoptar valores diferenciados a opción municipal, de acuerdo con el nuevo contenido ambos coeficientes quedan reducidos a tan sólo uno, el de situación, de forma que la diferencia de cuotas vendrá condicionada exclusivamente por la ubicación del negocio, y ello sólo en el supuesto en que se realice con empleo de local, lo que no siempre ocurrirá. Se convierte de este modo el elemento tributario local y, en particular, por su situación en un factor decisivo para regular la cuantía de la carga tributaria”.

* EQUIVALÈNCIA DEL COEFICIENT DE SITUACIÓ AMB L'ANTERIOR ÍNDEX DE SITUACIÓ

Consultes de la Direcció General de Tributs núm. 442-03, de 25 de març de 2003, núm. 518-03, de 10 d'abril de 2003, i núm. 684/03, de 21 de maig de 2003.

“Lo más acorde con la letra y el espíritu de la reforma llevaba a cabo por la Ley 51/2002 es entender que, en el supuesto planteado, será aplicable como “coeficiente de situación” (del vigente art. 88 LHL) el que el Ayuntamiento tuviera establecido en su ordenanza como “índice de situación” (de la anterior redacción del art. 89 LHL).

Dicho parámetro estará siempre dentro de los límites, mínimo y máximo, fijados para el coeficiente de situación por la vigente redacción del art. 88 LHL. Se considera que, desde un punto de vista jurídico y material, el nuevo “coeficiente de situación” equivale al anterior “índice de situación”, en su regulación y en el fundamento de su aplicación. La redacción actual del art. 88 LHL es equivalente a la anterior redacción de su art. 89, con la excepción de sus límites y la supresión de las diferenciaciones anteriormente fijadas en función de la población del Municipio. De esta manera, el “coeficiente de situación” seguirá la suerte del anterior “índice de situación”, incluso en el supuesto de que un Ayuntamiento no tuviese fijada con anterioridad una escala de índices de situación, supuesto en el que no se aplicará tampoco coeficiente de situación (o, lo que es lo mismo, éste será equivalente a 1 en tal supuesto)”.

* EVOLUCIÓ NORMATIVA DE L'ÍNDEX DE SITUACIÓ

STS de 26 d'abril de 1999, recurs núm. 5149/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“Con posterioridad a la promulgación de la Ley 39/1988 se han producido hasta cinco modificaciones del art. 89, cuatro de ellas antes de la aplicación del Impuesto que comenzó el 1 de enero de 1992, poniendo de manifiesto una técnica legislativa de “tanteos sucesivos”, poco común y, por supuesto, no loable. (...). La utilización del concepto estadístico de “índice” implica la existencia de una base de partida, con la que se comparan, por lo general porcentualmente, los demás valores. Es evidente que en el denominado índice de situación, la base será, si el índice es creciente, el valor comercial de las calles que lo tengan menor, y por el contrario si el índice es decreciente, el valor de las calles que lo tengan mayor, y así respecto de los mismos, se valorarán las demás calles. (...). Esta materia fue tratada con bastante perfección por los Reales Decretos Legislativos 3250/1976, de 30 de diciembre y 781/1986, de 18 de abril, al regular el Impuesto Municipal sobre la Radicación, que se fijaba mediante una escala creciente, que obedecía a una progresión geométrica, de razón 1,5, según las categorías de calles, cuya dispersión también se hallaba regulada legalmente. La experiencia adquirida sobre esta materia fue olvidada y preterida, y, sorprendentemente, la Ley 39/1988 se limitó, como se ha podido apreciar, a establecer una escala de índices de situación de 1 a 2, sin más desarrollo normativo, hasta que al fin, después de sucesivas adiciones legislativas, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, siguió, con diferencias cuantitativas importantes, los principios e ideas que inspiraron el anterior Impuesto Municipal sobre la Radicación.

12.3. Motivació i control

* CRITERIS GENERALS

STS de 19 de març de 2007, recurs de cassació núm. 6169/2001, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“La doctrina de esta Sala interpretativa del invocado artículo [art. 89LHL] puede resumirse en los tres siguientes criterios: a) Los artículos 88 y 89 de la LHL/1988 reconocían a los Ayuntamientos la facultad de incrementar o modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del IAE y de establecer, además, sobre las cuotas mínimas o, en su caso, modificadas determinados índices de situación, pero ello no puede significar que la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a cri-

terio alguno dentro de los márgenes habilitantes. Así como la fijación de las cuotas mínimas, según prevenía el artículo 86 LHL/1988, había de ajustarse a las pautas de dicho precepto, también los coeficientes e índices en cuestión, esenciales para la determinación de la cuota según el artículo 85 de la propia norma, han de obedecer a criterios razonados y razonables donde los principios de capacidad económica y proporcionalidad sean tenidos en cuenta. En este punto, la motivación de la Ordenanza fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios (STS de 23 de enero de 1998); b) Los términos calle y vía pública han sido considerados sinónimos a los efectos de la aplicación de los índices de situación del IAE (SSTS de 3 de mayo de 2001 y 6 de junio de 2002, entre otras). Sin embargo, es necesario que la documentación o informes correspondientes a la Ordenanza fiscal reflejen en qué se basa la diferencia de categorías entre unas calles o vías públicas y otras, sin que a tal efecto sirvan generalizaciones de las que difícilmente puede extraerse la justificación del razonable ejercicio de una potestad discrecional (STS de 16 de julio de 2003); c) No es la instalación de una empresa en una calle o vía la que provoca la asignación a ésta de una determinada categoría, a efectos de los índices de situación, sino que las circunstancias para fijar tales índices son las relativas a la calle o vía en que se ubique el establecimiento, y no las propias de éste”.

* **MATÈRIES JUDICIALES I NO JUDICIALES**

STSI de Catalunya de 17 de novembre de 2006, recurs d'apel·lació núm. 40/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La jurisprudencia (cfr. STS de 27 de abril de 2001) reiteró, respecto del alcance de la discrecionalidad en la fijación de los índices de situación a efectos del IAE, su motivación y el control jurisdiccional correspondiente: la verificación de que el ejercicio de ese poder tributario derivado se desarrolla dentro de las previsiones legales el que no puede ser substraído al control jurisdiccional, cualquiera que sea el grado de discrecionalidad o de libertad que las leyes permitan a las administraciones locales en su desarrollo, y menos aún tan pronto se tenga en cuenta, como es sabido, que las potestades discrecionales están sujetas a su revisión por los tribunales en los elementos de los actos correspondientes que no participen de esa naturaleza e, incluso, en el que pueda calificarse de estrictamente discrecional, en cuanto el fin que con él se persiga es, en todo caso, susceptible de fiscalización jurisdiccional, fundamentalmente mediante la técnica de los principios y la motivación que, en cualquier circunstancia, debe siempre acompañarle. (...). Todas las referencias jurisprudenciales efectuadas conducen al mismo resultado: la discrecionalidad técnica y su correspondiente control jurisdiccional se ciñe a la atribución a cada calle de una determinada categoría. Por el contrario, la fijación de un coeficiente o índice a cada una de las categorías de calles, dentro de los parámetros legales, es un acto de naturaleza política, en ejercicio de la libertad que la propia norma legal atribuye a los Ayuntamientos y por ello no controlable jurisdiccionalmente. En el caso aquí enjuiciado, no hubo modificación de las categorías de calles y los índices fijados son conformes a la Ley, por lo que la decisión de aplicar unos u otros dentro de la horquilla legal (muy ampliada, al refundirse en uno solo los dos anteriores coeficientes o índices y al destoparse los márgenes prescindiendo de la población) no resulta sujeta a enjuiciamiento judicial”.

* ESTUDI INDISPENSABLE

STS de 27 de febrer de 1999, recurs núm. 1210/1994, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Es irrelevante la denominación que se le diera, concretamente la de “callejero”, pues lo decisivo es que el referido estudio se presenta a sí mismo afirmando que es objeto del presente trabajo la elaboración de una propuesta de clasificación de las “calles” de la ciudad, en función de su “capacidad económica”, concepto éste ciertamente indefinido y que, en cierto modo, sería equivalente a lo que habitualmente se entiende por “categoría” de las calles. La clasificación que se pretende obtener servirá, al menos, como base para aplicación de los coeficientes correctores que se estimen oportunos en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, con independencia de que, además, pudiera tener otros usos distintos. El preámbulo del estudio demuestra que los criterios utilizados son perfectamente aptos para modular el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, es decir, del ejercicio de actividades profesionales, al tener en cuenta la ubicación de los lugares, domicilios o sedes en que se llevan a cabo, sus valores catastrales, la zona, la planta, ponderando las distintas actividades que se desarrollan en los lugares indicados e introduciendo un coeficiente ponderador de la estructura económica”.

* INFORME DEFICIENT

STS de 16 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 10632/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El documento o informe en que el Ayuntamiento basa la diferencia de categoría entre unas y otras calles es de tal generalidad que de él difícilmente puede extraerse una plena justificación del razonable ejercicio de una potestad discrecional. (...). Los índices de situación han de ser fijados por los Ayuntamientos de manera motivada, racionalmente referidos a criterios de justicia fiscal y expresados de manera entendible para los contribuyentes que pueden impugnarlos, correspondiendo a los Tribunales el control y, en su caso, rectificación de los índices, sin que a ello se sustraiga la actividad discrecional en su elaboración por los Ayuntamientos. (...). Como las categorías de las calles son el elemento fundamental para la aplicación de los índices de situación, es claro que deberán establecerse aquéllas en función de los rendimientos netos medios presuntos que obtengan las empresas según las calles, de manera que una técnica fiscal depurada podría incluso desembocar en distintas clasificaciones de categorías de calles, según actividades, pues es innegable, por ejemplo, que para los despachos profesionales (Abogados, Notarios, Médicos, etc.) rigen criterios valorativos, distintos que para las actividades comerciales. (...). En el caso de autos resulta evidente que el Ayuntamiento de Valladolid, al fijar la categoría de la «Avenida de Madrid», no sólo incurrió en cierta duplicidad de la designación con diferentes categorías, sino que (si atendemos a cuanto afecta a la Avenida de Madrid) no ponderó adecuadamente la modificación operada en un año, respecto de la clasificación anterior existente a efectos del Impuesto de Radicación, del que el Impuesto sobre Actividades Económicas, al menos parcialmente, es heredero o sucesor”.

* MOTIVACIÓ DELS CRITERIS UTILITZATS

STSJ de la Comunitat Valenciana de 18 d'abril de 2002, recurs núm. 293/2001, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“Las facultades de los Ayuntamientos no pueden significar, en manera alguna, que en el establecimiento de esas cuotas o esos índices la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a criterio alguno dentro de los márgenes permitidos por los preceptos habilitantes y, mucho menos, sin que el criterio que definitivamente adopte –esto es, la cuantificación concreta de tales índices o coeficientes– quede excluido de la obligada fiscalización jurisdiccional si es impugnado por el o los legítimamente interesados, principalmente por los obligados tributarios; que también los coeficientes e índices en cuestión, esenciales para la determinación de la cuota, han de obedecer a criterios razonados y razonables donde los principios de capacidad económica y proporcionalidad sean, por supuesto, tenidos en cuenta y en este punto, la motivación en la Ordenanza fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios. (...) Procede la anulación de la Ordenanza por no existir atisbo alguno en el expediente administrativo, que pueda indicarnos, ni siquiera de modo indiciario, cuáles han sido los criterios que ha seguido la administración para la modificación de los índices que se actualiza en el acto recurrido”.

* **DISCRECIONALITAT EN LA FIXACIÓ**

STS de 27 d'abril de 2001, recurs de cassació núm. 817/1996, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La verificación de que el ejercicio de ese poder tributario derivado se desarrolla dentro de las previsiones legales el que no puede ser substraído al control jurisdiccional, cualquiera que sea el grado de discrecionalidad o de libertad que las leyes permitan a las Administraciones locales en su desarrollo, y menos aún tan pronto se tenga en cuenta, como es sabido, que las potestades discrecionales están sujetas a su revisión por los Tribunales en los elementos de los actos correspondientes que no participen de esa naturaleza e, incluso, en el que pueda calificarse de estrictamente discrecional, en cuanto el fin que con él se persiga es, en todo caso, susceptible de fiscalización jurisdiccional, fundamentalmente mediante la técnica de los principios y la motivación que, en cualquier circunstancia, debe siempre acompañarle”.

* **CATEGORIES DELS CARRERS**

STS de 22 de febrer de 2000, recurs núm. 3690/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“Como las categorías de las calles son el elemento fundamental para la aplicación de los índices de situación, es claro que deberán establecerse aquéllas en función de los rendimientos netos medios presuntos que obtengan las empresas según las calles, de manera que una técnica fiscal depurada podría incluso desembocar en distintas clasificaciones de categorías de calles, según actividades, pues es innegable, por ejemplo, que para los despachos profesionales (Abogados, Notarios, Médicos, etc.) rigen criterios valorativos, distintos que para las actividades comerciales”.

* **CONTROL JURISDICCIONAL**

STJ de Catalunya de 6 de juny de 2002, recurs núm. 713/1997, ponent: Sr. Díaz Fraile.

“El control jurisdiccional en este supuesto de clasificación de calles no ha de alcanzar sólo a los aspectos procedimentales y al respeto de los elementos legales regla-

dos, sino que comprende también la atribución concreta a cada calle o tramo de ella de una determinada categoría, pues aunque para ello exista un amplio margen de discrecionalidad técnica en el Ayuntamiento, nunca cabe confundir tal discrecionalidad con la soberanía política, por lo que el ejercicio de potestades discrecionales de carácter técnico podrá ser controlado jurisdiccionalmente cuando no se trate de meras opiniones o criterios del recurrente, sino que exista una prueba adecuada y suficiente que ponga de manifiesto que la Corporación Local ha incurrido en error al llevar a cabo la clasificación o ha prescindido de los necesarios estudios o informes al respecto. Yendo más allá, la STS de 6 de marzo de 1987 afirmó incluso que la concreta clasificación de una calle de esta capital correspondía en principio a las Ordenanzas municipales, aun cuando ello no implique el ejercicio de potestad discrecional alguna, pues tal calificación jerarquizada ha de ser adecuada a las características de cada vía pública y guardar una interrelación proporcionada y razonable, por lo cual la inclusión en una u otra categoría es, por tanto, enjuiciable judicialmente en virtud de las circunstancias de hecho determinantes de la norma en cuestión”.

* INCREMENT DE L'ÍNDEX DE SITUACIÓ

STSJ de Catalunya de 27 d'octubre de 2005, recurs d'apel·lació núm. 68/2005, ponent: Sra. Galindo Morel.

“El segundo de los motivos alegados por la apelante se refiere a la necesaria motivación del incremento del índice de situación. En relación a este tema, esta Sala ya ha tenido ocasión de declarar que la aplicación de tal coeficiente no precisa de motivación ni razonamiento alguno, al tratarse del ejercicio de funciones soberanas de las Corporaciones Locales, o si se prefiere, de decisiones políticas, en un cabal entendimiento de este término, que no requieren aquella motivación ni son, en sí mismas, enjuiciables por los Tribunales de Justicia. En efecto, se trata del ejercicio del poder tributario local, tal como éste ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, en particular en su sentencia de 17 de febrero de 1987, resultado de la coordinación de los principios constitucionales de reserva de Ley tributaria y de autonomía local. También el art. 9.3 de la Carta de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985 declara que una parte al menos de los recursos financieros de las colectividades locales deben provenir de los cánones e impuestos locales, cuya tasa o cuantía tienen el poder de fijar dentro de los límites de la Ley. Los incrementos de las cuotas de tarifa o iniciales (o, en su caso, disminución) son potestativos, sin establecerse en la Ley ninguna causa o criterio para ello, existiendo, pues, una soberanía o libertad máxima, por lo que la posición de los órganos jurisdiccionales respecto de los acuerdos municipales al respecto será análoga a la del Tribunal Constitucional en relación con las Leyes: sólo podrá enjuiciarse el procedimiento formal de adopción de los acuerdos y de su publicación así como el ajuste a los porcentajes legales, pero ni las causas o criterios ni la motivación o su ausencia podrá ser analizada salvo casos de arbitrariedad notoria, constitucionalmente prohibida”.

12.4. Carrers i vies públiques

* CONCEPTE DE “CARRER”

STSJ de Madrid de 28 d'octubre de 1996, recurs núm. 870/1994, ponent: Sr. Palomino Marín.

“El art. 89 se refiere a la categoría “de la calle”, pero aparte de que la norma está utilizando realmente el concepto funcional fiscal de la categoría del lugar de situación, el vocablo “calle” en su primera acepción del Diccionario de la Real Academia, al que nos remite la falta de definición de nuestra normativa urbanística, significa vía entre edificios y solares; y la recurrente, entre las circunstancias a que se refiere sobre la situación de la industria, no menciona las que puedan excluir aquel concepto. El concepto de calle viene así a ser el de vía por la que se accede a la parcela o finca (urbana). Aun sin esto, y pese a que este extremo le ha sido contradicho en la contestación a la demanda y a que se recibió el pleito a prueba, no ha intentado probar su afirmación de que la industria está situada fuera de calle alguna, ni por supuesto fuera de vía alguna de acceso”.

* SINONÍMIA ENTRE CARRER I VIA PÚBLICA

STSJ de Castella-la Manxa de 18 de setembre de 1995, recurs núm. 86/1994, ponent: Sr. Frías Ponce.

“A través del índice de situación se pretende integrar en el IAE un aspecto importante del Impuesto Municipal sobre Radicación, permitiendo a los Ayuntamientos gravar con mayor o menor intensidad el ejercicio de las actividades económicas, en función de la localización del establecimiento en el que se ejercen dentro del término municipal. Ante esta finalidad del índice de situación no hay duda que el precepto incluye en su ámbito de aplicación a todas las actividades dentro del término municipal, por lo que la interpretación pretendida por los demandantes no tiene sentido, debiendo entenderse por el contrario, que los términos vías públicas y calles son sinónimos a los efectos litigiosos, y de ahí que la utilización por la Ordenanza discutida del término vías públicas no puede ser contraria a Derecho”.

12.5. Supòsits especials

* LOCALS AFECTES INDIRECTAMENT

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo89g-06, de 10 de maig de 2006.

“Cuestión distinta es la aplicación del referido coeficiente de situación a aquellas actividades que se realicen en inmuebles, explotaciones o instalaciones que, según la regla 6ª de la Instrucción, no tengan la consideración de local a efectos de este impuesto. En efecto, aplicando conjuntamente lo dispuesto en la regla 6ª de la Instrucción y en el artículo 87.1 del TRLRHL, resulta que el coeficiente de situación no será de aplicación a las cuotas correspondientes a actividades que se realicen en inmuebles, explotaciones o instalaciones que no tengan la consideración de local, pues es evidente que no hay posibilidad de ponderar la situación física de un local que, a efectos de este impuesto, es inexistente”.

* ACTIVITATS DE RAMADERIA INDEPENDENT

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1500-03, d'1 d'octubre de 2003.

“Respecto del lugar de realización de la actividad de incubación de huevos del Epígrafe 413.4 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE, ha de tenerse en cuenta que para el cálculo de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de ganadería independiente no será de aplicación el elemento tributario superficie regulado en la Regla 14^a.1.F) de la Instrucción General, y sobre dichas cuotas tampoco será de aplicación el coeficiente de situación previsto en el artículo 88 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, según la redacción dada al mismo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre”.

* GARATGES SUBTERRANIS

STS de 7 de juny de 2003, recurs núm. 5596/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Para establecer el índice de situación de garajes subterráneos en relación con la situación física del local, ha de aplicarse el índice de categoría de la calle donde se encuentre el acceso principal, según la normativa municipal. La recurrente aducía que como los viales subterráneos del complejo Azca de Madrid no tienen denominación alguna, el Ayuntamiento debió aplicar el índice correspondiente a las calles de última categoría, pero el acceso se produce, en definitiva, por la calle General Perón, de primera categoría, que será la aplicable”.

* CATEGORIES DE CARRERS EN PETITS MUNICIPIS

STS de 26 d'abril de 1999, recurs núm. 5149/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“La realidad enseña que en los pueblos muy pequeños no está en absoluto justificado establecer categorías de calles, porque no hay diferencias notorias, en consecuencia carece de toda justificación disminuirles las cuotas a la mitad, porque, a su vez, los Ayuntamientos tenían derecho en 1992, que es el año a que se refieren las liquidaciones y Ordenanza Fiscal impugnadas a obtener como mínimo las cuotas de Tarifa, pues los coeficientes de incremento, por definición, no podían ser inferiores a la unidad, y como máximo, según poblaciones de derecho del 1,4 al 2, luego existía una clara e indiscutible contradicción entre la “ratio legis” del coeficiente de incremento de las cuotas de Tarifa y la “ratio legis” del índice de situación imperativo del 0,5. (...). Es una decisión original y acertada la de cumplir expresamente el art. 89 de dicha Ley, acordando el establecimiento de un solo índice de situación, de la unidad, cuando los Ayuntamientos, por las razones que sean, consideren, en uso de sus facultades, que no es procedente la aplicación de una escala compleja de índices”.

* NUCLI DE POBLACIÓ INDEPENDENT

STS de 23 de gener de 1998, recurs núm. 5666/1997, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El hecho de que la LHL -arts. 88 y 89, en su anterior y actual versión- reconozca a los Ayuntamientos la facultad de incrementar o modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del IAE y de establecer, además, sobre las cuotas mínimas o, en su caso, modificadas, determinados índices de situación, no puede significar, en manera alguna, que en el establecimiento de esas cuotas o esos índices la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a criterio alguno dentro de los márgenes permitidos por los preceptos habilitantes y, mucho menos, sin que el criterio que

definitivamente adopte -esto es, la cuantificación concreta de tales índices o coeficientes- quede excluido de la obligada fiscalización jurisdiccional si es impugnado por el o los legítimamente interesados, principalmente por los obligados tributarios. No puede considerarse manifiestamente erróneo un criterio de reivindicar, para un núcleo de población tan singular como San José del Valle, la aplicación de un coeficiente similar al de Municipios con población de derecho inferior a 4.000 habitantes, ni tampoco podría merecer tal calificación la exigencia, en la ordenanza fiscal, del porqué el índice de situación aplicable a tal entidad local había de ser el mismo que el de las calles de tercera categoría en el Municipio de Jerez de la Frontera. El hecho de que la LHL prevea que los coeficientes sean únicos “para todas las actividades ejercidas en sus respectivos términos municipales”, no puede conducir, sin más, a considerar errónea cualquier modulación de tan rígido criterio en función no de las características de una zona o parte del núcleo de población del municipio, sino de una “entidad local” reconocida legalmente dentro del término municipal, con un funcionamiento administrativo en gran medida independizado del Ayuntamiento del que dependía y con singularidades tales como para conducirlo al poco tiempo a su constitución en Municipio independiente”.

*** DISMINUCIÓN DE CATEGORÍA DELS CARRERS**

STSJ de Catalunya de 28 d'abril de 1998, recursos núm. 1576/1992 i 2222/1992, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La decisión de disminución de la categoría de las calles de una zona tan peculiar y de unas características tan singulares como Ciutat Vella, a la que afecta una de las problemáticas más trascendentes en la vida de las ciudades modernas cual es la rehabilitación de los casos antiguos degradados como único sistema de impedir su definitiva e irreversible pérdida para la ciudad, ha de estimarse entra de lleno en el núcleo de las facultades decisorias (“políticas”, en un cabal entendimiento de este término) que corresponden a la autonomía local, y concretamente al ámbito político de la misma. Por ello es el Pleno de la Corporación, y no sólo los técnicos, quien determina las categorías de calles, sin que, en razón de lo señalado, quepa tacha alguna de arbitrariedad o desviación de poder”.

*** NOTIFICACIÓ DE LIQUIDACIÓ PER CANVI DE CATEGORIA DEL CARRER**

STSJ de Canàries (Las Palmas de Gran Canària) de 3 de juny de 1997, recurs núm. 821/1995, ponent: Sr. Gómez Cáceres.

“Si bien es cierto que el art. 124.3 LGT autoriza la notificación colectiva, mediante edictos, de las liquidaciones que traigan causa de un tributo de cobro periódico por recibo, naturaleza que indudablemente ostenta el impuesto que nos ocupa, no es posible perder de vista que la utilización de tal autorización tiene como soporte implícito la absoluta identidad de los actos inicial y posteriores (es decir, de las liquidaciones correspondientes al alta y las sucesivas), sin variaciones en los datos que han de servir de base para cuantificar la deuda tributaria. El Ayuntamiento demandado ha reconocido expresamente que ha variado, en perjuicio de la recurrente, uno de los elementos esenciales de la liquidación recurrida, concretamente la categoría fiscal de la vía pública en que se ubica el establecimiento de la demandante, lo que ha supuesto, por el juego del art. 89 LHL y de las propias Ordenanzas Fiscales de Telde, la aplicación de un índice corrector superior al aplicado a la misma activi-

dad en el ejercicio de 1992, trayendo como lógica consecuencia la fijación de una cuota tributaria sustancialmente mayor a la correspondiente al período impositivo indicado”.

*** CENTRALS ELÈCTRIQUES**

STS de 27 de maig de 2002, recurs núm. 1513/1997, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Las centrales eléctricas no tienen la consideración de local y, por tanto, es impropio aplicarles el índice de situación”.

*** FACULTAT D’ESTABLIR UN COEFICIENT ÚNIC**

STSJ de Múrcia de 18 de desembre de 2002, recurs núm. 530/1998, ponent: Sr. Quiñonero Cervantes.

“El art. 88 LHL faculta a los Ayuntamientos para “modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto, mediante la aplicación sobre las mismas de un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en los respectivos términos municipales...”. Y, como puede verse, la Ley se limita a señalar una facultad, no un deber de inexcusable cumplimiento, que hubiera permitido al recurrente la exigencia de la realidad de ese factor de corrección por el que recurre.”

13. Bonificaciones

*** COOPERATIVES D’ÀMBIT LIMITAT A UNA COMUNITAT AUTÒNOMA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0371-03, de 7 de març de 2003.

“Habrá que comprobar si la cooperativa en cuestión se ajusta a los principios y disposiciones contenidas en la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid y teniendo en cuenta que la Cooperativa en cuestión desarrolla su actividad cooperativizada en el territorio de la Comunidad de Madrid, será de aplicación específica la citada Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid. Así pues, de la aplicación de los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1990 se desprende que, existiendo una Ley propia de Cooperativas (como en el caso de la Comunidad Autónoma citada), aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de dicha Ley y no incurran en las causas que originan la pérdida de su condición, se considerarán fiscalmente protegidas. En resumen, resulta que será plenamente aplicable el beneficio fiscal del artículo 33, apartado 4, letra a) de la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de Cooperativas (por remisión de su artículo 34) a la Cooperativa objeto de la consulta, siempre que se den las condiciones a que se refiere el artículo 6 de la disposición anterior (es decir, que la Cooperativa se ajuste a los principios y disposiciones de su Ley reguladora autonómica)”.

14. Període impositiu i meritació

14.1. Text originari de l'article 90 LHL

* INCONSTITUCIONALITAT

STC núm. 193/2004, de 4 de novembre, aspecte d'inconstitucionalitat núm. 69/1995, ponent: Sr. Pérez Tremps.

“Esta previsión de cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación, no se contempla, sin embargo, hasta la Ley 22/1993, para los supuestos de bajas por cese en el ejercicio de las actividades económicas, en los que, aunque dichas actividades se hayan ejercido durante parte del año natural, se somete a tributación el beneficio medio presunto que correspondería al desarrollo de la actividad durante la totalidad de los trimestres que integran el año. (...). En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica. (...)el tratamiento que la norma otorga a los supuestos de cese en el ejercicio de actividades económicas carece de toda justificación razonable en la medida en que, como viene a señalar el órgano judicial, al imponer a los sujetos pasivos el impuesto la obligación de soportar, en estos casos en los que sólo se realiza de forma parcial el hecho imponible, la totalidad de la cuota tributaria que correspondería al beneficio medio presunto derivado del ejercicio de una actividad económica durante un año natural, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica. (...). El art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los arts. 14 y 31.1 CE. Pero, además, dado que, como hemos señalado, la norma viene a gravar situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el art. 31.1. Por tanto, el citado precepto debe ser declarado inconstitucional, exclusivamente en la medida en que no ha previsto la reductibilidad de las cuotas en los casos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas”.

* ABSÈNCIA DE CAP REDUCCIÓ

STS de 15 de juny de 1996, recurs núm. 207/1993, ponent: Sr. Gota Losada.

“La LHL ha establecido en su art. 90 que todas las cuotas serán irreducibles, es decir ha suprimido la adaptación de las cuotas al tiempo de realización de la actividad y derogado, por tanto, la consecuente reducibilidad de las mismas, debido a la circunstancia de que el período de tiempo de realización de la actividad sea inferior al año, salvo en la iniciación de la actividad (declaraciones de alta), en cuyo supuesto

las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad. La fijación de las cuotas por elementos fijos, al principio del ejercicio, impide toda reducción a lo largo del mismo, debiendo dejar perfectamente claro que no se trata de un impuesto que grave la producción, en cuyo caso sí serían congruentes las reducciones por paradas, sino un impuesto cuyo objeto y cuyo hecho imponible es el ejercicio de actividades económicas, midiéndose la importancia de tal ejercicio, en este caso industrial, por elementos fijos, de carácter estructural. El mandato legal [el art. 90 LHL] es claro, ha hecho desaparecer las cuotas prorrateables, y ha establecido que todas las cuotas serán irreducibles, salvo en el supuesto de nueva alta, de donde se deduce que no pueden ser objeto de reducción por ningún otro motivo. Es patente que si en el supuesto máximo de cese definitivo de la actividad, lo que en la técnica tributaria se denomina “baja”, no hay, según el art. 90 LHL (en su redacción original, aplicable al caso de autos), reducción alguna por el período de tiempo que media desde la fecha de la baja hasta la terminación del ejercicio, con más razón no procede tampoco reducción alguna, por paradas ocasionales, que no impiden la reanudación de la actividad”.

*** IRREDUCTIBILITAT DE LES QUOTES PER VARIACIÓ DELS ELEMENTS TRIBUTARIS**

STSJ de Catalunya de 13 de setembre de 1996, recurs núm. 2247/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“En el ejercicio de 1992 de que se trata, no se encontraba vigente la nueva redacción del precepto legal aplicable [art. 90.2 LHL] respecto de la baja por cese de la actividad, y tal baja no afectaba al carácter irreducible de la cuota devengada, surtiendo efectos sólo a partir del período impositivo inmediato siguiente. Y ni en tal ejercicio, ni en ninguno de los siguientes, existe norma alguna, legal o reglamentaria, que permita el pretendido efecto sobre la no irreductibilidad de las cuotas en caso de variación de los elementos determinantes de la cuota del tributo. Tal ausencia de norma podrá ser discutida en un terreno teórico o doctrinal, pero no ha de llevar consigo a juicio de esta Sala inconstitucionalidad alguna, dada la complejidad de la gestión del tributo y los efectos neutrales genéricos que produce la norma relativa a los efectos de la variación (sean favorables o perjudiciales) para el ejercicio siguiente”.

14.2. Paralització i temporalitat d'activitats

*** PARALITZACIÓ DE LES ACTIVITATS PRODUCTIVES**

SAN de 15 de març de 2002, recurs núm. 1903/1998, ponent: Sra. Montero Elena.

“La paralización durante más de 30 días a causa de un incendio de lugar a la reducción de la cuota, siendo irrelevante que en la comunicación del siniestro a la Administración gestora del Impuesto no se indicara que se hacía a efectos de la aplicación de dicha reducción. La regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990 no exige unas formalidades distintas de “dar parte”, por lo que entender que el escrito de la recurrente carece de valor a tales efectos porque no especifica detalladamente que se comunica para que se entienda de aplicación la reducción de la cuota del citado Impuesto, es interpretar la norma en contra de lo previsto por la Ley e imponer unas exigencias que no están previstas en la normativa vigente”.

*** QUOTA REDUÏDA PER RAONS DE TEMPORALITAT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0135-01, de 26 de gener de 2001.

“Todas las rúbricas de las Tarifas del IAE tienen regulada formalmente la posibilidad de prorratear por trimestres naturales la cuota correspondiente, tanto en caso de alta cuando el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, como en el de baja, excepto cuando dicha baja se produzca durante el último trimestre natural del año. Ahora bien, en la actividad a que se refiere el caso planteado, las propias Tarifas contienen una nota al Grupo 687 que ajusta la cuantía de la cuota en función, precisamente, del tiempo en que permanezcan abiertos al público los establecimientos y, por tanto, del tiempo que ejerzan la actividad. Este singular ajuste de la carga tributaria al período efectivo en que se ejerce la actividad recogido en dichas notas permite, sin necesidad de presentar declaraciones de alta y baja en la matrícula anualmente, una reducción de la cuota y una menor carga de obligaciones formales para los titulares de estas actividades de temporada. En el caso de alta cuando el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, o en caso de baja de una de las actividades a las que sea aplicable la reducción señalada en el párrafo anterior, también resultará aplicable el régimen de prorrateo establecido en el apartado 2 del art. 90 LHL. No se trata de un doble prorrateo, sino de un eventual prorrateo sobre una cuota reducida en virtud de ese especial régimen de cuantificación de la cuota de las actividades a que se refiere el caso planteado por la entidad consultante. No hay, pues, precepto alguno que impida que la cuota reducida por razones de temporalidad sea susceptible de ser prorrateada cuando se den las condiciones del art. 90.2 LHL”.

14.3. Alta

*** PRORRATEIG I DEVOLUCIÓ DE QUOTES: ALTA EN UN ALTRE MUNICIPI**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0105-03, de 28 de gener de 2003.

“Tratándose de un caso de cese de la actividad en un municipio en fecha 30 de septiembre, si el sujeto pasivo se da de alta en la misma rúbrica, pero en otro municipio, con efectos desde 1 de octubre: Por lo que se refiere a la actividad realizada en el primer municipio, sólo procede solicitar la devolución de la cuota correspondiente al cuarto y último trimestre, con independencia del alta o altas que puedan producirse por la misma u otras actividades en el mismo o en otros municipios. Este es el sentido de la expresión “excluido aquél en que se produce dicho cese”, del art. 90.2, 2.º párrafo, de la LHL, es decir, la minoración (por el prorrateo) de la cuota en casos de baja por cese en la actividad no alcanza al trimestre en el cual se produce dicho cese”.

14.4. Baixa

*** EFECTES DE LA DECLARACIÓ DE BAIXA**

STSJ de Galicia de 16 de novembre de 2001, recurs núm. 8460/1997, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“La declaración de baja no surte efecto sino a partir del ejercicio fiscal siguiente, o lo que es lo mismo, el contribuyente viene obligado a satisfacer el importe de la

liquidación girada, al margen de que pueda solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad. En el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese, novedad introducida por la Ley de 1993, pero tal posibilidad, que sin duda beneficia al contribuyente, debe operar tan sólo en los supuestos en que el órgano de gestión tenga en su poder la comunicación de baja que ha de dirigirle la Administración Tributaria del Estado”.

*** BAIXA I POSTERIOR PRORRATEIG I DEVOLUCIÓ**

TSJ de Galicia de 9 de juny de 2000, recurs núm. 9510/1996, ponent: Sr. Quintas Rodríguez.

“Fundándose el prorrateo en la necesaria correlación que debe existir entre el Impuesto satisfecho y el tiempo de ejercicio, que es una exigencia que se deriva del propio hecho imponible, al estar éste constituido cabalmente por el “ejercicio” de las actividades económicas, sólo con la modificación censal del ejercicio se consigue que la injusticia que se denuncia desaparezca en el sentido de anudar el cese en la actividad con finalización del período impositivo en fecha diferente al último día del año natural. Siendo por ende sólo legalmente pertinente la devolución de la cuota correspondiente al trimestre en que se ha producido el cese, esa devolución ha de cohonestar, sin embargo, con la liquidación del impuesto por la totalidad del importe, sin perjuicio de que luego en caso de cese de actividad, cuando ésta no coincida con el citado período impositivo, las cuotas se calculen proporcionalmente y proceda la devolución de las que no correspondan satisfacer”.

*** DEVOLUCIÓ DE LA PART PROPORCIONAL DE LA SANCIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1177-02, de 4 de setembre de 2002.

“Las cantidades ingresadas por la empresa a la que alude la consulta en virtud de las actuaciones del Servicio de Inspección de Rentas y Exacciones constituyeron ingresos debidos, ya que se desconocía en ese momento el cese, el 30 de septiembre de 2000, de la actividad de dicha entidad. En consecuencia, procederá la devolución de la parte de cuota de los trimestres en los que no se ejerció la actividad y la sanción correspondiente a los mismos, sin que puedan calificarse las cantidades devueltas como ingresos indebidos.

*** APLICACIÓ DEL PRORRATEIG DE QUOTES EN CAS D'ALTES I BAIXES SUCCESSIVES EN EL MATEIX EXERCICI**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1756-02, de 14 de novembre de 2002.

“El propio mecanismo previsto en el art. 90.2 LHL permite ingresar en cada caso solamente la parte de cuota correspondiente a los trimestres naturales que quedan desde tales fechas de alta hasta fin de año, pero incluyendo el trimestre natural en que se producen tales altas. La propia mecánica del impuesto prevé el prorrateo o ajuste de la cuota tributaria tanto al número de trimestres naturales que quedan de ejercicio de la actividad desde que se produce el alta, como al número de trimestres naturales en que no se va a ejercer la actividad, en caso de baja, sin que la LHL, ni las Tarifas e Instrucción del Impuesto permitan efectuar compensaciones de cuotas por el hecho de que, en un mismo ejercicio, se produzcan varias altas y/o bajas en la matrícula del mismo”.

15. Gestió

15.1. Gestió compartida

15.1.1. Interdicció de la indefensió

* **GESTIÓ COMPARTIDA I INDEFENSÍO**

STSJ de Madrid de 28 d'octubre de 1996, recurs núm. 920/1994, ponent: Sr. Palomino Marín.

“El recurrente no estaba obligado a darse de alta para la actividad de Abogado de empresa con retribución fija por el trabajo realizado con carácter exclusivo y en local de la empleadora, por tratarse de un supuesto de no sujeción. Y una vez que se dio de alta sin tener que hacerlo, había de pedir la baja a la Administración estatal. Pero aunque sea a esta Administración a la que debe dirigirse para hacer su solicitud de baja en la matrícula, la falta de solicitud, sin embargo, no produce efecto alguno convalidante del acto ahora combatido. Esta Sala ha declarado con reiteración que en los casos de impuestos cuya gestión corresponde a una Administración distinta de la encargada de la liquidación y recaudación, no puede tal distribución competencial producir en el recurrente una confusión que le lleve a situaciones de indefensión”.

* **FASE DE GESTIÓ I NOUS FACTORS**

STS de 19 de juliol de 2003, recurs núm. 9167/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“En la fase de gestión del IAE, un ayuntamiento no puede ignorar la existencia de factores nuevos que obstan a la aplicación de antiguos datos censales. (...). La aprobación de un expediente de regulación de empleo con reducción de plantilla es suficiente para entender una declaración de crisis, sin que sea preciso una declaración formal y previa en tal sentido, como pide el Ayuntamiento, que no puede ignorar la existencia de factores nuevos a la fase de gestión que obstan a la aplicación de antiguos datos censales”.

15.1.2. Competències dels ajuntaments

* **INCOMPETÈNCIA DELS TRIBUNALS ECONÒMICS ADMINISTRATIUS**

Resolució del TEAC de 25 de gener de 1995, recurs núm. 8133/1993.

“El art. 92.2 LHL encomendó a los Ayuntamientos la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria del Impuesto en cuestión, comprendiendo dicha competencia, entre otras, la función “de realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias”, así como la resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos, lo cual no se ha cumplido en el presente caso por haber sido dirigida la reclamación contra dicho acto liquidatorio por el interesado al TEAR Cataluña, al que según lo expuesto no correspondía conocer de la materia; siendo esto así, no cabe sino confirmar el pronunciamiento del indicado Tribunal en la resolución recurrida de declararse incompetente por razón de la materia para conocer de la liquidación impugnada. El apartado 1 del mismo art. 92 citado atribuye a la Administración Tributaria del Estado “el señalamiento de las cuotas correspondientes”, así como la

formación de la matrícula de Impuesto, indicando asimismo que el conocimiento contra ello correspondería a los Tribunales Económico-Administrativos, lo cual resalta más aún la corrección del pronunciamiento a que nos hemos referido”.

*** COMPETÈNCIA PER A REDUCCIONS DE LA QUOTA**

STS de 7 de març de 1998, recurs núm. 766/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Es evidente la confusión que introduce así el Ayuntamiento entre las funciones que le son propias y las de la Administración Fiscal, pues la formación de la matrícula y sus rectificaciones incumben a ésta, en virtud del apartado 1 del art. 92, en tanto que a tenor del apartado 2, la concesión o reducción de exenciones -y por tanto, también de las reducciones de la cuota- son competencia de los Ayuntamientos. Por tanto, la doctrina de la sentencia recurrida no contiene ninguna afirmación de que la rectificación de la matrícula corresponda a los Ayuntamientos, como parece dar a entender el recurrente, cuyo recurso ha de ser desestimado por todo ello”.

*** DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS**

STS de 10 de juny de 2002, recurs núm. 2190/1997, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Si la recaudación de las licencias fiscales correspondía al Patronato Provincial de Recaudación también es el órgano competente para la devolución de los ingresos indebidos, que ha de ajustarse a lo previsto en el art. 155 LGT y en su desarrollo reglamentario y, por ende, a lo establecido en el art. 15.1 b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que prevé, como es el caso del supuesto aquí enjuiciado, que “cuando la liquidación y recaudación del tributo correspondan a órganos de Administraciones Tributarias distintas, la devolución se reconocerá y practicará por el órgano que tenga asumida la recaudación en el momento en que se proceda a la devolución”, sin perjuicio de las compensaciones o reintegros que, en la relación interna Patronato-Ayuntamiento, en su caso procedan”.

15.1.3. Inspecció

*** FACULTATS D'INSPECCIÓ DELS AJUNTAMENTS**

STSJ de Madrid de 26 de juliol de 2002, recurs núm. 2413/1998, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“Las facultades de inspección de los Ayuntamientos para las inclusiones, exclusiones y alteraciones de datos contenidos de los censos son funciones de colaboración delegadas por la Administración del Estado, de manera que los Ayuntamientos pueden recabar de la Administración estatal la modificación de los datos censales, pero no realizar y aplicar directamente su modificación. Por ello, es nula la liquidación girada aplicando un epígrafe distinto del que aparece en la matrícula del Impuesto, debiéndose retrotraer las actuaciones, para que el Ayuntamiento notifique la inclusión en la matrícula que ha efectuado con instrucción de los recursos procedentes”.

*** INSPECCIÓ MUNICIPAL DELEGADA**

STSJ de Madrid de 29 de maig de 1996, recurs núm. 941/1993, ponent: Sr. García García.

“Al realizar el Ayuntamiento las alteraciones en la matrícula, según se pretende en las funciones de colaboración y por delegación, precisamente por cuanto que actú-

an por delegación, al constituir el acto de alteración que realizan una modificación de la matrícula conforme a los arts. 92.1 LHL y 3 del Real Decreto 1172/1991 y como recuerda la Orden 10 junio 1992 en su art. 6, los recursos procedentes son la reclamación económico administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la Entidad autora del Acto, en el presente caso tras las actas de prueba preconstituida y en la tramitación consecuente a las mismas se ratificaron las propuestas de liquidaciones y se hicieron las notificaciones con instrucción sobre la procedencia de la reposición y del recurso contencioso-administrativo, pero no se hizo notificación expresamente del acto de alteración en la matrícula y con indicación de los recursos que antes se indican”.

*** ABAST DE LA INSPECCIÓ**

STSI de Madrid de 9 de febrer de 1996, recurs núm. 633/1994, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La Administración tributaria no puede alterar los elementos de la liquidación cuando aquéllos se refieren a una modificación en la interpretación de la norma jurídica tributaria aplicable a través de sus servicios de inspección. La actividad inspectora tiene por objeto la “investigación” de hechos imponible, su “comprobación”, la “verificación” de datos de relevancia tributarios (estas expresiones son las repetidas en el Reglamento General de la Inspección de Tributos), pero no la revisión de la normativa aplicada o la interpretación de la norma cuestionada. En definitiva, no puede enmascarse una revisión de actos administrativos declarativos de derechos (los tradicionalmente denominados de gravamen) a través de un procedimiento de inspección, porque responde a principios y finalidades muy diversos”.

*** EFECTES DE LA COMPROVACIÓ INSPECTORA**

STSI d'Astúries de 6 de maig de 2002, recurs núm. 1055/1998, ponent: Sr. Querol Carceller.

“Los resultados de la comprobación por la Administración de los datos de alta declarados por el sujeto pasivo surten efectos para todos los periodos no prescritos: Siendo cierto que la Administración sólo puede rectificar los actos declarativos de derechos por medio del procedimiento de revisión, sin que sea función de la Inspección rectificar la normativa aplicable, dicha afirmación no alcanza como aquí sucede, cuando la rectificación o modificación es consecuencia de la comprobación y rectificación de los datos aportados por el contribuyente con relevancia tributaria si éstos no se corresponden con los comprobados y ello implica su catalogación en un epígrafe diferente, siempre que no se derive de una mera modificación en la interpretación de la norma jurídica pues no corresponde al Servicio de Inspección interpretar la norma sino investigar los hechos y comprobar y verificar los datos aportados como aquí ocurre”.

15.14. Executivitat i recursos

Actualment, cal tenir en compte la prescripció essencial de l'article 224.1.III de la LGT 58/2003: “Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimien-

to de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”.

* SUSPENSIÓ DE L'EXECUTIVITAT DE LA LIQUIDACIÓ

STSJ de Madrid de 23 de gener de 1996, recurs núm. 456/1995, ponent: Sr. Soto Vázquez.
“El hoy recurrente solicitó, a través del recurso de reposición pertinente, la suspensión del acto de aplicación y efectividad del IAE, ofreciendo al mismo tiempo aval bancario que reunía las condiciones objetivas del art. 14.4 LHL, solicitud que tuvo su entrada en el Ayuntamiento demandado el 2 de febrero de 1994. Hasta el mes de septiembre de ese mismo año ninguna resolución adoptó dicha Corporación al respecto, y que en la fecha indicada se limitó a decretar el apremio consiguiente al impago de las liquidaciones. Obviamente transcurrieron más de siete meses entre la solicitud efectuada y el apremio acordado sin que el Ayuntamiento proveyese sobre la petición de suspensión, ni ofreciese plazo para subsanar la circunstancia de que -por evidente error-, el aval se hubiese constituido en favor del Tesoro Público”.

* RÈGIM DE RECURSOS EN LA GESTIÓ COMPARTIDA DE L'IAE

STS de 25 de setembre de 2001, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 5623/2000. ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El art. 92.1 LHL atribuye, por tanto, en exclusiva, a la Administración del Estado (o, por delegación, a la pertinente Diputación Provincial: a tenor del tercer párrafo del citado ap. 1 del mencionado artículo, según la redacción dada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, después modificada por las Leyes 49/1998 y 50/1998, ambas de 30 de diciembre) las funciones propias de la gestión censal, encaminadas a la formación de la Matrícula (estando regulados los recursos que caben contra la misma y su contenido en los arts. 1 a 3 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, y 4 y 15 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, completados por una serie de Ordenes Ministeriales —desde la de 19 de diciembre de 1995 a la de 19 de diciembre de 2000—: grupo normativo que prevé la vía económico-administrativa como previa a la jurisdiccional).

Entre las competencias que la Administración del Estado tiene, en ocasiones, en materia de gestión tributaria, hay que distinguir las referentes a las cuotas provinciales y nacionales del Impuesto (cuotas en las que el Estado realiza todas las funciones de la gestión tributaria, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración previstas en el art. 86.3 de la propia LHL según la redacción dada por la Ley 22/1993) y las referentes a las cuotas municipales (en las que corresponde al Estado, u organismos delegados, la emisión de informes técnicos previos a la concesión o denegación de exenciones art. 92.2.2 de la LHL y la inspección del Impuesto art. 92.3 de dicha Ley). En el último de los citados preceptos (92.3 de la LHL) se admiten “fórmulas de colaboración” y “delegaciones de competencias”, en materia de inspección, en favor de los Ayuntamientos y, en su caso, de las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares. Colaboración que puede ser, también, a la inversa: el Estado, y demás organismos, pueden ser delegatarios de las funciones que el art. 92 otorga a los Ayuntamientos.

En el marco de la gestión censal, los Ayuntamientos no tienen ninguna competen-

cia; y, en cambio, en el marco de la gestión tributaria gozan de competencia exclusiva respecto de las cuotas municipales (arts. 86 y 92.2 LHL), excepción hecha de lo referente a la inspección del tributo (art. 92.3).

En ocasiones cuando intervenga la Inspección de la Administración del Estado o de la Diputación Provincial al efecto delegada en la comprobación y concreción de la actividad comercial o industrial del sujeto pasivo ocultada y, a continuación, incluso, como colofón de las actuaciones inspectoras, en la liquidación del Impuesto y en la fijación de los hechos determinantes de la sanción tributaria ocasionalmente aplicable, la gestión desarrollada por la Administración del Estado (o por la Diputación Provincial) puede comprender no sólo la gestión censal sino también la tributaria (liquidatoria y sancionadora), sin intervención directa del Ayuntamiento. Y, en estos supuestos, la impugnación de los obligados tributarios debe encauzarse obviamente, a tenor de todo lo antes apuntado, primero, por la vía potestativa de reposición, después, por la reclamación económico-administrativa ante el pertinente TEAR (y, en su caso, también, ante el TEAC) y, finalmente, por la jurisdiccional contencioso-administrativa.

Es erróneo encauzar la impugnación de la gestión censal y de la ocasional gestión tributaria ejercidas por la Inspección de la Diputación Provincial (por delegación de la Administración del Estado), ¿exclusivamente?, a través del recurso de reposición y, después, del recurso contencioso-administrativo, con completo olvido de la necesaria vía económico-administrativa, en cuyo caso resulta atemperado a derecho el declarar, como correcta la consecuente reposición de las actuaciones inspectoras al inicio de las mismas (con el fin de dar virtualidad al posible ejercicio de las vías impugnatorias correspondientes, bien conjunta y sucesivamente o bien por separado)”.

* **CARÀCTER PRECEPTIU DE LA REPOSICIÓ EN CASOS D'INSPECCIÓ DELEGADA**

Resolució del TEAC de 27 de febrer de 1998, recurs d'alçada núm. 8620/1997.

“Si es una Entidad Local la que dicta los indicados actos [de inspección del IAE] a que se refiere el art. 18.4 del RD 243/1995 de gestión, la reclamación económico-administrativa deberá ir precedida del recurso de reposición a que se refiere el art. 14.4 LHL y sólo los acuerdos dictados por éstas en reposición abren la posibilidad de su impugnación en vía económico-administrativa, a diferencia de lo que ocurre cuando dichos actos son dictados por la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, en cuyo caso el recurso de reposición es facultativo”.

15.2. Declaracions dels subjectes passius

15.2.1. Declaracions d'alta

* **DECLARACIONS D'ALTA I PUBLICITAT DE LA MATRÍCULA**

STSJ de Galicia de 28 de gener de 1997, recurs núm. 8607/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“El art. 91.2 LHL establece que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la Matrícula, declaración que deberá contener, de acuerdo

con lo prevenido en el art. 4 del RD 1172/1991, de 26 julio, todos los datos necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota, practicándose a continuación por la Administración competente la liquidación correspondiente que se notificará al sujeto pasivo. Por tanto, lo normal es que la inclusión en la Matrícula del Impuesto se produce como consecuencia del alta formulada por el sujeto pasivo. Por lo que se refiere al aspecto notificador o publicista, es preciso distinguir tres aspectos: a) exposición de la Matrícula, una vez elaborada, a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos, que publicarán los oportunos anuncios en los Diarios Oficiales a que se refiere el art. 2 de aquella disposición general; b) notificación personal al sujeto pasivo del acto de inclusión de los datos contenidos en la Matrícula, si bien, cuando el contenido de tales actos se desprenda de la declaración de alta presentada por el sujeto pasivo, tal acto se entenderá notificado en el momento de la presentación, lo que, sin duda, es consecuencia de la presunción de certeza que proclama el art. 116 LGT, sin perjuicio de la actividad de comprobación que corresponde a la Administración Tributaria, si bien, cabe la notificación conjunta de acto liquidatorio y actos censales en la forma que autoriza el art. 13 de dicha disposición; c) notificación de la liquidación al sujeto pasivo con los requisitos del art. 124 de la Ley General Tributaria”.

* **ERROR EN L'ALTA**

STSJ de Galicia de 29 de gener de 1997, recurs núm. 8597/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Dentro de la mecánica legal del alta en la matrícula del impuesto, debe recordarse que los datos consignados por el propio contribuyente se presumen ciertos, y sólo podrán rectificarse mediante la prueba de que al haberlas se incurrió en error de hecho, procediendo analizar si la prueba aportada por el recurrente, de orden documental, acredita el error de hecho que aduce en su declaración de alta en la matrícula de aquel Impuesto”.

* **DISCUSSIÓ TERRITORIAL ENTRE MUNICIPIS**

STSJ de Madrid de 9 de gener de 1998, recurs núm. 356/1997, ponent: Sr. López Mora.

“Estamos ante una doble imposición por una sola actividad, debido a una discusión entre Ayuntamientos -al menos el de Pinto- que recaba, como territorio propio la calle de Ponferrada, 2, la falta absoluta de coordinación entre municipios limítrofes sobre en qué término se dé de alta dicha calle, se opone al art. 103 de la Constitución Española, pues la Administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. No es dable que “A., S.A.” sufra esa falta antes apuntada, ni que se trate de que abone en Pinto, lo que abonó en Fuenlabrada”.

* **ALTA I PRESUMPCIÓ “IURIS TANTUM”**

STSJ de Galicia de 4 de novembre de 1996, recurs núm. 8332/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Se está haciendo referencia a la presunción implícita de subsistencia del hecho imponible del IAE contenida en el art. 91 LHL, en el sentido de que en tanto el sujeto pasivo no comunique las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se

produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de tributación, obligación que debe formalizarse en los plazos y términos a que alude el RD 1172/1991, de 26 julio, se presume que las condiciones que determinaron en su momento la inclusión o alta en la matrícula del Impuesto subsisten. Dicha presunción, de carácter iuris tantum, puede ser destruida mediante prueba en contrario, pues, al margen del incumplimiento de aquellas obligaciones formales en que haya podido incurrir el sujeto pasivo, éste puede acreditar la desaparición o conclusión del hecho imponible del Impuesto o la modificación de sus condiciones, con la consiguiente enervación o rectificación, en su caso, de la liquidación que se hubiere girado”.

*** SUBJECTES EXEMPTS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo246-07, de 8 de febrer de 2007.

“Si un sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas está exento por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja del modelo 036 sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que se encuentran reguladas en la Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, (BOE de 18 de septiembre). En el caso objeto de consulta, y dado que a la consultante parece serle de aplicación la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas regulada en la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL, por no superar el importe neto de la cifra de negocios la cuantía de 1.000.000 euros, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja del modelo 036 sustituye a la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Actividades Económicas, modelo 840, no siéndole exigible la presentación de las declaraciones del modelo 840, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 del Real Decreto 1041/2003”.

15.2.2. Declaració de variacions

*** DECLARACIÓ DE VARIACIONS EN ELS ELEMENTS INFERIORS AL 20 PER 100**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1933-01, de 30 d'octubre de 2001.

“Con motivo de la presentación de una declaración de variación, bien por cambio de domicilio de la actividad, bien por oscilaciones en algún elemento tributario superiores al 20 por 100 (o del límite establecido en las Ordenanzas fiscales si se trata del elemento tributario número de obreros), no es obligatorio declarar las oscilaciones producidas en los demás elementos tributarios que sean inferiores a los referidos límites, ya que el sentido de lo dispuesto en la Regla 14ª.2 de la Instrucción es que tales oscilaciones no alteren la cuantía de las cuotas por las que se venga tributando, no teniendo tales oscilaciones la consideración de variaciones”.

*** OBLIGACIÓ NOMÉS A L'EPÍGRAF CONCRET**

Consulta núm. 1104-02, de 18 de juliol de 2002.

“Aplicando la Regla 14ª.2 al presente caso, resulta que, aunque en el conjunto de su

actividad industrial la potencia instalada haya sido incrementada en un 60 por 100, lo cierto es que solamente en el caso del incremento producido en la actividad del epígrafe 481.1 la potencia instalada ha oscilado por encima del 20 por 100, siendo sólo en este caso cuando se produce la obligación a que se refiere el segundo párrafo del citado artículo 91.2 de la Ley 39/1988.”.

15.2.3. Declaracions de baixa

* PROVA DEL CESSAMENT EN L'EXERCICI DE L'ACTIVITAT

STSJ de Madrid de 26 de febrer de 1998, recurs núm. 74/1996, ponent: Sra. de la Peña Elías.

“Sin entrar en el análisis de si concurre fuerza mayor (como suceso imprevisible o que previsto fuera inevitable) que desde luego en cuanto a las graves dolencias del demandante concurre, resulta de aplicación el art. 9.2 del Real Decreto 1172/1991 por el que se aprobaron determinadas normas para la gestión del IAE, como excepción a la regla general de la eficacia de la presentación de la declaración de baja dentro de un ejercicio para el inmediato siguiente; y como quiera que el recurrente aunque presentó declaración de baja el de 29 de noviembre de 1993 ha probado que su cese en el ejercicio de la actividad se había producido incluso con anterioridad a 1992, el Ayuntamiento demandado viene obligado a dejar sin efecto la liquidación del IAE que por el ejercicio de 1993 giró al recurrente, quien a su vez puede obtener también la oportuna rectificación en la matrícula del mismo impuesto dirigiéndose a la Administración Tributaria del Estado y la devolución por el Ayuntamiento de Madrid de lo ingresado por tal concepto”.

* EFECTES DE LA DECLARACIÓ DE BAIXA

STSJ de Madrid de 9 de juny de 1997, recurs núm. 274/1996, ponent: Sra. Teso Gamella.

“La declaración de baja referente a un período impositivo surtirá efecto en la matrícula del período inmediato siguiente. Esto es, por indudables razones de seguridad jurídica, en la eficacia hacia el futuro de los actos -declaraciones de baja- realizadas por el sujeto pasivo. Esta norma general tiene una excepción que es la recogida en el apartado 2 del art. 9 del RD 1172/1991 al admitir la posibilidad de que se declare una fecha de cese de la actividad anterior a la de prestación de la declaración (o del mes inmediatamente anterior, según art. 6.1 y 2). Ahora bien, para que pueda tener dicha declaración de baja el alcance hacia el pasado que se pretende, ha de ir acompañada de la prueba sobre el cese de la actividad y que éste se haya producido efectivamente en la fecha que se alega”.

* PROVA DEL CESSAMENT D'ACTIVITATS ANTERIOR A LA DECLARACIÓ DE BAIXA

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0884-03, de 24 de juny de 2003.

“Cuando el sujeto pasivo ha cesado en el ejercicio de la actividad por la que venía tributando, y la fecha consignada en la declaración de baja es de un ejercicio anterior al de presentación de la citada declaración y ésta se presente fuera del plazo señalado en el apartado 1 del art. 7 del citado Real Decreto, dicha fecha de cese deberá ser probada por el declarante. Por fin, el cumplimiento de la obligación de presentar la referida declaración de baja en el IAE no exime al titular de la actividad de cumplir con las obligaciones formales relativas a otros impuestos de ámbito esta-

tal, en particular obligaciones formales relacionadas con comunicaciones o declaraciones de comienzo, modificación o cese de actividades económicas, así como de la obligación de atender los requerimientos recibidos de los órganos competentes para la gestión de dichos impuestos”.

* **TERMINI**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo464-07, d'1 de març de 2007.

“Tanto el obligado tributario con la condición de empresario o profesional (que, deberá presentar la declaración de baja sólo en el caso de cese en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales), como el obligado tributario que no reúna la condición de empresario o profesional y deje de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, dispondrán del plazo de un mes para presentar la declaración de baja comunicando a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de obligados tributarios”.

15.3. Règim de delegació

* **CONSTITUCIONALITAT DEL RÈGIM DE DELEGACIÓ DE LA LHL**

STC 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos d'inconstitucionalitat núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989, aspectes d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar: FJ 29.

“Aunque el art. 92.2 LHL no prevé de modo expreso la eventual delegación por parte de los Ayuntamientos de sus facultades de gestión, liquidación y recaudación del IAE en favor de las Comunidades Autónomas, tampoco la excluye, resultando dicha delegación absolutamente viable en los términos que prevé el propio art. 48.2 EAC. (...). El art. 48.2 EAC no hace referencia alguna a una necesaria “coordinación de competencias”, entre los Entes Locales y la Comunidad Autónoma de Cataluña en relación con la gestión de este Impuesto. Por el contrario, el segundo párrafo del citado precepto estatutario atribuye a una Ley del Estado el establecimiento del sistema de colaboración de los Entes Locales, de la Generalidad y del Estado para la gestión, liquidación recaudación e inspección “de aquellos tributos que se determinen”. Ello significa, pues, que no cabe exigir al legislador estatal el establecimiento de un sistema de colaboración entre las distintas Administraciones Públicas en todos y cada uno de los tributos locales, sin que quepa, por tanto, imputar tacha alguna de inconstitucionalidad al art. 92.2 LHL por no haberlo previsto en relación con el IAE. (...). Este mismo razonamiento conduce directamente a desestimar también los recursos relativos al art. 92.3 LHL, respecto del ejercicio de las facultades de inspección de dicho impuesto por las Comunidades Autónomas. Y es que tal ejercicio ha quedado estatutariamente supeditado, aparte las previsiones del art. 48.2 EAC sobre otorgamiento de delegación por los entes locales, al establecimiento por ley estatal de un sistema de colaboración en los términos ya expresados al citar el segundo párrafo del art. 48.2 EAC”.

16. Infraccions i sancions

* INTERPRETACIÓ RAONABLE

STSJ de Catalunya de 19 de gener de 2006, recurs d'apel·lació núm. 101/2005, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La problemática litigiosa en cuanto a la sanción se centra en la concurrencia o no de la indispensable negligencia en el incumplimiento tributario. En tal sentido, se viene repitiendo por esta Sala que el principio de culpabilidad enseña toda actividad sancionadora, sea administrativa o penal. Y cuando, como es el caso, se trata de la falta de declaración e ingreso atribuidas al sujeto pasivo, en que éste ha de llevar a cabo operaciones de interpretación jurídica de la norma, la duda razonable sobre tal interpretación excluye la culpabilidad, como ya proclamó inicialmente la jurisprudencia y recogió el art. 77.4.d) de la LGT 230/1963, tras su reforma por la Ley 25/1995, y ahora recoge el art. 179.2.d) de la LGT 58/2003. La reciente STC 164/2005, de 20 de junio de 2005, sintetiza en su Razonamiento Jurídico 6, in fine, (...). En el presente caso estamos ante un supuesto razonablemente problemático en su interpretación, como resulta de cuanto se ha razonado precedentemente. Las contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos que se han referenciado ponen de manifiesto el mismo carácter razonable de la interpretación seguida por la recurrentes y, salvo una de ellas, son posteriores a los ejercicios a que se refiere la supuesta infracción. (...). No cabe apreciar negligencia por dejar de consultar a la Administración en caso de dudas sobre la interpretación de las normas, pues la consulta no es un deber sino un derecho y tampoco existe deber de seguir el criterio de las contestaciones a consultas. El seguimiento de tales contestaciones excluye la responsabilidad, como aclara ahora el citado art. 179.2.d) LGT 58/2003, pero no resulta de ello el predicado opuesto, pues no hay obligación jurídica de ceñirse a ellas, sino que la última palabra sobre interpretación de las normas jurídicas corresponde a los Tribunales de Justicia y el carácter razonable de la interpretación seguida por los ciudadanos excluye, en todo caso, y se haya acudido o no a una consulta, la responsabilidad. Menos aún existe un deber de consultar cuyo incumplimiento diera lugar a la correspondiente sanción, lo que volatilizaría el supuesto de exclusión de la responsabilidad consistente precisamente en “ampararse en una interpretación razonable de la norma”.

* MANCA DE DECLARACIÓ DE VARIACIÓ: INFRACCIÓ SIMPLE

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de març de 2003, recurs núm. 4156/1997, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“La falta de presentación de una declaración de variación de datos no debe ser calificada de grave, sino como infracción simple, porque la conducta seguida por la demandante no cabe en el tipo de las conductas previstas en el artículo 79, letra b), LGT en la versión que del mismo fuera dada por Ley 25/1995 (falta de presentación de una declaración que sea esencial para que los órganos administrativos practiquen la correspondiente liquidación), conforme a lo prevenido en el artículo 19 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE. Efectivamente, el citado artículo 19 señala que la falta de presentación de declaraciones de variación a las que se refiere el artículo 6 de esa misma disposición reglamentaria, constituye infracción simple y de esa naturaleza es la declara-

ción de los metros cuadrados edificados o a edificar de conformidad con lo señalado en la Nota 1ª de las que comprende el Epígrafe 833 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que de forma expresa las califica de ese modo; de esta suerte, siendo la legislación específica de ese tributo la que califica de tal modo el incumplimiento del deber de presentar ese tipo de declaraciones, la norma singular en materia de infracciones ha de prevalecer sobre las disposiciones comunes del orden tributario en ese ámbito contenidas en la Ley General Tributaria (Disposición Derogatoria Primera, punto 3, de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria), sin que a los efectos de este razonamiento prevalezca el argumento que da el Ayuntamiento demandado en el sentido de que, con la publicación de la Ley 25/1995 y su Derogatoria Primera, el citado artículo 19 del Real Decreto 243/1995, ya no estaba vigente al momento de ser instruida el acta, dado que el precepto al que estamos aludiendo fue expresamente derogado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Disposición Derogatoria única, número 2, de ese Real Decreto)”.

* **MOTIVACIÓ**

STSJ de Madrid de 12 de novembre de 2001, recurs núm. 803/1998, ponent: Sr. Sabán Godoy.

“A conclusión diferente conduce la consideración sobre los argumentos atinentes a la sanción impuesta. En primer lugar, en todas las ocasiones que el procedimiento le concedió la entidad colegial ha alegado frente a la sanción tanto por su falta de motivación como por la improcedencia de apreciar la necesaria culpabilidad cuando se produce una razonable discrepancia interpretativa. Pues bien, únicamente en el informe ampliatorio del Acta la Administración actuante se refiere a dichos argumentos oponiendo, simplemente, una relación de preceptos. En segundo término este Tribunal entiende que la sanción carece de la motivación necesaria ya que en el derecho sancionador cualquier presunción de condena ha de estimarse contraria a la de inocencia proclamada en la Constitución. Es necesario, por tanto, que el ente sancionador aprecie la conducta del sujeto pasivo, le valore y, además, conteste a lo que se oponga de contrario y, al no haberse hecho así por limitarse aquél a la aplicación de un formulario, la sanción ha de ser anulada”.

* **DETERMINACIÓ DE L'EPÍGRAF I INFRACCIÓ TRIBUTÀRIA**

STSJ d'Aragó de 8 de setembre de 2000, recurs núm. 897/1996, ponent: Sr. Navarro Peña.

“La determinación del epígrafe del IAE es una operación de calificación jurídica que no puede formar parte de la declaración censal de inicio de actividad. En consecuencia, debe anularse la sanción impuesta por la comisión de una infracción del art. 78 LGT, por haber declarado el contribuyente incorrectamente el epígrafe de IAE correspondiente a la actividad ejercida por el sujeto pasivo, pues la determinación del grupo o epígrafe de las Tarifas del mismo, en que debe ser clasificada una actividad comercial, así como la cuantificación de la cuota resultante a la misma, son elementos a determinar única y exclusivamente por la Administración Tributaria del Estado, de modo que el hecho de que por parte de la declarante se señalase en el impreso de declaración para el alta en la Matrícula un determinado epígrafe no

puede ser considerado en modo alguno como un incumplimiento por parte de la recurrente de sus obligaciones o deberes tributarios exigibles a la misma”.

* **INFRACCIÓN SIMPLE**

STSJ de Murcia de 23 de febrer de 2001, recurs núm. 1134/1998, ponent: Sr. Castillo Rigabert.

“Por lo que respecta a la sanción, también ha de aceptarse la tesis de la Administración de que el recurrente tenía la obligación de presentar el alta de IAE cada uno de los periodos que ha dejado de ingresar, de conformidad con el art. 5 del RD 243/1995, de 17 de febrero, de gestión del impuesto, pero, de acuerdo con el art. 19 de la misma norma se han de considerar infracciones simples, pues aquella, al ser especial, y de acuerdo con lo previsto en el propio art. 78.2 de la Ley General Tributaria, se ha de aplicar con preferencia al art. 79 de la misma Ley, considerando todas las infracciones como simples e imponiendo las sanciones previstas en el art. 83 de la Ley General Tributaria. Ahora bien, al no existir motivación alguna sobre la cuantía de la sanción, pues se remite, sin más explicaciones ni comentarios a una instrucción dictada por el Director de la AEAT, procede reducirla al mínimo legalmente establecido”.

* **ASPECTES DISCUTIBLES**

STSJ de Madrid de 13 d'abril de 2000, recurs núm. 1172/1998, ponent: Sra. Tamames Prieto-Castro.

Hay en la demanda una alegación que debe ser estimada, la relativa a la sanción. La jurisprudencia viene declarando reiteradamente que la culpabilidad es un principio que rige la potestad sancionadora de la Administración (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1987), dado el carácter represivo que tiene la imposición de una sanción (Sentencias 76/1990, Fundamento 8B, y 164/1995 del Tribunal Constitucional), resultando estos criterios del artículo 130.1 de la Ley 30/1992 y, específicamente en el ámbito tributario del 77.1 de la Ley General Tributaria y de los conceptos generales de acción u omisión y negligencia que en aquél se emplean; habiendo declarado en consecuencia el Tribunal Supremo que la sanción no es aplicable cuando las diferencias surgidas entre la Administración y el contribuyente se refieren única y exclusivamente a la interpretación de la Norma aplicable (STS de 24 de enero de 1994 y de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 1995); norma que en este caso hemos visto que ofrece aspectos susceptibles de discusión”.

03

Impost sobre vehicles de tracció mecànica

1. Constitucionalitat

* POTESTATS DE LES COMUNITATS AUTÒNOMES

STC núm. 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos d'inconstitucionalitat núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989. Aspectes d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar, FJ 41.

“Debe desmentirse la afirmación de que la potestad de la Comunidad Autónoma de Cataluña para establecer el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica deriva exclusivamente -aparte, por supuesto, de la Constitución y del Estatuto- de la LOFCA. Por el contrario, el art. 6.3 de esta última se limita a disponer que “las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contempla”. Añadiendo a continuación el citado precepto: “En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”. Tras la lectura del art. 6.3 LOFCA resulta obvio que el mismo no ha configurado el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica -que en ningún momento aparece nombrado en el precepto- como tributo propio de las Comunidades Autónomas. Por contra, dicho precepto se remite justamente a la legislación de Régimen Local, que será la que habrá de establecer los tributos reservados a las Corporaciones Locales, indicando los supuestos en que las Comunidades Autónomas podrán establecer los suyos sobre materia imponible inicialmente gravada por aquéllos y previendo en todo caso las medidas de compensación o coordinación correspondientes para evitar la consiguiente merma en los ingresos de dichas Corporaciones”.

* ÀMBITS COMPETENCIALS

STC núm. 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos d'inconstitucionalitat núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989. Aspectes d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar, FJ 41.

“Lejos de invadir ámbito competencial alguno, es precisamente la Disposición adicional quinta LHL la que culmina la remisión expresamente efectuada por el art. 6.3 LOFCA, concretando en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica la previsión contenida en el mismo y estableciendo las fórmulas de compensación (subvenciones incondicionadas y participación en los tributos de la Comunidad Autónoma distinta de la prevista en el art. 142 C.E.) en favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial. Igual suerte ha de correr también el alegato centrado en la extralimitación competencial en que habrían incurrido los apartados segundo y quinto de la referida Disposición adicional por condicionar excesivamente la regulación de la materia por parte de la Comunidad Autónoma. En efecto, el título competencial que habilita al Estado para dictar una norma como la Disposición adicional quinta LHL, encaminada obviamente a garantizar la suficiencia financiera de los Municipios, de verificarse el supuesto en ella previsto, no es otro que el de “Hacienda general” del art. 149.1.14 C.E., que configura una competencia exclusiva del Estado”.

2. Normes transitòries

* ENTRADA EN VIGOR DE LA LHL

STSJ Comunitat Valenciana de 26 de gener de 1993, recurs núm. 2095/1991, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“La normativa jurídica vigente que debe aplicarse no es la representada por la LHL, como pretende el recurrente, sino la contenida en el RD 781/1986, Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local. Esto es así porque la citada LHL contenía en su disposición derogatoria, que esta derogación surtiría efectos desde su entrada en vigor y, en la disposición transitoria cuarta se indicaba expresamente, que el nuevo impuesto sobre vehículos de tracción mecánica comenzaría a exigirse a partir del 1-1-1990, y mientras, continuaría exigiéndose el impuesto municipal sobre circulación de vehículos. También debe citarse como normativa aplicable la Ordenanza Municipal del Impuesto de Circulación, aprobada en sesión de pleno del Ayuntamiento de Valencia, de 10-10-1988, y publica en el BOP de 19 de noviembre del mismo año, en cuyo artículo noveno se establecía, a través de sus tres apartados, que el devengo se producía por primera vez cuando se matriculara el vehículo o cuando se autorizara su circulación, y posteriormente el día 1 enero de cada año. Finalmente, que “el importe del impuesto será irreductible”. Esta Ordenanza se acomodaba a lo dispuesto en el RD 781/1986, ya citado, pues el art. 368.3 del mismo no imponía necesariamente el prorrateo de la cuota impositiva en estos supuestos de matriculación, como se deduce del vocablo “podrá” que se empleaba, y cuyo término fue excluido en la Ley 39/1988”.

* BENEFICIOS FISCALES TRANSITORIS DE VEHICULOS OFICIALES

STSJ de Castilla i Lleó (Valladolid) de 18 de març de 1996, recurs núm. 1830/1992, ponent: Sra. Martínez Olalla.

“La disposición transitoria cuarta de la LHL establece que el nuevo impuesto comenzará a exigirse a partir del 1 de enero de 1990 y hasta entonces continuará exigiéndose el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos. Aun cuando la expresión “quienes” que se añade pudiera inducir al error de pensar que las exenciones del Impuesto sobre Circulación tenían carácter subjetivo ya hemos visto que no, que se referían a aquellos vehículos que reunían una serie de requisitos, en el caso examinado, ser de propiedad de la Comunidad Autónoma y estar destinados a la prestación de un servicio público de su competencia; por tanto no pueden ser declarados exentos de este Impuesto aquellos vehículos que a la fecha de entrada en vigor del nuevo impuesto (1 de enero de 1990) no estaban matriculados porque en esa fecha ni gozaban ni podían continuar disfrutando de ningún beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos puesto que no eran aptos para circular”.

3. Naturalesa

* CARÀCTER OBLIGATORI

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 2037-00, de 10 de novembre de 2000.
 “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo de carácter obligatorio, y ello significa que, para su exacción, no se precisa la adopción del acuerdo de imposición y ordenación, ni la aprobación de Ordenanza fiscal alguna, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2 en relación con el artículo 60.1, ambos de la Ley 39/1988. Sólo será preciso acuerdo expreso y Ordenanza fiscal en este impuesto en aquellos casos en los que los Ayuntamientos deseen incrementar las cuotas mínimas de las Tarifas recogidas en el artículo 96.1 de la Ley 39/1988 mediante la aplicación de los coeficientes previstos en el artículo 96.4 de la misma. En este caso, y según se desprende del artículo 16.2 de la Ley 39/1988, la Ordenanza fiscal debería limitarse a regular el referido incremento de cuotas. Sin embargo, la Ordenanza fiscal podrá recoger, igualmente, cuantas normas particulares sean necesarias en orden a regular la gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”.

* FISCALITAT LOCAL DELS VEHICLES A MOTOR

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1253-03, de 15 de setembre de 2003.
 “a) En todos los municipios españoles se exige anualmente el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, por la titularidad de los vehículos, cualquiera que sea su clase o naturaleza, en cuyo permiso de circulación conste un domicilio radicado en el término municipal del Ayuntamiento exactor; b) El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica está regulado, en el ámbito del territorio común, en los artículos 93 a 100 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; c) La tarifa del impuesto establece una cuota tributaria específica atendiendo a la clase y categoría del vehículo; se prevé la posibilidad de que los municipios puedan incrementar las cuotas mediante la aplicación de un coeficiente que no podrá ser superior a 2; d) En la regulación referida del impuesto se contemplan supuestos de no sujeción al impuesto, supuestos de exención al pago y los supuestos en que los Ayuntamientos pueden bonificar la cuota a pagar”.

4. Fet impossible

4.1. Titularitat

* CONCEPTE DE TITULARITAT

STSI de Cantàbria de 25 d'abril de 1997, recurs núm. 1261/1996, ponent: Sr. Tolosa Tribiño.

“El art. 93 LHL determina la naturaleza y hecho imponible del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Por lo que se refiere al primero de los elementos indicados, el IVM grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica; el concepto de “titularidad” puede resultar impreciso por lo que es preciso proceder a su integración, acudiendo para ello a la propia Ley que al regular la figura del sujeto pasivo del

impuesto en su art. 95 señala que la titularidad del vehículo corresponde a la persona o entidad cuyo nombre conste en el permiso de circulación de aquél. En consecuencia, la Ley excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico-privadas puedan concurrir en el ámbito de la titularidad de los vehículos, e identifica a ésta con el nombre que conste en el permiso de circulación. Por lo que se refiere al segundo de los elementos apuntados, esto es, los vehículos aptos para circular por las vías públicas, la integración de este concepto la lleva a cabo, al igual que en el caso anterior, la propia Ley, al disponer en el apartado segundo de su art. 93 que “se considera vehículo apto para la circulación el que hubiere sido matriculado en los registros públicos correspondientes, y mientras no haya causado baja en los mismos”. Con esta definición, queda perfectamente claro que la aptitud de un vehículo para circular viene dada, única y exclusivamente, por el dato objetivo de su matriculación en el correspondiente registro, sin ninguna otra consideración, la cual, de haberla, deberá invocarse en el ámbito extratributario de la referida matriculación”.

* **COMPLIMENT DELS TRÀMITS DE LA TRANSFERÈNCIA**

STSJ de Galicia de 27 de febrer de 1998, recurs núm. 8588/1995, ponent: Sr. Vesteiro Pérez.

“El recurrente cumplimentó los trámites que para la transferencia establecía el Código de Circulación, no así el adquirente del vehículo, lo que motivó el que por parte de la Jefatura de Tráfico no se procediese a legalizar el cambio de titularidad, debiendo excluirse, por tanto, que ello fuera debido al incumplimiento de la exigencia que, ya entonces, pesaba sobre el transmitente de acreditar, mediante aportación de recibo, el pago del último ejercicio del Impuesto. Los arts. 290 y siguientes en relación con el art. 248, facultaban a aquella Jefatura para la adopción de, entre otras medidas, la cancelación del permiso de circulación y consiguiente baja del vehículo en el Registro, con la posibilidad de decretar su inmovilización. En el presente caso, aquella Jefatura no adoptó esas medidas. Ha de advertirse que tales medidas las debió tomar de oficio la Jefatura de Tráfico, no resultando aceptable que repercuta en el administrado las consecuencias negativas de tal omisión”.

* **PERMÍS DE CIRCULACIÓ**

STSJ de Castella-la Manxa de 17 de febrer de 1998, recurs núm. 1444/1995, ponent: Sr. Rodríguez Morata.

“El art. 95 LHL convierte el permiso de circulación en una pieza clave del impuesto, debido a la objetividad del propio instrumento y a la estabilidad que la permanencia y firmeza de sus datos proporciona al sistema tributario local, quedando fijados con base a él tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, omitiendo el vocablo dominical o términos de significado equivalente, por lo que en los supuestos de divergencia entre ambas titularidades, en que la registral no coincida con la dominical, tendrá que hacer frente al Impuesto quien no es titular de la capacidad económica que con él se pretende gravar”.

* **PACTES PRIVATS**

STSJ de Castella-la Manxa de 13 de novembre de 1997, recurs núm. 2039/1995, ponent: Sr. Rouco Rodríguez.

“Con independencia de los pactos o condiciones existentes entre los socios de la sociedad a la que según parece estaban afectos los vehículos que podrán dar lugar a las reclamaciones civiles internas entre ellos que procedan, es lo cierto que tales pactos no pueden afectar por exigencias elementales de certeza y seguridad jurídica a la Administración Tributaria en lo que respecta a la titularidad y exigencia de las deudas tributarias”.

* **RELACIONS JURÍDIQUES PRIVADES**

STSI de Cantàbria de 18 d'octubre de 1997, recurs núm. 1234/1996, ponent: Sr. García Gil.

“La Ley excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico-privadas puedan concurrir en el ámbito de la titularidad de los vehículos, e identifica a ésta con el nombre que conste en el permiso de circulación. La aptitud de un vehículo para circular viene dada, única y exclusivamente, por el dato objetivo de su matriculación en el correspondiente registro, sin ninguna otra consideración, la cual, de haberla, deberá invocarse en el ámbito extratributario de la referida matriculación. En aquellos supuestos en los que no exista identidad entre quien figure como titular del vehículo en el permiso de circulación de éste, y quien ostente la verdadera titularidad de dicho vehículo, la obligación de “subsanan el desajuste” corresponde a los particulares, sin que las controversias que puedan surgir al respecto entre éstos, puedan ser trasladadas a la Administración Gestora”.

* **COMUNICACIÓ DE LA TRANSFERÈNCIA**

STSI de Madrid de 18 de setembre de 1997, recurs núm. 1313/1995, ponent: Sra. de la Peña Elías.

“En el ámbito tributario es suficiente la comunicación de la transferencia a la Jefatura Provincial de Tráfico que debe ser la concretada por el Código de la Circulación en su art. 247.1.º “aquella en que tenga su domicilio legal o aquella en que fuera matriculado el vehículo”. Todo ello por no tener esta norma carácter fiscal y por la preferencia, por este motivo, de la norma especial de carácter tributario local aplicable en este caso. El empleo de la expresión “Registro Público correspondiente” contenido en las ordenanzas municipales no desvirtúa la anterior interpretación. Todo ello, naturalmente, sin perjuicio de que debe atenderse a ese registro público para determinar quién es el titular del vehículo y por lo tanto el obligado al pago del Impuesto”.

* **PRESUMPCIÓ “IURIS TANTUM”**

STSI de la Comunitat Valenciana de 26 de maig de 1993, recurs núm. 1357/1992, ponent: Sr. Bellmont y Mora.

“El art. 93.1 LHL considera hecho imponible la “titularidad de los vehículos” y siendo así que se transfirieron en 1990, sobre todo en diciembre, procede estimar el recurso planteado y decretar la nulidad de las liquidaciones, pues ciertamente el art. 93.2 LHL considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los Registros Públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos, pero no deja de ser una presunción que como establecen los arts. 118 y 119 LGT admite como prueba en contrario y al tratarse de contratos de compraventa privados su fecha de conformidad con el art. 1227 del Código Civil debe computarse desde

que se incorporaron a un Registro Público, es decir, desde que se comunicó a la Jefatura de Tráfico las transferencias de los vehículos objeto de debate que fue anterior a 1991. Si el demandante ha cometido alguna irregularidad administrativa cabe, en su caso, la sanción pertinente con arreglo a la legislación vigente, pero lo que no cabe duda es que el 1 de enero de 1991 no era titular de los vehículos y no procede practicar liquidación”.

*** SINISTRE TOTAL**

STSJ d'Astúries de 28 de febrer de 1998, recurs núm. 1737/1995, ponent: Sr. Gallego Otero.

“El vehículo fue objeto de un accidente el 12 de diciembre de 1989 y como consecuencia del mismo fue declarado siniestro total por la compañía aseguradora del vehículo causante de los daños, sin que a partir de entonces fuera apto para circular por las vías públicas. Pero esa premisa cierta no ha trascendido al exterior para producir efectos frente a terceros por actos imputables al titular del vehículo siniestrado o un tercero, que pese a carecer de aptitud para circular no le dieron de baja en el Registro de la Dirección Provincial de Tráfico ni se lo comunicaron al Ayuntamiento de Oviedo, por lo que la presunción legal de unir la titularidad a la aptitud para circular del vehículo estaba subsistente hasta entonces”.

4.2. Potència fiscal

*** CATEGORIES DE VEHICLES**

STS de 6 de febrer de 1999, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 9228/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La remisión que el art. 1.3 del Real Decreto 1576/1989 hace al art. 260 del Código de la Circulación debe entenderse, obviamente, con sujeción a lo dispuesto en la LHL, de suerte que, sin perjuicio de que la potencia se exprese por medio de una cifra que contenga dos decimales, el correspondiente dato, a efectos fiscales, deberá ser subsumido en la tabla de cuotas fijada por el art. 96.1 de la Ley con absoluto respeto a ésta, habiendo de rechazarse, por arbitraria e ilegítima, la sustitución de dicha tabla por la que propugna la parte recurrente. La pretensión del Ayuntamiento supone alterar, a través de una interpretación errónea, los tipos impositivos fijados por la propia LHL que, en la tabla de cuotas que se contiene en el art. 96.1 demuestra el criterio del legislador, al establecer como categoría superior y cuota más gravosa la relativa a los vehículos de más de 16 HP, indicando que los de 16 HP pertenecen a la categoría inferior, y así sucesivamente, en contra del criterio del Ayuntamiento”.

*** CERTIFICAT DEL MINISTERI D'INDÚSTRIA**

STSJ de Madrid de 30 d'abril de 1998, recurs núm. 1009/1996, ponent: Sr. López Mora.

“La LHL en su art. 96.3 remite a la normativa reglamentaria la determinación del concepto de las diversas clases de vehículos y las reglas para la aplicación de las tarifas. En uso de tal autorización del Real Decreto 1576/1989, de 22 diciembre, en su art. 1, apartado 3, “la potencia fiscal expresada en caballos fiscales se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el art. 260 del Código de la Circulación”. Este artículo precisa que la potencia fiscal se consigna por las delegaciones provinciales del

Ministerio de Industria en el certificado de características del vehículo. En el certificado obrante en el expediente administrativo la potencia fiscal atribuida al vehículo objeto de tributación es de 12 caballos y a la misma debe ajustarse el Ayuntamiento a la hora de girar la pertinente liquidación, porque el certificado del Ministerio de Industria debe prevalecer sobre la operación aritmética que verifica el Ayuntamiento para calcular la potencia fiscal, dado el tenor literal del citado art. 26o del Código de la Circulación, para fijar la cuota que tome en cuenta como parámetro para fijar la potencia fiscal de los vehículos”.

4.3. Aptitud per circular

* BAIXA PER A L'EXPORTACIÓ

STSI de Catalunya de 8 de juliol de 1999, recurs núm. 1962/1995, ponent: Sr. Díaz Fraile.
 “No es de recibo la actuación municipal basada en que la baja para la exportación es una baja temporal, que no excluye la aptitud para la circulación pues -se dice- no asegura la inmovilización del vehículo, pues los arts. 93.2 y 97.3 LHL hablan de baja, sin distinguir entre temporal y definitiva, debiendo observarse que en ambos casos (sea la baja temporal o definitiva) el vehículo en cuestión pierde la aptitud para la circulación por las vías públicas, que es el elemento objetivo que se advierte en la estructura del hecho imponible del impuesto de referencia, que, así, se desvanece. En suma, la baja del vehículo para la exportación hace perder su aptitud para la circulación, de modo que a partir de entonces deja de producirse el hecho imponible por desaparición de su elemento objetivo, de donde que entre en juego el prorrateo previsto en el art. 97.3 LHL, cuyo espíritu es conforme con lo dispuesto en el art. 93.2 de esta última, apareciendo así ambos preceptos perfectamente concordados”.

5. Exempcions

5.1. Vehicles oficials

* ORGANISME AUTÒNOM

STSI de Castella-la Manxa de 17 de juliol de 1992, recurs núm. 1608/1990, ponent: Sr. Frías Ponce.

“La cita del art. 10 de la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas no resulta aplicable al presente supuesto, pues el vehículo no fue adscrito por el Estado al Organismo Autónomo, sino que el mismo fue adquirido directamente por el Servicio de Vigilancia Aduanera y asignado por la Inspección General del referido Servicio a la plantilla de Puertollano para sustituir a otro vehículo, encontrándose, pues, ante un vehículo cuya titularidad corresponde claramente a un Organismo Autónomo, por lo que falta el primer elemento para que la exención sea efectiva, debiendo significarse la drástica reducción de beneficios fiscales en los tributos locales que la LHL lleva a cabo, y que afecta al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Por otra parte, tampoco cabe aceptar la concurren-

cia del elemento objetivo, ya que teniendo las disposiciones referentes a beneficios fiscales un carácter especial, su interpretación no puede hacerse con criterios extensivos, por constituir excepciones a normas generales, y de ahí la necesidad de acudir para la concreción de este elemento a los preceptos constitucionales, desarrollados por la Ley Orgánica 1/1992, de 21 febrero, debiendo entenderse por vehículos adscritos a la seguridad ciudadana sólo aquellos que utilizan las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, en el ejercicio de sus funciones. (...). Sólo debe entenderse por vehículos adscritos a la seguridad ciudadana los que utilizan las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad en el ejercicio de sus funciones, con exclusión de la vigilancia aduanera”.

*** AENA**

STSJ del País Basc de 5 de febrer de 1996 recurs núm. 2148/1993, ponent: Sr. Saiz Fernández.

“No están exentos los vehículos dedicados únicamente a labores de salvamento y emergencia en recinto aeroportuario, ambulancias, furgonetas “Sígame” y coches de bomberos auto-extintores, pues se exige la titularidad del Estado, Comunidad Autónoma, Territorios Forales o Entidades Locales, así como la adscripción de dichos vehículos a la defensa o a la seguridad ciudadana, cualidades que no se dan en los vehículos de “AENA” entidad pública que, de otro lado, tampoco puede identificarse con el Estado; y respecto de las ambulancias y demás vehículos dedicados a la asistencia sanitaria, que pertenezcan a la Cruz Roja o a otras entidades asimilables que reglamentariamente se determinen, porque hasta la fecha no se ha producido tal determinación reglamentaria, ni cabe la asimilación por analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones, de conformidad con lo dispuesto en el art. 24 LGT”.

*** TITULARITAT DEL VEHICLE**

STSJ de Catalunya de 16 de juny de 1999, recurs núm. 1600/1998, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“La exención del art. 94.1.a) LHL exige no sólo que los vehículos estén adscritos a determinadas funciones (defensa nacional, seguridad ciudadana) sino que su titular sea el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, estrictamente consideradas como entidades territoriales. De lo contrario, se produciría una vulneración del art. 24.1 LGT, en cuya virtud, “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito (...) de las exenciones o bonificaciones”; y ello máxime si se tiene en cuenta que cuando el legislador, en un determinado tributo, ha querido decretar la exención de los organismos autónomos lo ha hecho expresamente, caso del artículo 5.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades”.

*** SERVEI DE VIGILÀNCIA DUANERA**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) d'1 de febrer de 2002, recurs núm. 119/2001, ponent: Sra. García Vicario.

“No debe identificarse el término “Estado” con la “Administración General del Estado”, ya que el Estado, en el derecho interno, se compone de una pluralidad de Administraciones Públicas con personalidad jurídica propia, entre las que se encuen-

tra la AEAT, y como quiera en virtud de lo preceptuado en el art. 103.Dos.5 de la Ley 31/1990, la Agencia goza del mismo tratamiento fiscal que la Administración del Estado, sin que sea aplicable lo previsto en el número 2 de la Disposición Adicional Novena en relación con el número 2 del art. 9 de la LHL, hemos de concluir que se cumple el primer requisito previsto en el art. 94.1.a) de la LHL, quedando por determinar si los vehículos utilizados por el Servicio de Vigilancia Aduanera de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria están o no adscritos a la seguridad ciudadana. El Servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 LECrim y esta condición de Policía Judicial, que en principio no puede ser negada al mencionado Servicio, puede entenderse ratificada por la Disposición Adicional Primera, apartado 1, párrafo primero, de la LO 12/1995, de Contrabando. Teniendo en cuenta que la Ley Orgánica 2/1986, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, sí incluye dentro de este concepto a las Unidades de la Policía Judicial, concretamente en su art. 29, hemos de concluir que aunque el Servicio de Vigilancia Aduanera no puede incluirse propiamente dentro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, sin embargo, como en el ejercicio de gran parte de sus funciones (tales como las de investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando) gozan de la naturaleza de Policía Judicial, no existe obstáculo alguno para que los vehículos adscritos a esos Servicios gocen de la exención prevista en el art. 94.1.a) de la LHL. En efecto, la exención alcanza a todos los vehículos del Estado adscritos a la seguridad ciudadana, y no sólo a aquellos utilizados exclusivamente por los órganos de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado dependientes del Ministerio del Interior”.

5.2. Minusvàlids

* **NORMATIVA APLICABLE**

STSJ de Galicia de 29 de novembre de 2006, recurs núm. 7032/2004, ponent: Sr. Amorío Vieitez.

“La normativa aplicable era la correspondiente a la vigente en el momento de la solicitud, de ahí que resulten ajustadas a derecho las resoluciones municipales que denegaron la exención, pues pese a los requerimientos que el Ayuntamiento apelado hiciera a los apelantes a fin de que aportaran la ficha técnica de los vehículos donde constara su adaptación, éstos hicieron caso omiso a ese requerimiento, contestando que de acuerdo con la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre en el referido precepto resultaba intranscendente si el vehículo estaba o no adaptado, siendo lo definitivo la acreditación de la minusvalía, argumento que no compartimos, y que hace suyo la sentencia apelada, aunque haya desestimado el recurso contencioso-administrativo, al entender, entonces, que los apelantes no acreditaran el uso exclusivo”.

* **VEHICLE ADAPTAT**

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 8 de febrer de 1995, recurs núm. 1506/1993, ponent: Sr. Olalla Mariscal.

“El art. 94 LHL declara exentos del impuesto los coches de minusválidos o los adap-

tados para ser conducidos por disminuidos físicos que no superen los doce caballos fiscales y pertenezcan a personas inválidas o disminuidos físicamente, definiendo la Ley Vial de 2 marzo, Real Decreto-legislativo 339/1990, en el anexo 20, lo que es coche de minusválido como aquél proyectado y construido especialmente adaptado para el uso de una persona con alguna disfunción o incapacidad física, preceptos que revelan que la exención tributaria no va en función de la situación de minusvalía sino que se concede al vehículo de motor del que hace uso su propietario minusválido o incapacitado físicamente. En el caso enjuiciado el recurrente manifiesta “que mi minusvalía no requiere ningún tipo de modificación funcional en mi vehículo, pues soy enfermo renal y no tengo ningún tipo de anomalía física que necesite adaptación” de lo que resulta que el vehículo de su propiedad no se halla afectado por la exención pretendida”.

* EFECTES RETROACTIUS DE L'EXEMPCIÓ

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo248-05, de 18 de febrer de 2005.

“El acto administrativo de concesión de exención podrá otorgarse con eficacia retroactiva cuando produzca efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas; en el supuesto de exención objeto de informe el vehículo debe encontrarse, a la fecha del devengo del impuesto, matriculado a nombre de minusválido en grado igual o superior al 33 por ciento y para su uso exclusivo. En el supuesto de beneficios fiscales de carácter rogado en el ámbito de los tributos locales, dichos beneficios se disfrutan, siempre que concurren los requisitos legalmente fijados para su aplicación, durante el período que la propia Ley tributaria señale, aun cuando se solicitase su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que pudo comenzar su disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción. El derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se genera desde que se dan las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se soliciten, de manera que, si la solicitud se efectúa después de la fecha en que se produzcan dichas condiciones, el reconocimiento del beneficio fiscal tendrá eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio, como se ha comentado, de los efectos de la prescripción. (...). La consultante tiene derecho a que se le reconozca con efectos retroactivos la exención prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 93 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto al período impositivo no prescrito siempre y cuando lo solicite expresamente y aporte al órgano de gestión competente prueba suficiente del cumplimiento de los requisitos mencionados.

* ACREDITACIÓ DE LA MINUSVALIDESA

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo203-07, de 29 de gener de 2007.

“Si en la Ordenanza fiscal del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica al regular los términos en los que se concederá la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 del artículo 93 del TRLRHL, exención del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica de vehículo matriculado a nombre de una persona con minusvalía, se establece para todos los sujetos pasivos con-

templados en la exención, sin excepción alguna, la obligación formal de aportar certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente, el sujeto pasivo tendrá que aportar el mencionado certificado para que la exención sea concedida, con independencia de que tenga reconocida una pensión de retiro por inutilidad permanente. Para este último supuesto indicado, y objeto de consulta, el TRLRHL deja la posibilidad de que los Ayuntamientos, en sus Ordenanzas fiscales del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, puedan considerar afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por ciento a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, en orden a limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”.

*** MATRICULACIÓ A NOM DEL MINUSVÀLID**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0653-04, de 16 de març de 2004.

“Persona que cuida y traslada en exclusiva en el vehículo de su propiedad a un hermano de su padre que padece una minusvalía reconocida del 92%, que desea saber si tiene derecho a la exención del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, pese a que el vehículo no está matriculado a nombre del minusválido: para el supuesto objeto de consulta, al no tener el titular del vehículo la condición legal de minusválido (al no estar el vehículo matriculado a nombre de un minusválido), no es aplicable la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 del artículo 93 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”.

5.3. Transport públic urbà

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0088-03, de 23 de gener de 2003.

“La exención para los autobuses destinados al servicio de transporte público urbano tiene las siguientes características: a) Es de aplicación automática; b) No se condiciona ni a la gestión directa o indirecta del servicio ni, en este último caso (régimen de concesión administrativa del servicio), al otorgamiento de la concesión por el Municipio de la imposición (esto es, el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo); y c) A efectos de que pueda acreditarse la existencia e identificación de autobuses que prestan el servicio de transporte público urbano en Municipios distintos al de la imposición, podrá acudirse a cualquiera de los medios admitidos en Derecho que permitan tener constancia de dicha circunstancia”.

6. Subjectes passius

*** CIRCUMSTÀNCIES D'ORDRE PRIVAT**

STSI de Catalunya de 13 de desembre de 2002, recurs núm. 900/1998, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La intención de la Ley es prescindir, a los efectos del Impuesto sobre Vehículos, de cuantas circunstancias de orden jurídico-privado puedan concurrir en relación con la titularidad de los vehículos en cada caso concreto, marginándolas de la esfera de este impuesto y privándolas de eficacia en el ámbito de su exacción. El único sujeto pasivo posible será la persona o entidad cuyo nombre conste en el permiso de circulación, sin poderse trasladar al Ayuntamiento gestor del tributo ninguna controversia sobre la titularidad. En definitiva, la norma legal excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico privadas puedan concurrir en el ámbito de la titularidad de los vehículos, e identifica a ésta con el nombre que conste en el permiso de circulación, siendo claro, por tanto, que carecerán de eficacia las compraventas y transferencias sin reflejo administrativo, sin tener virtualidad alguna las pruebas conducentes a demostrar una transferencia no comunicada en la forma prevista en el Código de la Circulación. Ha de advertirse, sin embargo, que este régimen legal del impuesto no obsta a las reclamaciones que por vía civil puedan derivar de cualquier desajuste entre la titularidad administrativa y la real, pues, obviamente, quien en definitiva habrá de soportar el gravamen será el titular real y que los casos de confusión en la titularidad administrativa cuando el transmitente haya cumplido sus obligaciones al respecto, no pueden perjudicar a éste.

* **COMPRAVENDA PRIVADA**

STSJ del País Basc de 18 de setembre de 1995, recurs núm. 77/1992, ponent: Sr. Chamorro González.

“La compraventa privada no tuvo ningún tipo de reflejo ante la Jefatura de Tráfico, y ello precisamente porque la ahora recurrente quiso mantener una situación de fraude, al tener la licencia de taxi que correspondía al coche a su nombre y evitar así los costes o problemas de su transmisión al adquirente civil del vehículo. La consecuencia final de todo ello es que, al intentar ahora la transferencia obviada, se encuentra con que existe una reserva de dominio del vehículo. Son ajustadas a derecho las liquidaciones aquí discutidas, toda vez que han sido giradas a quien para la Ley es el sujeto pasivo del impuesto, o sea, a la persona a cuyo nombre figura inscrito el vehículo, y en cuyas manos está el realizar la correspondiente transferencia o por el contrario, si ello no es posible, dar de baja el coche en la Jefatura de Tráfico, sin que le sea posible ahora el intentar escudarse en aquella ocultada compraventa civil sin transferencia administrativa de titular, para evitar el pago de unos tributos que desde el punto de vista de la titularidad administrativa, le convierten en deudor como sujeto pasivo”.

* **RESERVA DE DOMINI**

STSJ de Catalunya de 12 de febrer de 2001, recurs núm. 281/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La transferencia no alcanzó su reflejo en los registros públicos por ninguna falta de coordinación entre Administraciones, sino porque, como consta en las certificaciones de la propia Jefatura de Tráfico, el vehículo estaba afecto de una limitación de disposición por el concepto de “leasing” con anotación de fecha 11 de octubre de 1989 a favor de BBV-LEASING, S.A. (posteriormente, consta una anotación de embargo y precinto de 3 de mayo de 1993 ordenada por el Juzgado de 1ª Instancia nº 31 de Barcelona; y la baja definitiva por desguace de fecha 3 de julio de 1995, constando

en todo momento como propiedad o titularidad de la sociedad cooperativa recurrente). Con tal limitación de disponer, la Jefatura de Tráfico no podía inscribir la transferencia, según el artículo 247 del Código de la Circulación, ni, en puridad, cabe la existencia de una transmisión de titularidad. Por tanto, la recurrente seguía siendo frente a terceros titular jurídica del vehículo (art. 93.1 de la Ley de Haciendas Locales) y, desde luego, a su nombre constaba el vehículo en el permiso de circulación con la correspondiente condición de sujeto pasivo (art. 95 de la misma Ley), haciéndolo así no por irregularidad administrativa alguna, sino por imposición de la normativa aplicable”.

*** PERMÍS DE CIRCULACIÓ**

STSI de Múrcia de 2 de juliol de 1994, recurs núm. 1402/1992, ponent: Sr. Rueda Jover.
 “Se alega que se vendieron los vehículos en las fechas y a los compradores indicados, pero esta alegación no ha logrado probarse en manera suficiente, a la vista del resultado de la prueba testifical, puesto que los testigos, compradores de los vehículos, no reconocen haber efectuado la compra de los mismos. Pero es que además ello sería irrelevante, puesto que el obligado como sujeto pasivo del impuesto, es la persona a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación (art. 95 LHL), razón por la que no se ha acordado la prueba testifical pedida como mejor proveer por la actora, en aras de evitar dilaciones en la resolución del recurso, dada la inoperancia que en este orden contencioso-administrativo tiene la compraventa de los vehículos en el presente tema, sin perjuicio de las reclamaciones que la actora puede formular en vía civil a los adquirentes, por los perjuicios y daños que se le hayan ocasionado, si procede, por no efectuar las transferencias o bajas de los vehículos”.

*** INCOMPLIMENT DE LES OBLIGACIONS DE L'ADQUIRENT**

STSI de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 22 d'abril de 1996, recurs núm. 886/1994, ponent: Sr. Clavijo Hernández.

“Del contenido del art. 247.1.2 del Código de Circulación se desprende que una vez que el vendedor de un vehículo cumpla con esta obligación, no tiene que verificar gestión alguna acerca del adquirente para que éste registre como suyo el automóvil ni mucho menos inscribirlo a nombre del comprador, siendo buena prueba de ello el que el propio art. 247. III del Código de Circulación impone al nuevo propietario la obligación de solicitar la inscripción a su nombre en el breve plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de la transmisión, de ahí que si por desentendimiento del adquirente en el cumplimiento de tal deber, permanece el vehículo a nombre del transmitente, continuando así registrado en la Jefatura Provincial de Tráfico, haya que entender, sobre todo teniendo en cuenta que, conforme al art. 244. III del Código de Circulación, los datos que figuran en los registros de Automóviles no prejuzgan las cuestiones de propiedad, cumplimiento de contratos y, en general, cuantas de naturaleza civil puedan suscitarse respecto a los vehículos, careciendo, por tanto, las inscripciones de éstos en los Registros de carácter constitutivo, que desde el instante de la transmisión es comunicada oficialmente a la Jefatura de Tráfico, el anterior titular queda desvinculado, no obstante la letra del art. 95 LHL, de las posteriores incidencias fiscales que afecten al vehículo y ello porque las vicisitudes registrales que en lo sucesivo puedan o no producirse, escapan por completo al con-

trol del transmitente. El art. 95 LHL, en concordancia con el art. 119 de LGT, no encierra más que una presunción “iuris tantum” en orden a la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, desvirtuable mediante prueba en contrario, al estar en presencia de un tributo directo que lo que realmente grava en la titularidad de los vehículos”.

*** FICCIO LEGAL**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 24 de juliol de 1998, recursos núm. 3839/1995 i 3840/1995, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“El legislador a la hora de establecer la figura del contribuyente, hace hincapié, en lugar de un elemento principal del hecho imponible -la titularidad del vehículo-, en otro dato integrante del propio hecho imponible, aunque de menor relieve subjetivo: la actitud de los vehículos para circular. Así lo pone de manifiesto el artículo 95 de la Ley, de aquí que el sujeto que conste en el documento mediante en que se concede dicha aptitud, es el obligado al pago, aunque cierto es, se le sitúa en esta posición, por considerar que habitualmente le corresponda también la titularidad dominical del vehículo. Todo ello tiene oportuna traducción en la concepción que el Código de Circulación hace del permiso del vehículo, y en las consecuencias que se derivan de los artículos 242 y 244 del texto reglamentario citado. En definitiva, nos hallamos, ante una ficción legal, sin posibilidad alguna de prueba en contrario que, a efectos de este impuesto, vincula la titularidad del vehículo a un dato puramente formal (lo que conste en permiso de circulación, y sólo en este documento)”.

*** NOTIFICACIÓ DE LA TRANSFERÈNCIA**

STSJ d'Extremadura de 31 de maig de 2001, recurs núm. 514/1998, ponent: Sr. Merino Jara.

“Cuando se produce la transmisión de un vehículo, el vendedor está obligado a comunicar la transferencia a la Jefatura Provincial de Tráfico. Si así lo hizo el actor, y así lo admite la propia Dirección Provincial de Tráfico, notificando a la Jefatura Provincial de Tráfico de Cáceres la transferencia del vehículo, desde la fecha de notificación ya no es sujeto pasivo del Impuesto por el Vehículo”.

*** PRESENTACIÓ DAVANT LA PREFECTURA DE TRÀNSIT**

STSJ de Madrid de 21 de gener de 2002, recurs núm. 1085/1998, ponent: Sr. Palomino Marín.

“Es irrelevante la aportación de fotocopias de impresos de transferencia en que no figura su presentación en la Jefatura de Tráfico, debiendo estar a la justificada presentación de la transferencia en dicha Jefatura; además, las obligaciones contractuales que se asumiesen pertenecen al Derecho privado contractual y no afectan a la relación de Derecho público tributario”.

*** PROCÉS D'EXECUCIÓ JUDICIAL**

STSJ de Cantàbria de 25 d'abril de 1997, recurs núm. 1261/1996, ponent: Sr. Tolosa Tribiño.

“Conforme al art. 95 LHL en aquellos supuestos en los que no exista identidad entre quien figure como titular del vehículo en el permiso de circulación de éste, y quien ostente la verdadera titularidad de dicho vehículo, la obligación de “subsana el des-

ajuste” corresponde a los particulares, sin que las controversias que puedan surgir al respecto entre éstos, puedan ser trasladadas a la Administración gestora. Partiendo de los arts. 93, 95 y 100.3 LHL resulta evidente que [se ajustan a derecho] las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Torrelavega al sujeto pasivo del impuesto, esto es, a quien figuraba en el permiso de circulación, habiéndose producido el hecho imponible con independencia de los avatares de los vehículos en el proceso de ejecución judicial, habiendo satisfecho los actores el impuesto como medio de obtener la transferencia de los vehículos”.

*** BAIXA EN EL REGISTRE**

STSJ de Múrcia de 3 d'abril de 1995, recurs núm. 1639/1993, ponent: Sr. Maurandi Guillén.

“Es ya difícil de asumir que quien como transferente ha cumplido todas las formalidades que le impone el Código de Circulación deba soportar las consecuencias del comportamiento de un tercero, en este caso el adquirente. Eso es algo que pugna con el más elemental sentido de justicia material, que no conviene ignorar que es uno de los valores supremos de nuestro ordenamiento jurídico (art. 1 CE). Pero es que, además de lo anterior, ha de tenerse en cuenta lo que establece el apartado 1.3 del art. 237 del Código de Circulación, que, a “sensu contrario”, expresa claramente que si el transferente cumplió sus obligaciones no podrá ya ser considerado titular del vehículo a efectos administrativos, aunque el adquirente no lo haya inscrito a su nombre. Además, ha de añadirse que el permiso de circulación equivale a la titulación administrativa necesaria para la utilización del vehículo; su obtención, en los casos de transferencia de propiedad, exige el cumplimiento de unas formalidades tanto por el transferente como por el adquirente; el transferente una vez que cumple con sus obligaciones pierde cualquier vínculo jurídico-administrativo con el vehículo; si después de lo anterior el adquirente no cumple con las formalidades administrativas que le incumben, no adquirirá la titulación administrativa que resulta necesaria para la utilización del vehículo. Pero no por eso continúa la titularidad administrativa del transferente”.

7. Quota

7.1. Tipus de vehicle

*** VEHICLE TOT TERRENY**

STSJ de Castella-la Manxa de 3 de juliol de 2000, recurs núm. 1781/1997, ponent: Sra. López Toledo.

“De conformidad con la teleología de la normativa aplicada, el vehículo en cuestión únicamente puede ser calificado como Turismo y no como Camión, en tanto que éste se destina a transportar mercancías “y no personas”, como resulta de la definición de todo terreno dada por la Orden Ministerial de 16 de julio de 1984”.

* **VEHICLE MIXT ADAPTABLE TOT TERRENY**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1298-04, de 4 de juny de 2004.

“Todo cambio de la clasificación de un vehículo mixto pasándolo, en este caso, de camión a turismo tiene que estar motivado por el predominio del transporte de personas sobre el transporte de carga, predominio que debe probarse y atender, en cada caso, al fin o uso predominante del vehículo”.

* **VEHICLES DE QUATRE RODES LLEUGERS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1948-01, de 2 de novembre de 2001.

“Los cuatriciclos ligeros se definen como “vehículos de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg. no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km./h y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4 kw para los demás tipos de motores”. El referido Reglamento General de Vehículos señala expresamente que los cuatriciclos ligeros “tienen la consideración de ciclomotores”. Dado que, como se ha indicado, los “cuatriciclos ligeros” tienen la consideración de ciclomotores, este Centro Directivo entiende que a los citados cuatriciclos les resultará de aplicación la cuota fijada en el artículo 96.1 de la Ley 39/1988 para los ciclomotores”.

7.2. Potència fiscal

* **POTÈNCIA FISCAL: DADES TÈCNIQUES DEL MINISTERI D'INDÚSTRIA**

STSJ de Catalunya de 12 de setembre de 2001, recurs núm. 611/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La potencia fiscal consignada en las liquidaciones del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica sobre las que versa el litigio se reflejó en función de la asignada al correspondiente modelo por las correlativas Ordenes Ministeriales del Ministerio de Economía y Hacienda reguladoras de los precios medios de venta aplicables para liquidación de transmisiones de vehículos, embarcaciones y aeronaves usados. La cuestión de fondo objeto del presente litigio ha sido objeto de encontrados criterios doctrinales y jurisprudenciales, pero la controversia existente ha de darse por concluida desde la STS de 6 de febrero de 1999, desestimatoria del recurso de casación en interés de la ley núm. 9228/1998, en el que se impugnaba la doctrina establecida por la sentencia allí recurrida, consistente, según la propia STS, en: a) Las cuotas del impuesto municipal sobre la circulación de vehículos de motor vienen determinadas por el artículo 96.1 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, debiendo observarse las actualizaciones que se fijan en las Leyes de Presupuestos del Estado, calculadas sobre determinados datos técnicos -clase y potencia del vehículo-, que determina el Ministerio de Industria y se consignan, en las fichas de características técnicas, por las Delegaciones Provinciales de Industria; y b) La Orden de 16 de diciembre de 1994, en que se apoyan las liquidaciones que fueron objeto del recurso, es de rango inferior a la Ley de Haciendas Locales y al Real Decreto 1576/89, de 22 de diciembre, que la desarrolla reglamentariamente y, además, se refiere específicamente a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones, por lo que dicha orden no puede prevalecer sobre la Ley y el Real Decreto”.

* **FITXA TÈCNICA DEL VEHICLE**

STSI de Catalunya de 24 d'octubre de 2002, recurs núm. 1877/1997, ponent: Sra. Galindo Morell.

“La potencia fiscal expresada en las tarifas por medio de una cifra con dos decimales ha de determinarse en función de la ficha técnica del vehículo, siendo improcedente la liquidación girada con base en la Orden Ministerial sobre precios medios de vehículos a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”.

7.3. Coeficient d'increment

* **CONSTITUCIONALITAT**

STC núm. 233/1999, de 16 de desembre de 1999, recursos d'inconstitucionalitat núm. 572/1989, 587/1989 i 591/1989. Aspectes d'inconstitucionalitat núm. 2679/1996, 745/1997, 2820/1996, 4626/1996 i 4646/1996, ponent: Sr. Cachón Villar, FJ 28.

“Hay que remitirse a los razonamientos empleados al descartar la inconstitucionalidad del art. 73.3 LHL para rechazar la contradicción del art. 96.4 LHL con la Norma fundamental (...). Ni la existencia de un precepto como el art. 96.5 LHL -que, lejos de contener una confesión de la inidoneidad del mecanismo de los recargos, se limita a permitir que los municipios que, en el ejercicio de su autonomía, así lo decidan, puedan no aplicar las subidas que la Ley autoriza-, ni la circunstancia de que la LHL establezca en esta ocasión coeficientes en lugar de porcentajes, constituyan una novedad significativa que deba conducir a una modificación de la argumentación antes expuesta”.

* **ÍNDEXS CORRECTORS DIFERENTS A VEHICLES DE DIFERENT POTÈNCIA**

STSI de Madrid de 27 de juny de 1996, recurs núm. 346-1993/1995, ponent: Sr. Soto Vázquez.

“La autonomía fiscal municipal permite la aplicación de índices correctores diferentes a vehículos de diferente potencia, cuando se obre dentro de los límites previstos por el art. 96.4 LHL. No tiene por qué suponer una discriminación en orden a la distinta capacidad contributiva de los poseedores de uno u otro tipo de vehículos, ya que la circunstancia de que en otros términos municipales el coeficiente sea uniforme, no significa que legítimamente no puede ser variado este criterio ateniéndose al texto estricto de la ley, como tampoco lo significa así el que en otro tipo de impuestos el Ayuntamiento demandado pueda haber optado por una alternativa diferente. Si una Ley Fundamental en materia de hacienda local, como lo es la LHL, fija distintas bases tributarias para el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (art. 96.1) y acto seguido establece coeficientes correctores indeterminados hasta un máximo común atendiendo al distinto volumen de población, no puede pretender limitarse, acto continuo, la soberanía municipal respecto a la fijación en concreto de dichos coeficientes, so pretexto de que ha de ser uno y el mismo el que se cifre para todos los vehículos automóviles cualquiera que sea su potencia y clase, creando una limitación legal inexistente. Al menos no puede pretenderse en tanto no se acredite que esa diferencia es caprichosa, irrazonable y que incide de manera negativa en la capacidad contributiva de los ciudadanos”.

* **MODIFICACIÓ ORDENANÇA**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 2 de novembre de 1995, recurs núm. 1379/1994, ponent: Sr. Villar Rojas.

“La facultad municipal reconocida por la legislación (art. 96.4 LHL) se reduce a aprobar el coeficiente de incremento, sin incluir decisión alguna sobre la tarifa exigible, que resulta de una operación matemática en la que se aplica sobre las tarifas fijadas por el Estado el coeficiente acordado por la Corporación Local; y, de otra parte, que esta legislación no limita la eficacia del coeficiente, una vez aprobado, ni sometiéndolo a término, ni condicionando su aplicabilidad hasta que el Estado modifique las tarifas, por lo que no es necesario modificar, siquiera formalmente, la Ordenanza reguladora”.

8. **Període impositiu i meritació**

* **CANVI DE DOMICILI**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 16 de desembre de 1996, recurs núm. 2538/1994, ponent: Sr. Ayuso Ruiz-Toledo.

“Produciéndose el devengo del Impuesto el primer día del período impositivo (art. 97.1 LHL) y habiendo reconocido que el 1 de enero de 1991 se encontraba el demandante domiciliado en la ciudad de Valencia, corresponde a este Ayuntamiento exigir el citado Impuesto por dicho ejercicio. Ha de dejarse sentado a este respecto que el prorrateo por trimestres a que se refiere el apartado 3 del citado art. 97 LHL, se produce sólo en los casos de adquisición o baja del vehículo, no de cambio de domicilio. En lo que respecta a la liquidación exigida y cobrada por el Ayuntamiento de Sinarcas, queda a salvo el derecho de la parte actora de ejercitar las acciones no prescritas que a su devolución le correspondan. En cuanto a la alegada falta de coordinación de las Administraciones Públicas en cuestión, aducida por el actor, no desvirtúa la legalidad de la exigencia de la liquidación por el Ayuntamiento de Valencia el que se exigiera el mismo por el Ayuntamiento de Sinarcas, pues al tratarse de un tributo municipal de gestión local, no guardan correlación las actuaciones de uno u otro Ayuntamiento, ni es imputable a uno la exigencia presuntamente indebida del tributo por el otro”.

* **BAIXA DEL VEHICLE EL PRIMER DIA HÀBIL DE L'EXERCICI**

STSJ de Madrid de 25 de novembre de 2002, recurs núm. 2396/1998, ponent: Sr. Palomino Marín.

“El cierre al público de las oficinas de la Jefatura de Tráfico el día 31 de diciembre implica la desvinculación de sus funcionarios de prestar servicio ese día 31 de diciembre, por supuesto, sin que los administrados tengan el deber de soportar todas las consecuencias de ello, concretamente las del desconocimiento de esa singular disposición respecto de un determinado día del año que por lo demás es perfectamente idóneo para la función pública y para toda clase de trabajos, así valorable por cualquier administrado en términos de experiencia y confianza legítima. Sin embargo, según la prueba practicada, aparte de la permanencia del servicio de

Correos, en la propia oficina de la Jefatura de Tráfico el recurrente pudo presentar en el Registro General la baja del vehículo, por lo que, al no hacerlo así, este permaneció de alta y, consiguientemente, se devengó el tributo al comienzo del año 1998”.

*** PRIMERA ADQUISICIÓ DEL VEHICLE**

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 8 de març de 2001, recurs núm. 1228/1998, ponent: Sr. Pérez Nieto.

“La expresión de primera adquisición del vehículo debe contemplarse, no desde la subjetiva de cada uno de los sucesivos adquirentes del vehículo, sino antes al contrario, desde la objetiva del propio vehículo es primera adquisición, a los efectos del art. 97 de la LHL, la del primer titular del vehículo, ya que la interpretación subjetiva dejaba vacía de contenido la general regla de que el período impositivo del IVTM comienza con el año natural. Sentado cuál es el alcance de la expresión primera adquisición, puede abordarse la adecuada interpretación del tercer párrafo del repetido art. 97, referente a la extensión de la cuota: Aunque se parta de un único momento del devengo también aquí cabe distinguir un supuesto general y otro especial; el general implicaría que debe satisfacerse el importe íntegro de la cuota por el titular al tiempo del devengo y el especial que cabe el prorrateo de la cuota exclusivamente en el supuesto de primera adquisición del vehículo o en el de su baja”.

*** PRORRATEIG DE QUOTES EN BAIXES TEMPORALS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo896-05, de 19 de maig de 2005.

“De los casos de bajas temporales previstos en el citado artículo 36 del Reglamento General de Vehículos, hay uno, el de sustracción del vehículo, en el que el titular del vehículo, sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se ve privado ilícitamente del mismo; pues bien, solamente en ese supuesto de baja temporal se tiene derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En los demás casos de baja temporal, resultantes de la expresa voluntad del titular de retirarlos de la circulación, de la entrega para su posterior transmisión, o de la finalización de un contrato de arrendamiento con opción de compra o de arrendamiento a largo plazo, la baja temporal es consecuencia del tráfico jurídico lícito y no se establece por el tiempo que dure la baja temporal derecho al prorrateo por trimestres naturales de la cuota del Impuesto. Por lo tanto, habida cuenta de la documentación aportada y lo expuesto en los apartados anteriores, el vehículo está sujeto y no exento del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, impuesto cuya cuota no puede ser prorrateada por trimestres naturales por el tiempo de la baja temporal solicitada y admitida, al no ser esta por sustracción o robo del vehículo”.

*** PRORRATEIG DE QUOTES EN BAIXA DEFINITIVA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0870-02, de 5 juny de 2002.

“EL sujeto pasivo tiene derecho al prorrateo de la cuota, por los trimestres posteriores al de la baja definitiva y para ello, el Ayuntamiento correspondiente deberá proceder de oficio a la oportuna devolución, sin perjuicio de que ésta pueda ser igualmente solicitada por el sujeto pasivo. Dicha devolución no constituye un supuesto

de devolución de ingresos indebidos, sino la aplicación del prorrateo de cuotas que dispone la Ley en un supuesto en el que ya se produjo el devengo del tributo”.

9. Gestió

* COMPETÈNCIA

STSJ d'Andalusia (Granada) de 23 de desembre de 1996, recurs núm. 432/1994, ponent: Sr. Trujillo Mamely.

“El art. 98 LHL, que entró en vigor el 1 de enero de 1990, atribuye la gestión, liquidación, inspección y recaudación del Impuesto al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo; pero ello ni puede enervar la realidad del pago del Impuesto en lugar distinto ni la obligación de notificación, al tratarse de un Impuesto nuevo -véase la exposición de motivos de la propia Ley y el hecho imponible- en razón al que viene a sustituir, para que se estableciese la obligación de notificación de la primera liquidación que se practicara, tal como exige el art. 124.3 LGT. Un principio de servicio general que debe informar a las Administraciones Públicas, conforme al art. 103 CE, impone la eliminación de trabas al desarrollo de la actividad de los ciudadanos, sin perjuicio de las relaciones que deban establecerse entre aquéllas, aunque también los ciudadanos deben ser cuidadosos en el cumplimiento de sus deberes, y si el vehículo apareció domiciliado en Alcalá la Real, tan pronto cambió de domicilio haberlo participado al Registro correspondiente”.

* SEU SOCIAL CENTRAL I SUCURSAL

STSJ de Catalunya de 24 de febrer de 2003, recurs núm. 2587/1997, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El dato decisivo no ha de ser el del impreso de baja por transferencia del impuesto en que conste como domicilio de la recurrente el social de Hospitalet, sino “el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo”. Y examinado tal permiso de circulación resulta que consta como titular (en la casilla “apellidos”) “RODISOLA, S.A. -SUCURSAL DE POBLA DE MAFUMET (T)-” y como domicilio, el añadido “SOCIAL CENTRAL”. La prueba aportada pone de manifiesto, por otro lado, que la entidad demandante ha abonado el impuesto, en los ejercicios discutidos, en el Ayuntamiento de Poble de Mafunet, en cuyo término municipal tiene el correspondiente puesto de trabajo al que estaba afecto el vehículo-furgoneta de autos, matriculado en Tarragona. De todo lo anterior no cabe sino concluir en la disconformidad a derecho de la resolución municipal impugnada, pues el domicilio que consta en el permiso de circulación lo es únicamente como “social central”, exponiéndose claramente en el propio permiso que el vehículo estaba afecto a la “sucursal de Poble de Mafunet”, a cuyo municipio se abonaron las correspondientes liquidaciones, lo que no sólo es conforme a elementales razones de justicia material, sino que también se ajusta a una recta inteligencia del precepto legal de aplicación”.

10. Justificació del pagament de l'impost

* TRAMITACIÓ DE LES TRANSFERÈNCIES

STSJ de Madrid de 27 de març de 1996, recurs núm. 390/1994, ponent: Sr. Calderón González.

“El que enajene un vehículo de motor está obligado a tal notificación conforme al art. 247 del Código de la Circulación, que continúa vigente según la disposición derogatoria segunda del Real Decreto 13/1992; y precisamente el art. 100 LHL impone a las Jefaturas de Tráfico la tramitación de las transferencias con todas sus consecuencias, sin que su función se reduzca a recibir la notificación de la transferencia y no puede imponerse al transmitente un peregrinaje de seguimiento del buen hacer de las Administraciones, no debiendo soportar la carga de sus descoordinaciones”.

04

**Impost sobre
construccions,
instal·lacions i
obres (ICIO)**

1. Naturalesa

1.1. Compatibilitat amb altres tributs

* **AMB IVA**

STS de 10 d'abril de 1997, recurs núm. 9295/1991, ponent: Sr. Gota Losada, i STS de 21 de març de 1998, recurs núm. 8243/1992, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Como quiera que la “ratio legis” del art. 33 de la Sexta Directiva no es otra que evitar la existencia de impuestos indirectos sobre el consumo que puedan interferir, menoscabar o distorsionar el buen funcionamiento del IVA, considerado éste como un impuesto sobre el volumen de negocios -Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, entre muchas más, de 19 marzo 1991, asunto N. V. Giant-, la compatibilidad entre el ICIO y la última modalidad impositiva citada -el IVA- ha de admitirse, tan pronto se tenga en cuenta que el ICIO, a diferencia del IVA, no es un impuesto general sobre el volumen de negocios, puesto que no se aplica más que a una categoría determinada de bienes y servicios -construcciones, instalaciones y obras que exigen licencia municipal-; no se recauda en todas las fases de la producción, sino solamente en la de realización de las citadas construcciones, instalaciones y obras -sin que, por tanto, sea posible deducir de su cuota tributo indirecto previo alguno-; aun formando parte de los costes, no es objeto de repercusión jurídica de naturaleza tributaria, no obstante el dato de que el contratista pueda actuar como sujeto sustituto; y, por último, presenta, notoriamente, distinto procedimiento de exacción y queda al margen de todo posible ajuste en frontera, por cuanto no tiene por uno de sus objetivos facilitar el conocimiento de la carga fiscal indirecta de los productos que se exportan e importan”.

* **AMB IVA I IAE**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 14 d'octubre de 1996, recurs núm. 1620/1993, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“No hay duplicidad con el IVA ni con el IAE, afirmándose que no existe un supuesto de sobreimposición entre el ICIO y el IVA por una parte, ni de otra, entre el ICIO y el IAE: El hecho imponible del ICIO consiste en la realización de unas obras sujetas a licencia urbanística siendo, además, el sujeto pasivo el dueño de la obra, mientras que en el IVA el hecho imponible lo constituyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso realizadas por una empresa o profesional quien es, además, el sujeto pasivo del Impuesto, con la obligación de repercutirlo al perceptor de los bienes, de donde, en un tributo se grava la realización de la actividad material de la edificación, mientras que en el impuesto estatal se está gravando el consumo de bienes y servicios”.

* **AMB LA TAXA DE LLICÈNCIA D'OBRES: DIFFERENT OBJECTE**

STS de 18 de juny de 1997, recurs núm. 7603/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho, i STS de 16 de març de 1998, recurs núm. 4732/1992, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“La compatibilidad de la tasa con el impuesto deriva de su distinto objeto, puesto que en el ICIO se grava la capacidad económica -y, por tanto, contributiva- puesta de manifiesto con la realización de la obra, construcción e instalación, que es algo con-

ceptualmente diferente de la actividad municipal necesaria para la verificación de que concurren las condiciones legales precisas para la concesión de la licencia, que es lo que constituye el hecho imponible de la tasa, del que forma parte, también, el otorgamiento de aquélla. Por eso mismo, aunque el devengo se produce cuando se inicia la prestación del servicio o de la actividad, si no se produce el otorgamiento de la licencia, desaparece la obligación de abono de la tasa. En consecuencia, pues, la compatibilidad entre una y otra modalidad impositiva es completa y no puede, por tanto, apreciarse en su concurrencia duplicidad impositiva alguna”.

*** AMB LA TAXA DE LLICÈNCIA D'OBRES: DIFERENT FET IMPOSABLE**

STS d'11 d'octubre de 1994, recurs núm. 1621/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La concurrencia de la tasa por licencia de obras y el ICIO resulta claramente, no sólo de los distintos hechos imponibles que gravan cada uno de esos tributos sino del propio art. 23.2.b) LHL. En la concepción legal no existe coincidencia entre el hecho imponible de la tasa y el del ICIO porque el primero viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el segundo por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, por lo que como la ordenanza municipal aplicada por el Ayuntamiento de Torrelavega refleja con exactitud esta caracterización, ningún reproche puede aceptarse sobre su legalidad, a menos que el recurrente dirija sus quejas también contra la ley que le sirvió de cobertura que es algo cuya revisión escapa al conjunto de poderes que se atribuyen a las Salas de lo Contencioso-Administrativo”.

*** AMB PREU PÚBLIC DE L'1,5% DE COMPANYIES SUBMINISTRADORES**

STS de 7 de febrer de 1998, recurs núm. 6119/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz, STS de 19 de desembre de 1997; recurs núm. 4553/1995, ponent: Sr. Ruiz-Jarabo Ferrán, STS d'11 de desembre de 1997; recurs núm. 6470/1995, ponent: Sr. Sala Sánchez i, STS de 9 de desembre de 1997; recurs núm. 6911/1996, ponent: Sr. Ruiz-Jarabo Ferrán.

“Se fija como doctrina legal: “A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la exacción del precio público previsto en el párrafo segundo del art. 45.2 de dicha Ley, por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local constituido en el suelo, el subsuelo o el vuelo de las vías públicas municipales, en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, es plenamente compatible con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”.

*** AMB PREU PÚBLIC DE L'1,5% DE LES COMPANYIES SUBMINISTRADORES: COMPATIBILITAT AMB TAXA PER OBRES**

STS de 27 de novembre de 1997, recurs núm. 7950/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Se fija como doctrina legal: “A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, la exacción del Precio Público previsto en el párrafo segundo del art. 45.2 de la misma, por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de las empre-

sas explotadoras de servicios de suministro que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, es plenamente compatible con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (pero no, por el contrario, con las Tasas por Licencias Urbanísticas o de obra o por otros servicios o actividades instrumentales o mediales de la implantación, conservación o modificación o complemento, en el citado dominio público local, de los mencionados servicios de suministro)”.

* **AMB IBI I IAE**

STSI d'Andalusia (Màlaga) de 29 de setembre de 2000, recurs núm. 319/1996, ponent: Sr. García Bernaldo de Quirós.

“Los hechos imponderables respectivos no se identifican, pues en el primero el hecho imponible está referido a una actividad y en el segundo a una situación. En el primero se grava la manifestación de riqueza que aparece al realizar la construcción, instalación u obra, aunque sea sobre una propiedad. En el segundo se grava la propiedad en sí misma, es decir, la relación entre titular y bien. Como tampoco cabe apreciarla, en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, por ese mismo hilo de razonamiento, donde lo gravado son las actividades empresariales, profesionales o artísticas, es decir, el ejercicio de una actividad profesional o empresarial, diferente del todo, a la realización de una acción de construcción concreta y singular, aparejada a la petición de licencia urbanística, existiendo también un importante matiz diferencial por razón del sujeto pasivo, en un tributo es el dueño de la obra, en el otro el titular de la actividad profesional o empresarial desarrollada”.

1.2. Tribut potestatiu

* **MOTIVACIÓ DE L'ORDENANÇA**

STS de 6 de febrer de 2007, recurs de cassació núm. 7281/2001, ponent: Sr. Garzón Herrero.

“Desde la perspectiva de situar esta falta de motivación como requisito de fondo del acto, que es donde el motivo pretende situarse, tampoco el recurso puede ser acogido. Efectivamente, y como requisito de fondo, la explicación última del establecimiento de las Ordenanzas impugnadas radica en la «insuficiencia» de recursos. Este motivo le parece baladí a la entidad recurrente pero pese a ser tan baladí es el origen esencial de las grandes reformas de la Hacienda Española en los últimos dos siglos. El éxito de este motivo habría exigido que la entidad recurrente hubiera probado y acreditado (lo que ni siquiera ha intentado) que el Ayuntamiento de Valdeolea gozaba de recursos suficientes para las necesidades que pretendía satisfacer, y, por tanto, era improcedente, innecesario, e irracional acudir a la aprobación de las Ordenanzas impugnadas”.

* **ORIGEN DE L'ICIO**

STSI de Catalunya de 6 de juny de 1997, recurs núm. 1090/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El ICIO es, como resalta la Exposición de Motivos de la LHL, una creación de la propia Ley que completa el sistema tributario local. No parece cuestionable que en el origen

de la creació de este nuevo impuesto se halla la idea de allegar recursos a las entidades locales sin violentar, como en no pocas ocasiones se hacía, las normas legales en materia de cuantía de las tasas (no superación del coste del servicio) por el otorgamiento de licencias. Pero cualquiera que sea este origen, lo cierto es que se trata de un nuevo tributo, distinto de la tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas, cuya subsistencia resulta tanto de las normas generales en materia de tasas, como, en particular, de su expresa mención en el art. 23.2.b) LHL. No existe, pues, ninguna situación de duplicidad impositiva o doble imposición, ya que para que dicha doble imposición pudiera estimarse existente sería necesario que una misma renta o bien resultara sujeto a imposición por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa, y en el caso de los tributos referidos, los mismos tienen como sustento hechos imponderables diferentes, siendo en consecuencia posible compatibilizar la exacción de ambas figuras”.

* **RENÚNCIA AL COBRAMENT**

STSJ Madrid de 12 de gener de 1998, recurs núm. 1749/1995, ponent: Sr. Tomé Paulé.

“Es preciso determinar a la luz de la jurisprudencia si el art. 3 del Código Civil permite a las Corporaciones Locales renunciar al cobro de las tasas por Licencias de Obras y al ICIO y este Tribunal considera que tal posibilidad es absolutamente legal de una parte porque el percibo de la tasa de licencia de obras y el ICIO es potestativo ya que el art. 58, en relación con las Tasas, y el 60,1 en relación con los impuestos, de la LHL establecían sin duda alguna dado el uso de la frase “podrán” que el establecimiento de tales gravámenes es facultativo, ya que, a diferencia de otros impuestos imperativos (IBI, IAE, Vehículos), el Ayuntamiento tiene facultad para establecerlos o no. Luego si el cobro de los mismos es un derecho facultativo es obvio que la Corporación Municipal pueda renunciar a su exacción especialmente en supuestos como el presente en que se trata de obras de un interés social y humanitario indiscutible”.

2. **Fet imposable**

2.1. **Llicència d'obres o urbanística**

* **DENEGACIÓ DE LLICÈNCIA**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 30 de gener de 2003, recurs núm. 65/2002, ponent: Sr. Lorente Albiñana.

“El hecho imponible exige la realización de una obra sujeta a licencia y no la simple solicitud de licencia, por lo que no se produce el devengo del ICIO en obra no iniciada por haberse denegado la licencia. Lo decisivo no es la solicitud de la licencia, ni siquiera el otorgamiento, sino la realización de la obra, o más concretamente, su iniciación”.

* **IMPOSICIÓ D'OBRES DE SEGURETAT**

STSJ de Madrid de 6 de juny de 2000, recurs núm. 2447/1998, ponent: Sra. Tamames Prieto-Castro.

“Cuando el administrado no actúa por iniciativa propia, la administración que impone la realización de las obras de seguridad, legitima esa actividad del administrado mediante una orden de ejecución que sólo se diferencia de la Licencia en cuanto a su origen. Sin embargo, ambas figuras coinciden en cuanto a su naturaleza jurídica y por todo ello no puede entenderse que la administración haya extendido el hecho imponible del ICIO dado que la Licencia y la orden de ejecución tienen el mismo efecto legitimador de las obras”.

*** ORDRE D'EXECUCIÓ D'OBRES DE REPARACIÓ I MANTENIMENT DELS IMMOBLES**

STS de 10 d'octubre de 2003, recurs de cassació núm. 80/2002, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“No puede olvidarse que estamos en presencia de un impuesto, cuyo fundamento ha de estar en la manifestación de la capacidad económica de los que realizan las construcciones, instalaciones y obras, lo que exige la voluntariedad de los potenciales contribuyente en la decisión de realizarlas, lo que es incompatible con la obligación legal de llevarlas a cabo y su imposición por orden administrativa. Y habida cuenta de que las obligaciones que han de cumplir los propietarios inmobiliarios en la conservación de los edificios son exigibles cualquiera que sea la situación económica de aquellos y la rentabilidad y valor patrimonial de estas, en el caso -que no puede descartarse- de que la omisión de la obras de mantenimiento no se debiera a desidia o negligencia, sino a dificultades de carácter financiero, la sujeción al ICIO del importe de las obras ordenadas haría recaer el tributo sobre la manifestación de la penuria y no de la riqueza, lo que es inadmisibles”.

*** CONJUNTS HISTÒRICS**

STS de 15 de febrer de 1995, recurs núm. 3839/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El art. 20.3 y 4 de la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español, contempla dos posibilidades de intervención de los Ayuntamientos en las obras proyectadas sobre inmuebles comprendidos en su ámbito de aplicación. Impuesta por el art. 20.1 a los Ayuntamientos la obligación de redactar un Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración de un Conjunto Histórico, Sitio Histórico o Zona Arqueológica como Bienes de Interés Cultural, hasta la aprobación definitiva de dicho Plan, el art. 20.3 establece que el otorgamiento de licencias requerirá previa resolución favorable de la Administración competente y, una vez aprobado aquel Plan, el art. 20.4 establece que, siempre que no se trate de Monumentos ni Jardines Históricos, los Ayuntamientos serán competentes para autorizar directamente las obras que desarrollen el planeamiento aprobado, debiendo dar cuenta a la Administración competente para la ejecución de esta ley de las autorizaciones o licencias concedidas, por lo que es claro que en cualquiera de los dos casos los Ayuntamientos conservan dentro de los edificios comprendidos en sus Conjuntos Históricos las facultades de autorizar las obras realizadas en aquellos que, en consecuencia, quedan sujetas al ICIO”.

*** INCOMPATIBILITAT SOBREVINGUDA AMB EL PLANEJAMENT URBANÍSTIC POSTERIOR**

STSI de la Comunitat Valenciana de 22 de novembre de 2002, recurs núm. 53/2002, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“Supuesto de otorgamiento sucesivo de licencias distintas para un mismo solar, por extinción “ipso iure” de la licencia inicial: existen dos hechos imponderables y devengo del Impuesto, sin perjuicio de que, en su caso, proceda la devolución de la cuota, concluyéndose que el actual promotor no ha obtenido aprobación a una simple reforma del proyecto inicial, sino que ha presentado un nuevo proyecto (adaptado al nuevo planeamiento) para una actuación diferente y ha obtenido licencia “ex novo” para la ejecución de tal proyecto”.

*** APARCAMENT SUBTERRANI**

STS de 15 de març de 2003, recurs núm. 3114/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Debe rechazarse el sugestivo argumento de que por tratarse de una obra de titularidad municipal, cuyo proyecto fue realizado y aprobado por la propia Corporación antes de proceder a sacar a concurso su ejecución y adjudicar ésta, la obra no requería licencia municipal, y, en consecuencia, tampoco podía devengar ICIO, a tenor del art. 101 LHL, tal como hicieron las SSTs de 17 de mayo de 1994 y de 13 de marzo de 1995, cuyo contenido se reitera. La sentencia insiste en la sujeción por la ejecución de obras para la construcción de aparcamiento subterráneo, por cuanto la ejecución de dichas instalaciones está sujeta a licencia de la que no están exentos los particulares porque se trate de actuaciones en el dominio público. La condición de concesionaria de la entidad que lleva a cabo la obra no le impide ser sujeto pasivo del Impuesto, siendo irrelevante que el Ayuntamiento sea propietario del terreno donde se realiza la obra”.

*** OBRES DE DEMOLICIÓ**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de gener de 1997, recurs núm. 8549/1994, ponent: Sr. Guerrero Zaplana.

“Las obras de demolición de edificaciones, aun cuando para llevarlas a cabo se exija la preceptiva licencia municipal, debido a su finalidad de dejar expedito el terreno para cualquier tipo de uso urbanístico y no pretender a través de su ejecución la construcción de una edificación concreta y determinada, no deben ser incluidas entre las obras, construcciones, e instalaciones que determinan la realización del hecho imponible del ICIO”.

2.2. Exclusió d'altres llicències

*** CONCEPTE MATERIAL I NO PURAMENT FORMAL**

STSJ de Catalunya d'1 d'octubre de 1996, recurs núm. 1710/1993, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“No puede compartirse que la licencia exigida en el caso tenga carácter urbanístico en los términos descritos por la jurisprudencia, sino de apertura de la correspondiente actividad, como resulta incluso de la propia Tasa girada conjuntamente en la liquidación impugnada en virtud de la Ordenanza Fiscal núm. 11 (Tasa por licencia de apertura de establecimientos y del ejercicio de actividades) y no de la Ordenanza Fiscal núm. 14 (Tasa por licencias urbanísticas). No cabe compartir la tesis municipal que conllevaría, por la vía de la inclusión en Ordenanzas o Normas de Planeamiento, que por la exigencia de una licencia supuestamente urbanística se

alterara el régimen legal del impuesto; ha de entenderse, por el contrario, que el concepto de “licencia de obras o urbanística” del art. 101 LHL ha de ser un concepto material y no el puramente formal de venir contemplada en Ordenanzas o Normas de carácter urbanístico”.

*** LICÈNCIES PER AL FUNCIONAMENT D'INDÚSTRIES**

STS de 18 de juny de 1997, recurs núm. 7603/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación. Aunque la asignación de usos pormenorizados al suelo sea una de las funciones de la actividad urbanística planificadora y su control dé lugar, en su caso, a licencias urbanísticas, las autorizaciones, para el funcionamiento de industrias como, en general, las de apertura y funcionamiento de empresas y locales, no determinan la sujeción al ICIO del acto sometido a control, porque ese acto no corresponde a la realización de una construcción, instalación u obra, de los descritos en el art. 101 LHL”.

2.3. Grans obres que no necessiten llicència municipal

*** EXECUCIÓ DE GRANS PLANS SECTORIALS**

STS de 17 de novembre de 2005, recurs de cassació núm. 685/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Después de recorrer algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales que han considerado como obras no sujetas a licencia municipal y, en consecuencia, sujetas al régimen que previene el art. 180.2 del Texto Refundido de 9 de abril de 1976 (construcción de estaciones de radar, S. de 26 de febrero de 1990; ejecución de Redes Arteriales, S. de 28 de septiembre de 1996; terminales de aeropuertos, S. de 22 de abril de 1991; ordenación del Tráfico Ferroviario, S. de 26 de abril de 1992; ampliación de pistas de vuelo en aeropuertos, S. de 12 de febrero de 1996; construcción de muelles en antepuertos, S. 24 de enero de 1997; construcción de presas S. 19 de febrero de 1997, y construcción de aeropuertos, S. 29 de mayo de 1997), la sentencia recurrida llegó a la conclusión de que la obra contemplada en estos autos no puede subsumirse, en absoluto, ni entre las que constituyen la ejecución de grandes Planes Sectoriales (art. 180.2) ni entre las obras que afecten directamente a la Defensa Nacional (art. 180.3) y, consecuentemente, están sujetas al régimen general que previene el art. 178 de la Ley del Suelo. Texto Refundido de 1976. A la misma conclusión hay que llegar si se toma en consideración el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio. La necesidad de otorgamiento de licencia es la regla general (art. 242.1) en el caso de edificaciones que afectan el uso del suelo y edificación en el término municipal, que corresponden al urbanismo estricto. Estas obras necesitan licencia, aunque sean promovidas o realizadas por el Estado o las Comunidades Autónomas.

*** AUTOPISTA DE PEATGE**

STS de 22 d'octubre de 1999, recurs núm. 615/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“Es incuestionable que la construcción de la estación de peaje forma parte indiscu-

tible de la autopista, pues no ha de olvidarse que se trata de una autopista «de peaje» la cual no sólo está integrada por la calzada, los túneles y los puentes, sino también por las diversas estaciones de entrada y salida, para cobrar los peajes, actividad ésta consustancial a las autopistas de peaje, luego de conformidad con el artículo 12, de la Ley 25/1988, de 29 de julio, no era necesaria la licencia municipal de obras. El argumento de que las estaciones de peaje afectan a la explotación y no a la construcción es un puro sofisma, sencillamente porque se trata de conceptos distintos. Las estaciones de peaje forman parte del inmovilizado material, que es la autopista, y todo él es, según la economía de la empresa, objeto de explotación, luego ha de rechazarse el argumento esgrimido por el ayuntamiento de La Llagosta, parte recurrente, de modo que sentado que no procede exigir licencia urbanística, la conclusión ineludible es que no se daba el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. (...). Si las grandes obras inciden sobre lo que es competencia clara de los ayuntamientos, por realizarse sobre terreno urbano, y afectan directamente a los propios pueblos o ciudades, sí es exigible la licencia municipal, pero en el caso de autos es obvio que no se dan tales circunstancias, porque la obra de la estación de peaje de Mollet se realizó en la Autopista A-17, fuera del núcleo urbano de la población de La Llagosta, razón por la cual prevalece la competencia del Estado y éste pudo realizar tales obras, sin licencia municipal”.

* OBRES DE SUPRESIÓ D'UN PAS A NIVELL

STSJ d'Aragó de 31 de gener de 2002, recurs núm. 91/2001, ponent: Sra. Juste Díez de Pinos.

“El art. 74 de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social determina expresamente en su número dos «A las obras de construcción, reparación y conservación de ferrocarriles estatales será de plena aplicación lo dispuesto en la sección 2 del artículo 12 de la Ley 25/1988 de Carreteras». Lo expuesto viene a ampliar la exención de la licencia municipal de obras no solo a las expresamente reguladas en el art. 179.2 e) la Ley de Transportes Terrestres sino también a las obras nuevas que con anterioridad estaban expresamente excluidas al ser estas obras de construcción lo que es en definitiva la realización y supresión de un paso a nivel y como quiera que el art. 12 de la Ley de Carreteras 25/1988 de 29 de julio establece que «las obras de construcción, reparación o conservación de carreteras estatales por constituir obras públicas de interés general no están sujetas a los actos de control preceptivo municipal a que se refiere al artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985 de 2 de abril reguladora de las Bases de Régimen Local». Es claro que la obra ferroviaria no está sujeta a licencia, ni pago de tasa alguna para proceder a la realización de las mismas”.

* LEGISLACIÓ D'AIGÜES

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 9 de juny de 2006, recurs d'apel·lació núm. 31/2006, ponent: Sr. Alonso Millán.

“Es preciso determinar si la obra para cuya ejecución el Ayuntamiento exige licencia urbanística es una obra eximida por la legislación sectorial, y en concreto por la legislación de aguas. El indicado Real Decreto Legislativo 1/2001 dispone una serie de requisitos para que la obra quede exenta de la perspectiva licencia urbanística: a) que o bien sea una obra hidráulica de interés general o bien se trate de una obra

hidráulica de ámbito supramunicipal, b) se encuentre incluida en la planificación hidrológica y c) no agote su funcionalidad en el término municipal en donde se ubique. No exige que conjuntamente se dé el requisito de que se trate de una obra pública de interés general y sea de ámbito supramunicipal, pues basta que concurre una de las circunstancias”.

* **AQÜEDUCTE PER AL TRANSVASAMENT D'AIGÜES**

STS de 19 de febrer de 2000, recurs núm. 3408/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La construcción de un acueducto para el trasvase de aguas en la cuenca es una obra de marcado interés público, no sujeta, por tanto, a licencia, tratándose de uno de los casos típicos que originaron la jurisprudencia invocada, y por otra, al afectar al dominio público hidráulico existe una reserva competencial en favor del Estado o de las Comunidades Autónomas”.

* **GESTIÓ DE RECURSOS HIDRÀULICS**

STSJ d'Aragó de 23 de novembre de 2001, recurs núm. 1004/1997, ponent: Sr. García Mata.

“Las obras de mejora de la gestión de recursos hidráulicos, son obras de infraestructura general, que no necesitan licencia y, por tanto, no están sujetas, aunque se haya solicitado licencia. Se trata de una obra de infraestructura general, por lo que habrá de concluirse que dicha obra trasciende el ámbito de la ordenación urbanística para adentrarse en el concepto de ordenación del territorio, y no se encuentra precisada de licencia y, por consiguiente, sujeta al impuesto controvertido”.

* **CONSTRUCCIÓ D'UN EMBASSAMENT**

STS de 21 d'abril de 1997, recurs núm. 8854/1991, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El art. 101 LHL vincula la producción del hecho imponible a dos exigencias: una, que se trate de construcciones, instalaciones y obras que precisen licencia de obras o urbanística -no, por tanto, cualquier otro acto de autorización o conformidad-; y, otra, que ha de concurrir copulativamente con la anterior, que la expedición de la licencia corresponda al Ayuntamiento. En el caso de autos, se trata de una obra, cuya naturaleza de obra hidráulica inscrita en un Plan de Regulación de una Cuenca Hidrográfica, no está sometida insoslayablemente a la obtención de licencia municipal, y menos aún a licencia urbanística. La Ley del Suelo prevé para ella, alternativamente, la licencia municipal o la remisión del proyecto al Ayuntamiento para verificar su conformidad o disconformidad “con el planeamiento urbanístico en vigor” -por cierto, planeamiento éste del que no se conoce, no ya su contenido, en cuanto pudiera afectar a obras de la naturaleza de la aquí considerada, sino siquiera su existencia-. En consecuencia, cabe concluir que se está ante una obra cuyas características especiales no la someten a lo que estrictamente puede merecer el concepto de “licencia urbanística” y que, por eso mismo, difícilmente puede integrar el hecho imponible anteriormente definido. Por otra parte, de la escueta y nada descriptiva “acta de comprobación” nada puede saberse acerca del lugar en que se llevaron a cabo los calificados como “movimiento de tierras, instalación de casetas para material, apertura de accesos”, etc., es decir, si se realizaron o no en el ámbito del dominio público hidráulico que define el Título de la vigente Ley de Aguas, pues es competencia del Estado, a tenor de lo establecido en su art. 115, d), el otorgamien-

to de autorizaciones referentes a dicho dominio público, así como la tutela de éste, en las cuencas hidrográficas que excedan del ámbito territorial de una sola Comunidad Autónoma, como ocurre con la del Júcar, y es igualmente competencia del Ministerio de Obras Públicas -arts. 22, a) de la propia Ley y 93.3 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico-, en cuanto aquí interesa, el otorgamiento de autorizaciones “relativas a las obras y actuaciones de interés general del Estado”. Así, pues, si las obras de referencia pertenecen o se asientan en dicho dominio público, la competencia para el otorgamiento de las autorizaciones pertinentes tampoco correspondería al Ayuntamiento de la imposición”.

* **ORDENACIÓ URBANÍSTICA I ORDENACIÓ DEL TERRITORI**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 8 d'abril de 1996, recurs núm. 2210/1993, ponent: Sr. Esevenri Martínez.

“No todas las actuaciones que exigen licencia deben verse sometidas al ámbito de aplicación de este Impuesto. Debemos partir de la distinción entre los conceptos de ordenación urbanística en sentido estricto y ordenación del territorio, siguiendo en este punto una corriente jurisprudencial: la ordenación del territorio comprende aquellas grandes obras o construcciones de marcado interés público, que siendo de competencia estatal, por su gran trascendencia para la sociedad, no pueden quedar frustradas por la voluntad municipal, excediendo tales obras -por su importancia- de las previstas en el párrafo segundo del art. 242 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por RDLeg. 1/1992, de 26 julio. Las obras realizadas para la construcción del acueducto en los ríos Jándula/Montoro para el abastecimiento hidráulico de la zona industrial de Puertollano han de considerarse como de ordenación del territorio, pues el fin que con ellas se persigue queda lejos de procurar una organización detallada del uso del suelo y su edificación, para alinearse con mayor propiedad entre las que marcan las grandes directrices territoriales. La realización de las mismas queda fuera del ámbito de aplicación del ICIO, puesto que éste, sujeta a gravamen sólo aquellas obras sobre las que los Ayuntamientos disponen de policía urbanística”.

2.4. Projectes urbanístics

* **PROJECTES D'URBANITZACIÓ: INTERVENCIÓ PÚBLICA**

STS de 31 de gener de 2005, recurs de cassació núm. 7310/1999, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“El Proyecto de Urbanización es un verdadero acto de ejecución de los instrumentos de planeamiento urbanístico que son inmediatamente ejecutivos, lo que hace innecesaria, superflua realmente, la solicitud de licencia de obras, de donde resulta improcedente y nulo tanto el giro de una Tasa como el del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, pues para liquidar este último es necesario que la construcción, instalación u obra, exija la obtención de una licencia, requisito que no se cumple en los Planes de Urbanización y que no puede suplirse -añadimos ahora- con una prohibida interpretación analógica del concepto de licencia, referida a un supuesto control urbanístico en la ejecución de un proyecto de Urbanización que, como ya se ha adelantado, sería innecesario porque siendo

dichos proyectos ejecución del planeamiento no cabe hablar de algo que sería la ejecución de la ejecución, como tampoco puede -decimos en este caso- confundirse la licencia urbanística con la aprobación del proyecto de urbanización, como si fueran equivalentes. Por otra parte -decíamos entonces y reiteramos ahora- no puede olvidarse que estas actividades - las de ejecución del planeamiento urbanístico- aunque se realicen por los particulares o por entidades distintas del respectivo Ayuntamiento, no suponen intervención a título privado, sino público, con carácter sustitutorio respecto a la Corporación Municipal, a quien corresponde, junto con las restantes autoridades urbanísticas, la potestad administrativa de ordenación del territorio, cuyo ejercicio, aunque sea mediante delegación o autorización, no necesita licencia ni puede ser sometido a imposición”.

*** PROJECTES D'URBANITZACIÓ: PREENINÈNCIA DE L'ELEMENT COMUNITARI**

STS de Madrid de 3 d'octubre de 1996, recurs núm. 812/1994, ponent: Sr. Calderón González.

“La jurisprudencia viene declarando desde antiguo que la aprobación definitiva del Proyecto de Urbanización, una vez publicado, supone un acto administrativo inmediatamente ejecutivo -art. 56 Ley Suelo 1976- legitimando para ello -sin necesidad de otras autorizaciones- a las obras a que él mismo se refiere, ya que, en definitiva las obras que forman parte del contenido de un Proyecto de Urbanización son precisamente las que llevan a la práctica las previsiones de los planes creando suelo edificable, sin que tales obras precisen licencia municipal (arts. 78 de la Ley de 1976 y 13.2 del TR de 26 junio 1992, en relación con los arts. 1, 9 y 89 del Reglamento de Disciplina Urbanística). Aunque dichos Proyectos no tienen naturaleza normativa, su inmediata relación con el Plan que tratan de ejecutar pone de relieve que en ellos prima el elemento comunitario sobre el individual. En conclusión, las obras detalladas y programadas en el Proyecto de Urbanización no precisaban de licencia urbanística y por tanto no estaban sujetas al ICIO”.

*** PROJECTE D'URBANITZACIÓ: NO LLICÈNCIA D'OBRES**

STS de 16 d'octubre de 1999, recurs núm. 602/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La aprobación de un proyecto de urbanización no constituye el hecho imponible del ICIO, dado que en sí misma no requiere licencia de obras, siendo improcedente la imposición de tasas por tal licencia, lo que conlleva la inexigibilidad del ICIO. Ello es debido a la naturaleza normativa de los instrumentos urbanísticos, de los que un proyecto es simplemente un medio de ejecución, habiendo un claro predominio de las notas de interés público prevalente, protección del medio ambiente y derecho a la vivienda. Si no resulta viable la liquidación de una Tasa por la concesión de la Licencia de Obras ni por la previa aprobación o autorización del Proyecto de Urbanización en el que tales obras aparecen previstas es obvio, por mor de lo dispuesto en el art. 101 LHL, y tal como hemos dicho anteriormente, que tampoco resulta factible el giro del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”.

*** OBRES EXECUTADES EN DESENVOLUPAMENT D'UN PROJECTE D'URBANITZACIÓ**

STS de 21 de febrer de 2000, recurs núm. 3567/1995, ponent: Sr. Rouanet Moscardó; i STS de 15 de febrer de 2003, recurs núm. 1277/1998, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“No están sujetas al ICIO de las obras ejecutadas en desarrollo de un proyecto de urbanización, al no ser necesaria licencia urbanística, pues los Proyectos de Urbanización constituyen, una vez aprobados por el respectivo Ayuntamiento, verdaderos actos de ejecución de los instrumentos de planeamiento, y, por ello, una vez Licencias de Obras de carácter general para el suelo de referencia, y, por ello, una vez autorizados aquéllos, no es necesario, ya, solicitar Licencia de Obras para su puesta en práctica, con cita de las SSTs de 11 de marzo de 1980, 17 de diciembre de 1984, 28 de septiembre y 5 de diciembre de 1985, 19 de abril de 1999 y 14 de febrero de 2000”.

*** SUBHASTA D'ALINEACIÓ DE PARCEL·LES**

SSTs de 14 de febrer de 2000, recurs núm. 2887/1995, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Dos los elementos materiales configurativos, de un modo conjunto, del hecho imponible del ICIO, la construcción, instalación u obra, por un lado, y la exigencia de la concesión de la Licencia municipal necesaria para su realización, por otro; de modo que las construcciones en las que no se precise -ya- la concesión de Licencia de Obras o Urbanística no quedan -o no deben quedar- sujetas al ICIO. Por tanto, si el pliego de condiciones que rigió la subasta de enajenación de las parcelas impuesto al adjudicatario la obligación de construir las viviendas de acuerdo con un Programa y un Proyecto de Obras previamente elaborado y aprobado por el propio Ayuntamiento, carecía de todo fundamento la posterior petición y concesión de la Licencia de Obras, pues ésta había sido otorgada, ya, implícitamente, en el mismo momento de aprobarse las condiciones de la subasta y, con ellas, el Programa y el Proyecto mencionados, y nada justificaba un nuevo acto formal del Ayuntamiento reconociendo a la adjudicataria el derecho a edificar”.

2.5. Explotacions mineres

*** EXTRACCIÓ DE MINERAL**

SSTs de 15 de novembre de 1999, recurs núm. 7865/1994, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El ámbito del artículo 178 de la Ley del Suelo de 1976 no es identificable con el del artículo 101 de la Ley 39/1988 en el sentido de que, siempre que, con arreglo a aquél, sea preciso solicitar de alguna Corporación local una licencia para un uso del suelo de los desarrollados en el artículo 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 1978, se produzca el hecho imponible del ICIO, puesto que, para que esto ocurra, se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización «de cualquier construcción, instalación u obra», locución a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación o erección en el mismo de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO, que es, precisamente, una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él o que se le resta”.

*** ACTIVITAT EXTRACTIVA MINERA**

SSTs d'11 d'octubre de 1999, recurs núm. 8178/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez, SSTs de 22

de juliol de 1999; recurs núm. 7049/1994, ponent: Sr. Rouanet Moscardó i STS de 30 de juliol de 1999; recurs núm. 6864/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“No estando la actividad extractiva minera sujeta al ICIO, no cabe hablar de distorsión concretizadora o de imposibilidad de determinación de la base imponible, puesto que, en definitiva, no existe hecho imponible sobre el que operar o a partir del cual intentar fijar, en cada caso, dicha base liquidatoria”.

* **DES NATURALITZACIÓ D'IMPOST**

STS de 22 de juliol de 1999, recurs núm. 7049/1994, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Si la base imponible es la medida de la capacidad tributaria que se define en el hecho imponible, la correcta y precisa caracterización de éste ha de completarse con la determinación de aquélla, y, en tal sentido, la Ordenanza reguladora del ICIO aprobada por el Ayuntamiento de Igueña pone de manifiesto la desnaturalización que, respecto a las explotaciones mineras y a los correspondientes movimientos de tierra, ha realizado dicha Corporación, pues, para fijar la base, parece que se atiende, únicamente, al coste de los movimientos de terreno, medidos por metro cúbico, necesarios para la extracción del mineral (según el plazo lógico anual de labores), esto es, se atiende a la pura actividad extractiva, convirtiendo en la práctica este tributo en un Impuesto periódico sobre la actividad económica minera, sin otro apoyo de que ésta, por su propia naturaleza, requiere la realización de movimientos de tierra”.

* **MOVIMENTS DE TERRES**

STS de 26 d'abril de 1996, recurs núm. 61/1993, ponent: Sr. García-Ramos Iturralde i, STS de 24 d'abril de 1997, recurs núm. 2418/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La necesidad de obtener previa licencia, conforme al art. 178 de la Ley del Suelo, para los movimientos de tierra derivados de las explotaciones mineras a cielo abierto ha sido reconocida reiteradamente por esta Sala y tampoco es discutible que, en las explotaciones interiores, el titular de la empresa haya de obtener licencia para las construcciones e instalaciones exteriores anejas a la explotación, así como para el depósito del material extraído, pero éste no es el aspecto de la cuestión que toma en cuenta la sentencia de instancia, sino el de si los movimientos de tierra, en sí mismo considerados, pueden conceptuarse como una actividad incluíble en la definición del hecho imponible proporcionada por el art. 101 LHL. El ámbito del art. 178 LS no es identificable con el del art. 101 LHL en el sentido de que siempre que con arreglo a aquél sea preciso solicitar de alguna Corporación local una licencia para un uso de suelo de los desarrollados en el art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística, se produzca el hecho imponible en el ICIO, puesto que para que esto ocurra se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización “de cualquier construcción, instalación u obra”, locución a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO, que es, precisamente, una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él. La Ordenanza reguladora del ICIO aprobada por el Ayuntamiento pone de manifies-

to la desnaturalización del tributo que, respecto a las explotaciones mineras ha realizado dicha Corporación, pues para fijar la base se atiende únicamente al coste de los movimientos de terreno, medidos por tonelada, necesarios para la extracción del mineral, según el plazo anual de labores, esto es, se atiende a la pura actividad extractiva, convirtiendo en la práctica este tributo en un impuesto periódico sobre la actividad económica minera, sin otro apoyo que ésta, por su propia naturaleza, requiere la realización de movimientos de tierra”.

* **RECURSOS DE NATURALESA MOBLE**

STSI de Castilla i Lleó de 14 de març 1997, recurs núm. 1343/1994, ponent: Sr. Rivera Temprano.

“El ICIO grava la capacidad económica del sujeto pasivo, puesta de manifiesto en uno de los aspectos de la inversión sobre bienes inmuebles, los gastos hechos para la modificación de los mismos que van a permitir su mejor disfrute. Es evidente que así no sucede en las extracciones mineras, en las que se pretende obtener recursos de naturaleza mueble, mientras que el inmueble (la mina) no sólo no resulta mejorado sino que se destruye progresivamente. Además, las peculiaridades de la explotación minera son incompatibles con la regulación legal del Impuesto: no se puede formular ni aun aproximadamente el presupuesto de las obras, que el art. 104 determina como base de la liquidación, cuando se trata de actividades que han de ejercitarse durante muchos años, en los cuales evidentemente se producirán cambios de las circunstancias económicas; tampoco hay razones para considerar como dueño de la obra (sujeto pasivo del impuesto según el art. 102) a la empresa que realiza las extracciones, ni aún siquiera para estimar la existencia de la propia obra como un valor económico distinto y añadido a la propiedad de los terrenos”.

* **EXPLOTACIÓ DE PEDRERES**

STSI de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 9 de desembre de 1996, recursos núm. 1240/1993 i 1599/1994, ponent: Sr. Román García.

“A la hora de configurar el hecho imponible del Impuesto, y entender si la explotación de canteras está o no sujeta al Impuesto, no basta con atender a la literalidad del art. 101 LHL, sino que es necesario también tener en cuenta: 1) Que nos encontramos ante un impuesto indirecto, es decir, ante un impuesto cuya cuota es susceptible de ser trasladada por el sujeto pasivo a una tercera persona ajena a la relación jurídico-tributaria, y que por tanto este impuesto no grava el rendimiento de una explotación, sino la aplicación de la renta o el patrimonio en la adquisición de una construcción, instalación u obra; 2) Que el hecho imponible del ICIO no es periódico, sino instantáneo, situándose el devengo del mismo en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra (art. 103.4 LHL); por ello este Impuesto presenta las características propias de un impuesto instantáneo y se agota con la mera realización del hecho imponible de la ejecución de obras, pues su objeto fin es someter a imposición actos aislados que tienen que ver con el planeamiento urbanístico, con el uso y utilización del suelo, y no el desarrollo continuado y periódico de una actividad empresarial como la explotación de canteras, como pretende la Administración demandada; 3) Que la base imponible del Impuesto, que constituye, como es sabido, la expresión cuantitativa del hecho imponible de la ejecución de obra, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u

obra, que no puede venir representado por el coste de la explotación, ya que esta magnitud no constituye el coste real y efectivo de la obra”.

*** EXPLOTACIÓ D'ÀRIDS**

STS de 17 d'abril de 2002, recurs núm. 1496/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó; i STS de 25 de febrer de 2002, recurs núm. 8607/1996, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La explotación de canteras o áridos no está sujeta al ICIO, pues tales extracciones son independientes de cualquier construcción, instalación u obra a las que el art. 101 LHL se refiere como integrantes del hecho imponible, para las cuales el propio precepto anuda un presupuesto previo, consistente en que sólo pueden gravarse las construcciones, instalaciones y obras que requieran licencia de obras o urbanística, reveladoras del afloramiento de riqueza, por lo que debe desautorizarse el intento de convertir en periódico un impuesto instantáneo como el que nos ocupa, sometiendo a gravamen la propia extracción de áridos”.

2.6. Obtenció de llicència o sense llicència

*** LLICÈNCIES NO NECESSÀRIES**

STSJ de Madrid de 18 de desembre de 1997, recurs núm. 1785/1995, ponent: Sr. Palomino Marín.

“La construcción por una empresa española de un edificio estatal para sede de un organismo internacional no es en sí misma una actuación del organismo internacional. Si la licencia no era necesaria, por excepción, y el informe no era una licencia, no se da el hecho imponible. Todo ello si es que estamos ante un supuesto de urgencia o excepcional interés declarados. Si en las cláusulas se previó una licencia innecesaria e incluso se llegó a pedir y conceder, tal licencia no cambia su condición de innecesaria a necesaria por el hecho de que haya sido prevista (convencionalmente) e incluso pedida y concedida si realmente no era precisa, que es en lo que consiste la cuestión referente a ese elemento del hecho imponible. Del mismo modo que el Impuesto se devenga cuando la licencia es necesaria, aunque no se haya pedido, igualmente no se devenga cuando no es necesaria aunque se haya pedido y obtenido”.

*** OBRES IL·LEGALITZABLES**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 21 d'abril de 1995, recurs núm. 1346/1993, ponent: Sr. de Belmont y Mora.

“El informe técnico municipal considera a la obra ilegalizable por las razones que en el mismo se exponen -hay que hacer la salvedad que en el presente recurso no se prejuzga esta cuestión-; y el Ayuntamiento no puede considerar ilegalizable una obra (lo que traería consigo su demolición, art. 184.3 de la Ley del Suelo) y exigir al mismo tiempo el ICIO, pues incurría en la paradoja de gravar una obra que iba a dejar de existir”.

STSJ de la Comunitat Valenciana de 4 de maig de 1998, recurs núm. 831/1995, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“El impuesto no puede aplicarse a una obra que, por el ente impositor del impuesto, ha sido calificada de no legalizable. La exigencia del impuesto y la sanción por la

ilegalidad de la obra, son dos cosas antitéticas y contradictorias. Efectivamente, la administración municipal lo que debió es exigir la demolición de lo ilegalmente construido, no susceptible de legalización, no girar el impuesto de construcciones, pues la obra nunca podría obtener licencia municipal dada su ilegalidad, lo que mereció además la pertinente reacción sancionadora”.

STSJ de la Comunitat Valenciana de 3 d'abril de 1998, recurs núm. 582/1995, ponent: Sr. Manglano Sada.

“Se grava una construcción cuando ésta tiene viabilidad jurídica, haya obtenido o no licencia, pero nunca cuando su destino es ser demolida, sin que valgan situaciones intermedias contrarias al ordenamiento jurídico tales como permitir la subsistencia de una obra ilegal-ilegalizable previo pago del ICIO y de la sanción urbanística correspondiente. No se puede gravar lo que debe inexistir”.

3. Beneficis fiscals

3.1. Obres de l'Estat, comunitats autònomes i entitats locals

* SUPRESSIÓ DE BENEFICIS FISCALS ANTERIORS

STS de 5 de març de 1997, recurs núm. 11341/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La sujeción al tributo y, en consecuencia, a la entera regulación del mismo contenida en la LHL determina, como esta Sala ha declarado en Sentencia de 18 de enero de 1994, la supresión de cuantos beneficios fiscales estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, entre ellos los establecidos en la legislación relativa a viviendas de protección oficial”.

* LLEI 5/1990: INTERPRETACIÓ RESTRICTIVA

STSJ d'Andalusia (Granada) de 19 febrer 1996, recurs núm. 1412/1993, ponent: Sr. Trujillo Mamely.

“Derogados los beneficios fiscales establecidos, sólo la Ley 5/1990, de 29 junio, de Medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en su art. 29.2 estableció la exención del pago del ICIO para la realización de cualquier construcción, instalación u obra de que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales que vayan a ser destinadas a las finalidades contempladas en el mismo precepto. Resulta así, que ni comprende exención general para Organismos Autónomos salvo los supuestos de gestión a que se refiere ni, en cualquier caso, la remodelación de aseos puede subsumirse en los supuestos contemplados en el mismo, limitado a las que vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales ya que, en definitiva, entrañando la exención, en cualquier caso, un privilegio debe ser objeto de interpretación estricta, conforme al propio art. 24.1 LGT”.

* TREN D'ALTA VELOCITAT

STSJ de Castella-la Manxa d'11 octubre 1995, recurs núm. 131/1994, ponent: Sra. Iranzo Prades.

“La construcción de la línea de Alta Velocidad Madrid-Sevilla tiene la naturaleza de obra del Estado, para cuya realización fueron expropiados los terrenos para la construcción tanto de la vía como de las restantes instalaciones necesarias, entre ellos los que fueron ocupados por la nave objeto de la presente causa, resultando por ello según el art. 184.1 de la Ley 16/1987, bienes de dominio público estatal”.

*** PORTS I TRANSPORT MARÍTIM**

STS de 27 març 1995, recurs núm. 5523/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Del análisis de la prueba realizada ante el Tribunal “a quo”, cuyo resultado no puede cuestionarse en un recurso de casación, la Sala de instancia concluye que las obras efectuadas no pueden considerarse dirigidas directamente al apoyo del transporte marítimo porque aunque puedan dar cobijo a actividades de esa índole también lo hacen a otras por completo ajenas a él, por lo que faltaría uno de los elementos exigidos por el art. 29 de la Ley 5/1990, de 29 junio, para el reconocimiento de la exención. Asimismo falta otro de los presupuestos requeridos para la concesión de esta exención, que se trate de construcciones cuyo dueño sea el Estado, las Comunidades Autónomas o los Entes Locales, pues aunque los terrenos donde se ejecutaron las obras sean del Estado que los cedió en virtud de concesión a la Diputación Regional de Cantabria, ésta constituyó sobre ellos un derecho real de superficie en favor de las empresas agrupadas en la unión recurrente, que fueron las que costearon su ejecución y obtuvieron el derecho al uso de lo edificado, por lo que en ellas concurre la cualidad de dueños de la obra y no en la Diputación Regional de Cantabria”.

*** OBRES FINANÇADES AMB FONTS COMUNITARIS FEDER**

STSJ d'Extremadura de 26 de setembre de 2002, recurs núm. 50/2002, ponent: Sra. de la Cruz Mera.

“Si bien las normas de los Tratados son de aplicación directa como derecho primario, no todas ellas tienen efecto directo, el cual sólo se predica de aquellos casos en que se contenga un mandato claro y preciso, incondicional, no sometido a reserva ni apreciación por parte de los Estados. Careciendo así el precepto en cuestión del efecto directo ya citado y habida cuenta la inexistencia en la normativa española (en concreto en la LHL en aplicación al caso de autos) de un supuesto de no sujeción como el aquí pretendido, ha de rechazarse la no sujeción. (...). Si las obras tienen carácter urgente pueden quedar dispensadas de obtener licencia, y, por tanto, estarían no sujetas al ICIO, pero para ello es preciso cumplir los trámites legalmente previstos, pues su aplicación exige la iniciativa del Departamento ministerial interesado -el que tuviera asignada la competencia sanitaria al tiempo en que se interesó la licencia, que habrá de remitir al Ayuntamiento correspondiente para que este pueda pronunciarse, en el plazo de un mes, acerca de la conformidad de aquel -del proyecto, se entiende- con el planeamiento urbanístico en vigor”.

*** EDIFICI DESTINAT A SANEJAMENT D'AIGÜES RESIDUALS**

STSJ d'Extremadura de 27 de març de 2002, recurs núm. 123/2001, ponent: Sr. Villalba Lava.

“La construcción de edificio destinado a saneamiento de aguas residuales propiedad de Comunidad Autónoma está exenta, siendo lo relevante que el dueño de la

obra sea un ente público territorial, como sucede en el caso en que lo es la Junta de Extremadura, que es la que soporta el coste de ejecución de las referidas obras”.

3.2. Universitats

* UNIVERSITATS

STS de 20 de gener de 2000, recurs núm. 2770/1995, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“El art. 53 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, que preveía una exención tributaria para los actos y bienes afectados al cumplimiento de los fines de la universidad, podía y pudo ser modificado o derogado por una ley ordinaria, como es la LHL, de fecha posterior, porque en nuestro ordenamiento vigente existe una categoría bifronte representada por aquellas leyes que son orgánicas en la medida que contienen preceptos de reserva orgánica, y ordinarias en cuanto contienen preceptos no sometidos a tal reserva. Y ése es el caso de la Ley Orgánica 11/1983, y su art. 53, que por estar comprendido en el Título VII no tiene dicho carácter orgánico -según su disposición final 3.^a- y por ello pudo ser modificado por la Ley ordinaria posterior. Discutiéndose en el caso analizado la exención del ICIO de la universidad en virtud de dicho art. 53, hay que concluir diciendo que al no figurar en la regulación del Impuesto alguna exención que concierna a los centros universitarios, y teniendo en cuenta la supresión de beneficios tributarios efectuada por la LHL, no puede reconocerse la exención pretendida, sin que por otra parte pueda alegarse que la LHL se refiera a la supresión de «beneficios fiscales» y no de exenciones, ya que el término de beneficios fiscales no es sinónimo exclusivamente de bonificaciones tributarias, sino comprensivo de cualesquiera reglas de privilegio que, sobre una situación normalmente sometida al impuesto, suponga una minoración o liberación de la carga tributaria”.

* UNIVERSITAT: LLEI ORDINÀRIA I LLEI ORGÀNICA

STSJ de Madrid de 16 desembre 1996, recurs núm. 3816/1991, ponent: Sr. Gota Losada.

“El argumento básico de que una ley ordinaria no puede derogar el contenido de una ley de carácter orgánico, no es admisible en absoluto; las leyes orgánicas son normas dictadas para regular aspectos concretos de nuestro panorama legislativo, pero no normas de rango superior a las leyes ordinarias, y de la misma manera que no toda prescripción contenida en las mismas tiene carácter orgánico, la modificación de los aspectos legislados en concreto que no han de revestir ese carácter, tampoco necesitan ajustarse a las mayorías especificadas en el art. 81 de la Constitución, con lo que resulta perfectamente factible que las exenciones o bonificaciones tributarias puedan regularse o alterarse, en virtud de ley ordinaria. Por otra parte, la disposición final tercera de la Ley de Reforma Universitaria exceptúa al Título VII de la misma del carácter orgánico”.

3.3. Organismes oficials

* AENA

STS de 9 de juliol de 1999, recurs núm. 4407/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“El Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (A.E.N.A.) fue creado por

el art. 82.1 de la Ley 4/1990, de 29 de Junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, adscrito y dependiente del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Comunicaciones, e inició su actividad el 2 de Noviembre de 1991 (O.M. de 28 de Octubre de 1991), fecha en la que se extinguió el anterior Organismo Autónomo “Aeropuertos Nacionales”, respecto del cual se subrogó A.E.N.A. en todos sus derechos y obligaciones. A.E.N.A. es uno mas de los Entes públicos creados al amparo del art. 6, apartado 5, de la Ley General Presupuestaria, y como tal con personalidad jurídica distinta a la del Estado y con patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines, no obstante lo anterior el art. 34 del Estatuto de A.E.N.A., aprobado por Real Decreto 905/1991, de 14 de Junio, precisa que “se adscriben a su patrimonio propio, para el cumplimiento de sus funciones, la totalidad de los bienes de dominio público afectos al Organismo Autónomo “Aeropuertos Nacionales”, y los afectos al Ministerio de Obras Públicas y Transportes en lo relativo a los recintos aeroportuarios, conservando su citada naturaleza de dominio público”. Es indiscutible que las obras de ampliación y acondicionamiento del aeropuerto de Santander tienen por ello la naturaleza de dominio público, cuya titularidad corresponde al Estado, si bien éste los afecta a la realización de un servicio público, cuya gestión corresponde a A.E.N.A. A igual conclusión, se llega por aplicación del art. 339 del Código Civil que dispone que “son bienes de dominio público los destinados al uso público (.)”, entre los cuales se hallan, sin duda alguna, los aeropuertos destinados al servicio público de transporte aéreo. Se cumple, por tanto, el requisito exigido por el art. 29, apartado 1, de la Ley 5/1990, de 29 de Junio, de que se trate de “la realización de cualquier construcción, instalación y obra de las que sean dueños el Estado (.)” y vayan a ser directamente destinados a (.) aeropuertos (.)”, conclusión ésta a la que se llega, si se tiene en cuenta la “ratio legis” del precepto, pues, si excluimos los aeropuertos privados, que puede haberlos, los demás son públicos, bien destinados a la defensa nacional, bien al servicio público de transporte aéreo, que esencialmente presta y desempeña el Estado, a través de un Ente público “instrumental”, A.E.N.A., perteneciente a la Administración Institucional del Estado, de modo que si excluyéramos de la exención establecida en el art. 29 de la Ley 5/1990, de 29 de Junio, a los aeropuertos gestionados por A.E.N.A. este precepto carecería de contenido y de eficacia, sería sencillamente irrito, cualidad que debe desecharse lógicamente de las Leyes, a las cuales les corresponde conformar la realidad social, defender y fomentar el interés público y lograr la concordia”.

En el mateix sentit de proclamar l'exempció d'AENA es pronuncia la STS de 18 d'abril de 2002, recurs núm. 1552/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas, que reitera la doctrina de la STS de 9 de juliol de 1999, esmentada, al seu torn, a les STS de 27 d'abril de 2001 i de 7 de juliol de 2001. També les STS de 16 de setembre de 2002, recurs núm. 6126/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas, i de 27 de desembre de 2002, recurs núm. 8460/1998, ponent: Sr. Gota Losada, proclamen l'exempció d'AENA, en què reiteren idèntica doctrina. Igualment declaren l'exempció d'AENA, les STS de 16 de setembre de 2002, recurs núm. 6126/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas, de 27 de desembre de 2002; recurs núm. 8460/1998, ponent: Sr. Gota Losada, de 30 de gener de 2003; recurs núm. 6478/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz, i de 15 de juliol de 2003; recurs núm. 10058/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

* **RADIOTELEVISIÓ ESPANYOLA**

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 13 març 1996, recurs núm. 154/1993, ponent: Sra. Basanta Rodríguez.

“El art. 124.3 de la Ley 37/1988, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 (exención del patrimonio del Ente Público “Radiotelevisión Española”) ha de ser entendido en el marco establecido por la disposición adicional novena, apartado 2, de la LHL, que “faculta” a las distintas Leyes Presupuestarias anuales para el establecimiento de beneficios fiscales con relación a los tributos locales por ella regulados. En tal sentido ha de considerarse la primera Ley Presupuestaria que ejecuta la habilitación conferida por la LHL, que entró en vigor en 31 de diciembre de 1988, haciéndolo aquélla en el siguiente día (1 de enero de 1989). Resulta contraria a toda lógica la interpretación pretendida por la Administración demandada según la cual el beneficio fiscal establecido en el art. 124.3 de la Ley 37/1988 quedaría derogado por la LHL, no sólo por la razón indicada, sino además en cuanto no es dable pensar que el legislador se haya tomado la molestia de realizar una previsión normativa que ni siquiera va a tener vigencia ni despliegue de eficacia por disposición derogatoria contenida en otra norma”.

* **BANC D'ESPANYA**

STSJ d'Extremadura de 4 març 1994, recurs núm. 1116/1992, ponent: Sr. de Andrés Fuentes.

“No puede sostenerse la exención pretendida por el Banco de España y por consiguiente, debe afirmarse que la exención que se recogía para la hoy actora, en este aspecto, ha quedado sin vigor a partir del 31 de diciembre de 1989”.

3.4. Església catòlica

* **INCLUSIÓ DE L'ICIO EN ELS ACORDS SOBRE ASSUMPTES ECONÒMICS**

STS de 19 de març de 2001, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 1142/2000, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El ICIO es un Impuesto real, susceptible de estar comprendido, como exento, en el artículo IV.1.B) del Acuerdo de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos, suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, porque: 1) Frente a los denominados impuestos personales, que se definen por gravar una universalidad de materia imponible (renta o patrimonio) cohesionada por su adscripción imperativa a un determinado sujeto, los impuestos reales, como el ICIO, atienden a un foco patrimonial concreto con independencia de su titular, al margen de que dicho foco patrimonial sea un bien o una actividad, y, en el caso del ICIO, la riqueza gravada es considerada autónomamente, sin que la persona, física o jurídica, aparezca como centro ineludible unificador de elementos patrimoniales dispersos; 2) Toda la doctrina científica sostiene que son impuestos personales aquellos en los que el elemento objetivo del hecho imponible sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como factor constitutivo del propio presupuesto, es decir, son impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una concreta persona, y, por el contrario, son impuestos reales aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determi-

na con independencia del elemento personal de la relación tributaria, de modo que el elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo y puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado; 3) En consecuencia, el ICIO, definido en la LHL como indirecto, es, por ende y por su propia naturaleza, un impuesto real y objetivo, que recae sobre «cosas aisladas» (la construcción, la instalación y/o la obra), que se localiza en el territorio en que las mismas están sitas y que se gira con abstracción de las personas a las que tales objetos afectan, y el artículo IV.1.B) del Acuerdo de 1979 especifica que están exentos total y permanentemente «los Impuestos reales o de producto, sobre la Renta y sobre el Patrimonio», y, ciertamente, cada vez es más difícil encuadrar o encasillar los nuevos impuestos que regula la LHL -como es el ICIO- en las clasificaciones clásicas como las ofrecidas en el citado Tratado Internacional. Y el ICIO podría considerarse como una figura tributaria mixta o como un «tertium genus» entre «renta y patrimonio», pues grava la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio. Pero, no obstante, ese potencial carácter mixto no impide que en definitiva se le encuadre en la categoría de Impuesto real sobre la renta señalada en el mencionado artículo IV.1.B), con la inteligencia de que no le alcanza la excepción prevista en el párrafo segundo de dicho precepto, es decir, no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de las viviendas construidas, ni se trata tampoco de vencimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente; 4) A mayor abundamiento, si el resultado de la construcción, instalación y obra (es decir, el Inmueble) se halla exento del IBI, es obvio que, lógica y necesariamente, debe estar, también, exento del ICIO, objeto de controversia -aunque no se diga expresamente- el proceso (o sea, la construcción, la instalación o la obra) por el que, a consecuencia del mismo, se desemboca en aquel resultado; 5) El segundo apartado del Protocolo Adicional del Acuerdo de 1979 tiene, no un carácter constitutivo de las exenciones reconocibles, sino meramente declarativo, ya que sólo contiene normas complementarias para una más adecuada aplicación del Acuerdo, y, aun cuando sería un elemento de gran clarificación el que las partes signatarias del mismo se reunieran periódicamente para determinar cuál es su secuencial y concreto alcance, parece excesivo, en ausencia de ello, el privar de eficacia a preceptos tan expresivos como los artículos III y IV del citado Tratado y prohibir a los Tribunales que hagan una interpretación de su contenido, de modo que, como secuela de la citada labor hermenéutica, cabe inferir que la Iglesia Católica está exenta del ICIO, pese a que no se hayan concretado los beneficios fiscales actualmente vigentes”.

*** OBRES D'AMPLIACIÓ D'UN HOSPITAL QUE PERTANY A UNA CONGREGACIÓ RELIGIOSA**

STS de 3 d'octubre de 2003, recurs núm. 5899/1998, ponent: Sr. Gota Losada.

“El ICIO está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado uno del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, tal y como se recoge en la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, que es una disposición de naturaleza interpretativa, con efectos retroactivos”.

* **INFRACCIÓ MANIFESTA DE LA LLEI I INGRESSOS INDEGUTS**

STSJ de Catalunya d'1 de juliol de 2006, rotlló d'apel·lació núm. 10/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“La exención sobre la que versa el proceso procede del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, que tiene el rango y efectos de un Tratado Internacional (arts. 96.1 de la Constitución y 1.5 del Código Civil). Ha sido reconocida reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en las sentencias que quedarán reseñadas, y sobre todo, ha sido objeto de una específica regulación normativa, a través de la Orden de 5 de junio de 2001, publicada en el BOE de 16 de junio de 2001, es decir, promulgada antes del supuesto ingreso indebido de que se trata y publicada con posterioridad al mismo.(...). Ha de concluirse, en consecuencia, que a partir de la última sentencia citada del Tribunal Supremo, y, en particular, a partir del acuerdo entre Estado y Santa Sede sobre la materia, plasmado en la repetida Orden de 5 de junio de 2001, las liquidaciones giradas por ICIO a las entidades religiosas a que se refiere el Acuerdo de 3 de enero de 1979 y la misma Orden, con manifiestamente contrarias a la Ley (en este caso, al expresado Acuerdo) por no aplicar la exención total y permanente en dicho ICIO. Son liquidaciones, al menos desde tales fechas, que ostensiblemente y sin ningún aditamento especial, resultan contrarias a derecho, al serlo a un Tratado Internacional suscrito por el Estado, según la norma aclaratoria e interpretativa (por tanto, con efectos retroactivos) dictada expresamente al efecto. La infracción es manifiesta y conlleva la calificación como indebido del ingreso producido, no obstante la firmeza de la liquidación”.

3.5. Supòsits especials

* **EXEMPCIÓ AL PLEC DE LA CONCESSIÓ**

STSJ de Castella i Lleó (Valladolid) de 2 de maig de 2006, recurs d'apel·lació núm. 402/2005, ponent: Sr. Pardo Muñoz.

“Debemos entender que en los Pliegos de la condiciones de la concesión, cuya eventual oscuridad no puede perjudicar a quien no es causante de la misma, se incluyó un derecho del concesionario a no abonar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuya expectativa de buena fe (...) conformó la propuesta económico-financiera de la actora determinante a su vez de la adjudicación a su favor de la concesión, derecho que la Sala ahora tiene que reconocer mediante el mecanismo de la compensación o devolución, en la forma que el Ayuntamiento estime conveniente, sin que a ello se oponga: ni la prohibición de la analogía contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, pues en la interpretación que aquí se postula, la exención del pago del ICIO habría de entenderse incluida sin acudir a dicho instituto; ni la reserva legal en cuanto a la configuración de los tributos, y es que, en realidad, no se discute ahora sobre una eventual modificación extralegal por parte del Ayuntamiento de una Ordenanza Fiscal, sino si concurre o no el equilibrio financiero contemplado por el clausulado de la concesión y que la Corporación está obligado a mantener «ex» artículo 127.2º del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, de suerte que aquélla oferta de exención del pago de determinados gravámenes debe en todo caso ser interpretada como una subvención

que la concesión puede otorgar, y de hecho quiso otorgar, «ex» artículo 115.7ª del mismo Reglamento”.

*** HABITATGES DE PROTECCIÓ OFICIAL**

STS de 20 març 1997, recurs núm. 13490/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La LHL no reconoce en su articulado beneficio tributario alguno en el ICIO a las viviendas de protección oficial, y su DA Novena suprime expresamente, a partir de 31 de diciembre de 1989, cuantos beneficios fiscales estuviesen establecidos en los tributos locales, por lo que se evidencia la virtualidad derogatoria de esta disposición respecto a las bonificaciones establecidas en una ley, como el Texto Refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial, reguladora de una materia distinta del Régimen Local”.

*** CONVENI DE SALVAGUARDA DEL PATRIMONI ARQUITECTÒNIC D'EUROPA**

STS de 15 febrer 1995, recurs núm. 3839/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Aunque el art. 9 LHL reconozca, como no podía ser de otra forma, la eficacia de los beneficios fiscales derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales, en el Convenio del Consejo de Europa de 3 octubre 1985 para la Salvaguarda del Patrimonio Arquitectónico de Europa, como en el art. 5 de la Convención 23 noviembre 1972, sobre Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural, no hay sino un compromiso de recurrir, cuando fuese necesario, a medidas fiscales para favorecer la conservación del patrimonio arquitectónico de los países firmantes, pero no una expresa concesión de exenciones fiscales determinadas que pudiera aplicarse al ICIO, en cuya regulación la LHL no contiene ningún tipo de exención”.

*** EXPOSICIÓ UNIVERSAL DE SEVILLA**

STS de 9 de març de 2001, recurs núm. 9670/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“La Ley 12/1988, de 25 de mayo, precisa en su Exposición de Motivos la importancia del evento para conseguir la proyección mundial que mejore y facilite el conocimiento, a nivel internacional, de la sociedad española, tanto en sus aspectos culturales e históricos como económicos y comerciales, a cuyo efecto resalta la necesidad de asegurar, en la medida de lo posible, la participación del mayor número de personas, para lo que convenía instrumentar un conjunto de incentivos fiscales que estimularan su colaboración. Dentro de estos incentivos se hallaban los regulados en el art. 15 de la Ley 12/1988, que se refieren a los tributos locales, concretamente a la bonificación del 95% que se concede a las empresas o entidades que desarrollen exclusivamente los objetivos de la Exposición Universal de Sevilla, según certificación de la Comisaría General de la Exposición. Pues bien, con fecha 26 de octubre de 1990, la Oficina del Comisario General de la Exposición Universal de Sevilla certificó que la Organización Nacional de Ciegos Españoles, recurrente en el supuesto analizado, desarrollaba exclusivamente objetivos de la Exposición Universal, en las operaciones concernientes a la construcción de su pabellón del recinto de la Isla de la Cartuja, luego ha de concluirse que dicha Organización tenía derecho a la bonificación del 95% en el ICIO, por cumplir con todo rigor los requisitos exigidos por la Ley para tal bonificación, según la opinión autorizada del órgano competente, que era la Comisaría General de la Exposición Universal de Sevilla de 1992, tan es así que su certificación reproduce ad pedem litterae el texto del art. 15, apartado 1, de la Ley

12/1988, en un intento vano de evitar toda interpretación errónea del texto legal, propósito no conseguido por la infundada tesis mantenida por el Ayuntamiento de Sevilla”.

*** CAPITALITAT CULTURAL DE MADRID**

TSJ de Madrid de 23 novembre 1995, recurs núm. 1001/1993, ponent: Sr. García García.
 “En la interpretación del apartado 2 del art. 11 de la Ley 30/1990, de 27 diciembre, de beneficios fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura, debe rechazarse toda interpretación que conduzca al absurdo que el término exclusivamente no pueden entenderse en el sentido y alcance que considera y pretende el Ayuntamiento y por tanto como obra en el expediente una certificación del Director General del Consorcio para la Organización de Madrid Capital Europea de la Cultura en la que se hace constar y precisamente a los efectos previstos en la Ley 30/1990, de 27 diciembre que “las obras de reconversión del Teatro Real de Madrid, en cuanto suponen la recuperación de un edificio histórico-artístico de gran tradición en la vida cultural madrileña, se enmarcan entre las actuaciones de interés a desarrollar con motivo de la celebración de “Madrid Capital Europea de la Cultura”, procede entender aplicable a este caso el beneficio fiscal examinado. El anterior criterio sobre la exención por capitalidad cultural es ratificado por la STS de 29 de mayo de 2003 (recurso de casación núm. 7005/1998), referida también a obras en el Teatro Real de Madrid, analizando el ámbito temporal de la exención, que se declara procedente para obras posteriores al 31 de diciembre de 1992 y con licencia solicitada en 1996, por tratarse de nueva fase relacionada con retrasos en las obras y no existiendo legalización de obras anteriores”.

*** BENEFICIS FISCALS EN ORDENANÇA FISCAL**

TSJ de Catalunya de 30 de gener de 2002, recurs núm. 775/1998, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“La ordenanza local no puede establecer, sin amparo legal, un beneficio fiscal: El Ayuntamiento demandado otorga una subvención a aquellos sujetos pasivos que soliciten licencias que estén relacionadas con la realización de obras que eviten intencionadamente la utilización de PVC (cloruro de polivinilo), pero en realidad se está en presencia de una auténtica exención tanto por su ubicación sistemática como, sobretudo, por su propia naturaleza. Y, como quiera que se trata de una subvención no prevista, en sede de ICIO, por parte de la LHL la Corporación municipal carece de la necesaria cobertura legal para su establecimiento”.

*** BONIFICACIONS POTESTATIVES**

TSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 22 de març de 2002, recurs núm. 16/2002, ponent: Sra. García Vicario.

“Respecto de esta bonificación potestativa del 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal, que será necesario que la Ordenanza Fiscal establezca genéricamente esa bonificación y regule sus aspectos tanto sustantivos como formales, dentro del marco de las previsiones legales. Y como en la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO no existe artículo alguno que sustente la bonificación aquí interesada, cuya declaración es discrecional, es claro que no puede accederse a la bonificación pretendida, sin que sea

admisible entender que la Comisión de Gobierno al adoptar la resolución aquí impugnada, ha usurpado competencias propias del Pleno, ya que si la Comisión de Gobierno ha desestimado la petición formulada, es porque la misma no aparece regulada como tal en la Ordenanza respectiva, todo ello sin perjuicio de que en el caso de que la Ordenanza respectiva regulase tal cuestión, el reconocimiento de la bonificación correspondería al Pleno, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría de sus miembros, en los términos establecidos en el precepto citado”.

4. Subjectes passius

4.1. Contribuent: amo de l'obra

* COMITENT DE L'OBRA

STSJ de Galicia de 21 de març de 1997, recurs núm. 8566/1994, ponent: Sra. Acín Aguado.

“El dueño de la obra no es sino la persona otorgante del contrato, en calidad de parte comitente que encomienda a otra la ejecución de la misma, contrayendo la obligación de satisfacer, en recíproca contraprestación, el precio correspondiente; es, pues, la persona o entidad que otorga el correspondiente contrato o encomienda la ejecución de la obra a cambio de precio que corresponda. (...). Del art. 102 LHL se deduce que lo que pretende el legislador es atribuir la condición de sujeto pasivo del impuesto, a título de contribuyente, a quien sea el auténtico dueño de la obra, y ello con independencia de que el inmueble sobre el que ésta se realiza sea o no de su propiedad. Ello determina que la titularidad dominical del inmuebles al cual se incorporan las obras es un dato que carece de verdadera relevancia para la solución del objeto del recurso, desde el momento que lo esencial es delimitar quien es el dueño de la obra. El concepto “dueño de la obra” se convierte así en determinante a la hora de concretar la condición de sujeto pasivo contribuyente de este impuesto. Han de tomarse como referencia las normas civiles reguladoras del contrato de arrendamiento de obras contenidas en los arts. 1588 y ss. del Código Civil a tenor de los cuales el dueño o propietario “de la obra” no es sino la persona otorgante del contrato, en calidad de parte comitente que encomienda a otra la ejecución de la misma, contrayendo la obligación de satisfacer, en recíproca contraprestación, el precio correspondiente. En definitiva puede concluirse que el dueño de la obra es la persona o entidad que otorga el correspondiente contrato o encomienda la ejecución de la obra a cambio de precio que corresponda”.

* ASSUMPCIÓ DE LES DESPESES QUE COMPORTA L'EXECUCIÓ

STSJ d'Extremadura de 26 de març de 1998, recurs núm. 168/1994, ponent: Sr. Merino Jara.

“No suscita dudas que, en el supuesto de autos, quien solicitó la correspondiente licencia y satisfizo las obras realizadas en el “Colegio Público N. S.” fue, precisamente, la Administración demandante, y, por tanto, debe considerarse sujeto pasivo del Impuesto, a título de contribuyente”.

* **PERMUTA**

STSJ de 5 de juny de 2002, recurs núm. 1452/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El contrato suscrito entre la recurrente y el Ayuntamiento es, de hecho y de derecho, una «permuta» y no un «arrendamiento o ejecución de obra», como así resulta de las prestaciones recíprocamente pactadas y de las manifestaciones de los propios contratantes, y siendo así que la recurrente era la titular y dueña de la edificación que debía entregar, una vez terminada, al Ayuntamiento, debe concluirse que, antes de acometer la construcción de la misma, preciso era obtener la Licencia de Obras”.

* **PROMOCIÓ MIXTA, PÚBLICA I PRIVADA**

STSJ de Galicia de 23 de gener de 1998, recurs núm. 8872/1994, ponent: Sr. D'Amorin Vieitez.

“Estamos ante una promoción mixta, pública y privada, en la que el constructor asume un papel superior al de mero intermediario o ejecutor material de la iniciativa promotora del Ayuntamiento, como así resulta de los términos de las condiciones económico-administrativas, que vienen a poner de relieve que, con independencia del impulso promotor actuado por el Ayuntamiento demandado y de las posibilidades y compromisos por él contraídas, es la constructora adjudicataria quien, además de asumir todos los componentes obligacionales que son propios y característicos de la promoción inmobiliaria, incluido el de soportar todos los gastos de ejecución de las obras, aspecto este generador de la apariencia de ser dueña de las obras, resulta ser la beneficiada, económicamente, por la acción promotora y constructora, lo que determina, de una parte, el que la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de la obra o construcción, y que justifica el devengo del ICIO, sea predicable respecto de la entidad constructora, y de otra, que los efectos tributarios derivados de la necesaria actividad municipal para la verificación de la concurrencia de las condiciones para que la licencia pudiera ser otorgada, lo que constituye el hecho imponible en la tasa por licencia de obras, sean también atribuibles a aquélla”.

* **COMUNITAT DE PROPIETARIS**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 9 de desembre de 1993, recurs núm. 2360/1992, ponent: Sr. Manglano Sada.

“Es improcedente girar la liquidación a título personal a quien actuó como Presidente de una Comunidad de Propietarios, pues quien solicitó la licencia de obras y quien presentó el proyecto de obras fue la Comunidad de Propietarios, haciéndolo en su nombre y representación quien entonces era el Presidente de esa Comunidad, por lo que resultará obvio que el sujeto pasivo del tributo liquidado no puede ser otro que la Comunidad solicitante, siendo de todo punto improcedente considerar como obligado tributario al actor a título personal y al margen de la Comunidad de Propietarios”.

4.2. Concessió administrativa

* PROPIETARI DEL TERRENY I PROPIETARI DE L'OBRA

STS de 13 de març de 1995, recurs núm. 4930/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La cualidad del Ayuntamiento de propietario del terreno donde se realiza la obra no tiene trascendencia alguna a estos efectos porque según el art. 102.1 LHL es contribuyente quien ostente la condición de dueño de la obra sea o no propietario del inmueble donde se realicen las construcciones, instalaciones u obras, y esa condición corresponde a quien asume los gastos que su ejecución comporta que en el caso que ahora examinamos, igual que en el resuelto por la Sentencia de esta Sala de 17 de mayo de 1994, es la entidad concesionaria porque la misma se hizo cargo de todos los costes de la ejecución a fin no sólo de explotar el servicio correspondiente sino de conservar su titularidad hasta el día en que, según los términos de la concesión, aquélla habría de revertir en favor del Ayuntamiento de la imposición”.

* APARCAMENT

STS de 17 de maig de 1994, recurs núm. 445/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Sea o no propietario de los inmuebles donde se realicen las construcciones, instalaciones u obras, es el dueño de éstas el que tiene la condición de contribuyente por lo que la determinación que hace el precepto según la propiedad de aquellos inmuebles es perfectamente innecesaria, habiéndose de considerar como dueño de la obra a quien soporta el coste que su realización comporta. La afección del aparcamiento a la concesión administrativa y su reversión en favor del Ayuntamiento al término de aquélla no privan a la empresa adjudicataria de su condición de dueña de la obra ni, en consecuencia, de su cualidad de sujeto pasivo en el impuesto devengado. No es la titularidad del terreno la condición determinante de la de contribuyente en el ICIO sino la del promotor de la obra y ello, incluso, independientemente de su titularidad dominical”.

* APARCAMENT SUBTERRANI

STSJ de Madrid de 15 de febrer de 1996, recurs núm. 932/1994, ponent: Sr. Calderón González.

“Huelga cualquier consideración en torno a la índole de la concesión de autos -que la parte califica como mera ejecución de obras- pues ya sea meramente demanial, ya de servicios o -lo que parece más adecuado a su condicionado- de contenido mixto, es lo cierto que fue la entidad concesionaria, ahora demandante, quien promovió y realizó la obra (construcción de un aparcamiento subterráneo) -desplegando así la capacidad económica objeto de gravamen en el Impuesto enjuiciado- asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, con lo que, sin duda y a compás de lo dicho, debe reputársele “dueña de la obra”, con la consiguiente consideración de sujeto pasivo del tributo objeto de la liquidación impugnada”.

* PLEC DE CONDICIONS

STS de 9 de desembre de 1996, recurs núm. 4993/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Conforme a los arts. 102.2 LHL y 32 LGT es obvio que frente al Ayuntamiento de la imposición la entidad apelante resultaba obligada al pago del ICIO y que es correcta la liquidación que a ella fue dirigida. No puede oponerse a ello que en virtud del

Pliego de Condiciones que sirvió de base para la ejecución de las obras realizadas por la parte apelante, el pago del ICIO correspondiera al Principado de Asturias, como dueño de aquéllas, puesto que, como resulta del art. 36 LGT, los efectos de aquel pacto se reducen al ámbito de quienes contrataron pero no puede hacerse valer ante la Administración tributaria, frente a la cual la posición del sujeto pasivo no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares”.

4.3. Substitut

* SUBSTITUT I OBLIGACIÓ CONTRACTUAL

SAN de 30 d'octubre de 2006, recurs núm. 586/2004, ponent: Sr. Córdoba Castroverde.
 “El obligado principal al pago de dicho Impuesto por la ejecución de la obra que nos ocupa era el Ministerio de Justicia, en cuanto titular de la misma, y la empresa contratista obligada a su ejecución solo tenía la condición de sujeto pasivo sustituto, salvo que por vía contractual esta última hubiese asumido el pago de dicho impuesto. A tal efecto, la cláusula tercera del pliego de condiciones particulares dispone bajo el epígrafe «impuestos y gastos» que «tanto en las ofertas que formulen los licitadores como en los presupuestos de adjudicación, se entenderán comprendidos a todos los efectos, los impuestos, tasas y gastos de toda índole sobre la totalidad de la obra adjudicada, incluso el impuesto del valor añadido (IVA) y los gastos de anuncio en el BOE en su caso y así como la tasa por licencia de obras». El tenor literal de la cláusula transcrita permite afirmar que la empresa contratista asumía todos los impuestos derivados de la ejecución de esta obra, entre los que se encuentra el ICIO tal y como hemos señalado, sin que el hecho de que no se haga mención específica al mismo pueda interpretarse como una exclusión de este, por cuanto se trata de una enumeración no exhaustiva que complementa el compromiso general en ella contenido de hacer frente «a los impuestos de toda índole» que graven la obra adjudicada y consiguientemente los que como el ICIO gravan la ejecución de toda obra sujeta a licencia.

* SUBSTITUT: ACTUACIONS PER COMPTÉ ALIÈ

STSJ de Madrid de 28 de maig de 1996, recurs núm. 906/1995, ponent: Sr. Soto Vázquez.
 “La doctrina acusa, con entera razón, de confuso y oportunista al art. 102 LHL no ya solamente por cuanto al referirse al concepto de contribuyente-sujeto pasivo utiliza una multiplicidad de expresiones para exponer a una sola conclusión (que será el dueño de la obra el principal responsable de dicho tributo), sino porque al referirse a los sustitutos del contribuyente incluye, indistintamente, a los que realicen las construcciones, instalaciones y obras y a quienes soliciten las correspondientes licencias. Con tan variopinta enumeración se pone de manifiesto la intención del legislador, que no es otra que la de buscar a toda costa a un sujeto pasivo responsable a quien, de una manera fácil e inmediata, se puede exigir el pago de la liquidación sin perjuicio de las recíprocas y posteriores reclamaciones a que pueda haber lugar. Tan sustituto del contribuyente será el solicitante de la licencia como el que ejecute o realice las obras, y tanto uno como otro se encuentran obligados a cumplir las obligaciones formales y materiales que se derivan de su condición de sustitutos (art. 32 LGT), con la moderación que pueda deducirse de la necesidad de que

previamente se encuentren advertidos y requeridos por tales obligaciones, siempre conectadas a las del contribuyente propiamente dicho. Sin embargo, ello no significa que pueda permitirse una interpretación literal de los conceptos empleados por el legislador con el fin de compeler al pago de la deuda a quienes, en absoluto, pueda estimarse vinculados por la obligación tributaria. En tal sentido, por ejemplo, no cabría imputar de la obligación de pago a los técnicos u operarios que realizan materialmente las obras a las órdenes del promotor o constructor, y tampoco puede reputarse obligado a quien se limita a efectuar una gestión administrativa de solicitud de licencia en nombre de otro u otros sujetos”.

*** NOTIFICACIÓ DE LA LIQUIDACIÓ PROVISIONAL AL SUBSTITUT**

STS de 10 de novembre de 2005, recurs de cassació núm. 931/1998, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“En el ICIO hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el art. 102.1 de la Ley de Haciendas Locales -, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el petionario de la licencia o el constructor de la obra - art. 102.2 de la citada Ley -, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución-diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. Es quizá por ello, sin que la Sala, obviamente, pueda anticipar ningún criterio sobre el tema, por lo que no regula la Ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente -titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a éste último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados”. Si bien, en la actualidad, sí dispone el artículo 101.2, in fine, del Texto Refundido de la Ley Regaladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que “el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha. La consecuencia obligada es, por tanto, la necesidad de notificar la liquidación provisional, en el ICIO, a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en el momento de la efectuarse la liquidación provisional del impuesto”.

*** SOL·LICITUD DE LLICÈNCIA EN NOM D'UN ALTRE**

STJ de Madrid de 28 de maig de 1996, recurs núm. 906/1995, ponent: Sr. Soto Vázquez.

“No puede permitirse una interpretación literal del art. 102.2 LHL para compeler al pago a quienes, en absoluto, pueda estimarse vinculados por la obligación tributaria (por ejemplo, técnicos u operarios que realizan materialmente las obras a las órdenes del promotor o constructor, o quien se limita a efectuar una gestión administrativa de solicitud de licencia en nombre de otro u otros sujetos)”.

*** EXCLUSIÓ DEL CONTRIBUENT**

STJ d'Andalusia (Granada) de 14 d'octubre de 1996, recurs núm. 1617/1993, ponent: Sr. Santandreu Montero.

“Concorre en la recurrente la condición de sustituto del contribuyente pues como tales son considerados, quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueren los propios contribuyentes y sin entrar a enjuiciar si fue o no ella quien pidió esa licencia, no tiene duda de que si fue esta entidad la que realizó la construcción de la obra. Y al encontrarse posicionada junto al contribuyente, el órgano recaudador está legitimado para dirigirse a ella pretendiendo el pago de la deuda tributaria, pues es éste el modo en que opera la figura del sustituto en el marco de la relación jurídico-tributaria, desplaza al contribuyente de su posición en cuanto deudor principal del tributo, para colocarse en esa primera línea de actuación frente a los órganos liquidadores y recaudadores del impuesto y todo ello, claro está, sin perjuicio de las acciones que le asisten frente al contribuyente en orden a recuperar lo pagado en lugar de éste, por medio de la correspondiente repercusión del tributo. Esta posición no es la de un mero responsable subsidiario, sino que es una posición preferente de sujeción pasiva, pues está obligado, por imperativo legal, a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria “en lugar de aquél” como lo dispone el art. 32 LGT, lo que entraña conceptualmente una idea de exclusión del contribuyente en cuyo lugar queda situado el sustituto, no impidiendo la asunción de la carga tributaria por parte del sustituto, que en función de la relación particular existente con el contribuyente, pueda exigir el reembolso de su importe al contribuyente”.

* **CARÀCTER NO IMPRESCINDIBLE DE LA PRESÈNCIA DEL SUBSTITUT**

STS de 10 de novembre de 2005, recurs de cassació núm. 9131/1998, ponent: Sr. Fernández Montalvo.

“En el supuesto contemplado la sentencia de instancia que se recurre no parece considerar que sea Ferrovial, S.A., adjudicataria del contrato para la realización de las obras, quien solicita la correspondiente licencia. Por el contrario, señala que la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento demandado, Ayuntamiento de Molina de Segura, concede la licencia de obras a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, quien debe entenderse que efectuó la correspondiente solicitud y ostentaba la condición de dueño de la obra. Por consiguiente, en el momento de la liquidación provisional del ICIO, 13 de diciembre de 1994, no cabía considerar la presencia de un sustituto del contribuyente porque no existía un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra y menos aún que en dicha fecha ostentase la referida condición Ferrovial, S.A. que sólo resulta presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible; adjudicataria del contrato el 7 de junio de 1995. Dicho en otros términos, la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible; por el contrario, no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente. Supuesto en el que es éste el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, como disponía el artículo 104.1 LHL, y, sin perjuicio, claro está, de la liquidación definitiva, a que se refiere el apartado 2 del mencionado artículo, y cuya notificación habría de efectuarse, en su caso, al sustituto del contribuyente de existir en ese momento”.

* **REPERCUSSIÓ AL CONTRIBUENT**

STS de 18 de desembre de 1999, recurs núm. 2525/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz, i de 19

de setembre de 2002, recurs núm. 6279/1997, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“En el ICIO, hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente –el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el art. 102.1 LHL–, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra –art. 102.2 de la citada Ley–, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho –el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución– diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. Es quizá por ello, sin que la Sala, obviamente, pueda anticipar ningún criterio sobre el tema, por lo que no regula la Ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente –titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición– ni ningún otro procedimiento para que lleguen a este último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados”.



OBRES DE REHABILITACIÓ

STS de 7 de març de 1995, recurs núm. 4930/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Aunque el concepto de sustituto se aplica especialmente, según el párrafo segundo del art. 32 LGT a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión del pago que realicen a otras personas el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro, esta caracterización, podríamos decir típica, no es excluyente porque lo decisivo, según el párrafo primero del mismo precepto, es que la ley califique a una determinada persona como sustituto en cuyo caso estará obligado en lugar del contribuyente a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, o bien que la ley imponga el cumplimiento de esas prestaciones a una persona, en cuyo caso podrá ser calificada como sustituto, aunque no se haya empleado expresamente esta denominación. Esta calificación legal prevalece sobre la circunstancia de que en la propia ley se hayan establecido mecanismos para que, en concordancia con lo previsto en el art. 31 LGT, el sustituto pueda hacer recaer sobre el contribuyente la carga tributaria derivada del hecho imponible porque en algunos casos, como en la regulación de la posición del adquirente de bienes sujetos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en la legislación anterior a la LHL o en la del sustituto del contribuyente en el actual ICIO, esto es algo que se remite al ámbito de las relaciones extra-tributarias que existen entre las partes. Sentado lo anterior, el art. 102 LHL establece con una claridad que no admite duda alguna en su interpretación que cuando quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras no fueran los dueños de las obras se considerarán sustitutos de éstos a quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. Aunque según se declara en la sentencia de instancia no ha quedado acreditado si en el supuesto que ahora examinados la licencia de obra fue solicitada por la Junta de Andalucía o por la empresa contratista, este dato es irrelevante porque aunque la hubiera solicitada la Junta la entidad recurrente permanecería en su cualidad de sustituto en tanto que ejecutora de las obras de rehabilitación”.

* **SOL·LICITUD DE LLICÈNCIA PER AL CONTRIBUENT**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 2 de febrer de 2001, recurs núm. 71/2000, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“La relación jurídico-tributaria en el ICIO queda constituida entre el Ayuntamiento como sujeto activo tributario, y el dueño de la obra como sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente; o entre el Ayuntamiento y el sujeto pasivo sustituto del contribuyente (cuando se den los presupuestos del artículo 102.2 de la LHL). Para efectuar la interpretación del art. 102.2 a efectos de determinar quién tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, se debe distinguir entre obras precedidas o no de la correspondiente licencia, refiriéndose el precepto cuando dice «...o realicen las construcciones, instalaciones u obras...» a las ejecutadas sin haber obtenido licencia, de suerte que sólo tienen la condición de sustitutos quienes no siendo contribuyentes soliciten las licencias, en el supuesto de obras precedidas de la misma, o realicen las construcciones, en el caso de obras en las que no se haya solicitado licencia. En definitiva, pues, cuando es el contribuyente (dueño de la obra), quien ha solicitado la licencia, quien realiza las obras no tiene la condición de sustituto; sólo la tendría cuando trata de obras realizadas sin licencia”.

* **SUBSTITUT I NO RESPONSABLE SUBSIDIARI**

STS de 24 de juliol de 1999, recurs núm. 4890/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“En el ICIO hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra, según el art. 102.1 LHL-, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra -art. 102.2 de la citada Ley-, pero ello es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución-, diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta. Es quizá por ello, sin que la Sala, obviamente, pueda anticipar ningún criterio sobre el tema, por lo que no regula la ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente -titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a este último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados. En conclusión: siendo el sustituto obligado principal -y hasta único- tributario, por lo dicho, y no responsable subsidiario del impuesto, el motivo ha de ser desestimado”.

* **EXEMPCIÓ DE L'IMPOST**

STSJ d'Extremadura de 27 de març de 2002, recurs núm. 123/2001, ponent: Sr. Villalba Lavza.

“El sustituto por disposición legal se encuentra obligado a asumir el lugar del contribuyente y a cumplir las obligaciones materiales y formales de éste, de ahí que si el dueño de la obra está exento por razones subjetivas y objetivas no estará obligado el sustituto al abono del impuesto por estar aquél exento, como es el caso en que el dueño de la obra es la Comunidad Autónoma de Extremadura y la obra se ha dedicado al saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales”.

*** SUBSTITUCIÓ I EXEMPCIÓ**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0370-03, de 06 de març de 2003.

“Estando exento el sujeto pasivo a título de contribuyente, no puede exigirse el pago del ICIO al sujeto pasivo sustituto. El sustituto se coloca en el lugar del contribuyente, obligándose a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, en lugar de dicho contribuyente. Por lo tanto, si el sujeto pasivo contribuyente está exento del ICIO, no se produce en tal caso el presupuesto de hecho que permita exigir al sustituto el pago de dicho impuesto”.

5. Base imposable

5.1. Cost real i efectiu

5.1.1. Doctrina general

*** COST D'EXECUCIÓ MATERIAL I EXCLUSIÓ DE DESPESES GENERALS**

STS de 5 de juliol de 1999, recurs núm. 300/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez i STS de 24 de maig de 1999, recurs núm. 2747/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del art. 103.1 LHL que pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma -la Ley de Haciendas Locales, se entiende-, tanto si fue presentado para su visado como si no lo fue, y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68 a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el IVA repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación - Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 1997 y demás en ella citadas-, y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que, en virtud de lo prevenido en el Real Decreto 555/1986, de 21 de diciembre, ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado”.

*** PRESSUPOST VISAT**

STS de 15 de novembre de 1997, recurs núm. 2103/1992, ponent: Sr. Mateo Díaz i STS de

28 d'octubre de 1996, recurs núm. 3456/1994, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el art. 104 LHL tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68, a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor”.

* **PRESSUPOST DEL PROJECTE VISAT I COMPROVACIO ADMINISTRATIVA**

STS de 26 de maig de 1994, recurs núm. 263/1993, ponent: Sr. Llorente Calama.

“El coste de una obra o construcción puede ser contemplado desde la perspectiva del dueño de las mismas que ha pagado el precio o desde el punto de vista del constructor contratista; para el primero el coste coincidirá con el desembolso total realizado para recibirla en condiciones materiales y legales que permitan dedicarla al uso previsto, incluyendo por tanto en su visión del precio, los impuestos a su cargo, el beneficio industrial y los honorarios profesionales; en cambio para el titular del arrendamiento de la obra el coste estará representado por la suma de lo que haya tenido que invertir en materiales, mano de obra y gastos generales de seguridad social e impuestos a su cargo. Cabe afirmar entonces que el concepto de coste real y efectivo es una entidad cuya relatividad dificulta y al mismo tiempo exige el ser objetivada con criterios jurídicos en función de la finalidad que la ley persigue con su determinación, que es la de establecer la base imponible, en este caso del impuesto municipal de construcciones y obras, recurso tributario sobre el que tampoco arroja mucha luz la exposición de motivos de la LHL al decir respecto al mismo, simplemente que completa el sistema impositivo local. Esto obliga a remitirse a los principios generales que informan el sistema tributario especialmente a los que apuntan criterios de racionalidad y proporcionalidad en relación con la partida del desembolso imputable al sujeto pasivo. La interpretación gramatical del precepto cuestionado conducirá a considerar como coste real y efectivo el conjunto de desembolsos que para el dueño de la obra o construcción implique su misma realización, pero un examen sistemático del contexto en que el art. 103.1 de la LHL se inscribe, permite descubrir que con arreglo al art. 104 del mismo texto legal citado, se cuantifica la base en función del proyecto presentado por los interesados siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, aunque en cualquier caso este presupuesto sigue siendo la referencia obligada para determinar la base imponible, pues si su determinación se confía a los técnicos municipales a falta de la garantía del visado, éstos realizarán la determinación partiendo igualmente del proyecto presentado en el que según el párrafo segundo del art. 104 de la LHL comprobarán si coincide con lo efectivamente efectuado para exigir o reintegrar al sujeto pasivo las cantidades correspondientes que resulten de dicha

comprobación, de modo que si el importe del presupuesto según la solicitud de licencia del propio peticionario, Instituto Nacional de la Salud, ascendió a la cifra de 311.936.789 pesetas y con arreglo al coste real efectivo de las obras después de efectuada la comprobación, se modificó la base imponible dejándola establecida en 279.353.049, sobre la que se giró la liquidación al tipo del 3% sin deducir ni los gastos generales ni el beneficio industrial, únicos conceptos en discordia, no puede decirse que se haya vulnerado el art. 103.1 de la LHL”.

*** DIFERÈNCIA AMB LA BASE IMPOSABLE DE LA TAXA PER LLICÈNCIA URBANÍSTICA**

STS de 15 de març de 1995, recurs núm. 5240/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La discrepancia entre la base imponible estimada en una tasa por licencia de obras devengada por la realización de unas obras y la correspondiente a un ICIO devengado como consecuencia de esas mismas obras no tiene mayor trascendencia, porque a diferencia de lo que sucede con este impuesto la LHL no define los elementos de la base imponible en la tasa, por lo que las Ordenanzas pueden concretarla en términos diferentes del art. 101 LHL a fin de obtener evaluaciones globales de los rendimientos previsibles que no superen los límites que impone su art. 24.1”.

*** DOCTRINA JURISPRUDENCIAL GENERAL**

STS de 17 de maig de 1999, recurs núm. 3005/1994, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La base imponible del ICIO está constituida por el “coste real y efectivo” (art. 103.1 LHL) de la construcción, instalación y obra, pues una cosa es el citado coste real y efectivo de tales operaciones y, otra distinta, los “gastos” que tengan que hacerse para sufragar o atender dicho coste y el “beneficio industrial”; no formando estos dos últimos conceptos parte del primero, pues la Ley no habla de coste total (por todos ellos) sino de coste real y efectivo; coste, este último, del que, consecuentemente, tampoco pueden formar parte los “honorarios técnicos de Arquitectos y Peritos”, pues estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de las construcciones, instalaciones y obras. (.). No deben confundirse los conceptos de “presupuesto de ejecución material” y “presupuesto de ejecución por contrata”, pues el segundo se obtiene añadiendo al primero determinados conceptos incrementadores, que, en realidad, son ajenos al coste de la construcción, de la instalación o de la obra; en su consecuencia, resulta de mayor coherencia dar a la expresión que utiliza el art. 103.1 LHL, “coste real y efectivo”, el mismo significado que tiene el “presupuesto de ejecución material”, con el fin de lograr, así, una equiparación conceptual con la idea del “importe líquido de las obras ejecutadas”, con lo cual se entiende la norma conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, en armonía con lo dispuesto en los arts. 23.2 LGT y, en su caso, cuando las obras son públicas, con lo establecido en los arts. 47 de la Ley de Contratos del Estado y 142 y 152 de su Reglamento. (.). Respecto a la procedencia de incluir en la base imponible del ICIO el importe de los “honorarios de arquitectos y aparejadores” que dirijan la realización y dirección del proyecto, esta Sala del Tribunal Supremo se ha pronunciado atendiendo a un criterio de interpretación sistemático, que conjuga lo dispuesto en el citado art. 103.1 LHL con lo que establece el art. 104 de la misma, el cual cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, presupuesto -el de dicho proyecto- que no es otro que el de

ejecución material del mismo, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean objeto de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra. (.). Por lo que se refiere a la inclusión en la base imponible del ICIO de las partidas correspondientes a “gastos generales” y “beneficio industrial”, las Sentencias antes reseñadas declaran que la interpretación del art. 103.1 LHL se perfila, conjugándolo con lo establecido en el siguiente art. 104, en el sentido de que el “coste real y efectivo” de la construcción, instalación u obra no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado por el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado artículo 104, tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los “gastos generales” contemplados en el art. 68 a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra, ni tampoco el porcentaje calculado como “beneficio industrial” del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor. (.) Aunque tal doctrina ha sido sentada, en general, a propósito de obras públicas concertadas conforme al Reglamento General de Contratación, no obstante, tratándose de obras de carácter privado, las Sentencias de esta Sala y Sección de 2 y 29 de abril y 28 de octubre de 1996 y 12 de marzo de 1997, se han pronunciado en contra del incremento de la base imponible en un porcentaje estimado por la Administración en función del beneficio industrial que correspondería al contratista; pues, si bien en los supuestos resueltos por algunas de estas últimas sentencias el presupuesto elaborado por el arquitecto autor del proyecto no preveía partida alguna en concepto de “beneficio industrial”, y la cantidad correspondiente al mismo fue calculada por el propio Ayuntamiento de la imposición, su doctrina es también aplicable al presente caso, porque en él, como corresponde a un sistema de libre contratación en que no cabe anticipar en el momento de elaborarse el proyecto en qué condiciones el dueño de la obra va a pactar su ejecución con el contratista que se haga cargo de ella, el arquitecto autor del mismo desglosa, partida por partida, el coste estimado de las distintas unidades de obra a ejecutar, cuya suma integra el presupuesto de ejecución material, pues, aunque en muchos casos se advierta, a continuación, que “sobre el coste de ejecución material el contratista puede cargar su beneficio industrial autorizado”, esta expresión, arrastrada por la inercia de los pliegos de contratación de las obras públicas, toda vez que en las de carácter privado el beneficio industrial del contratista no está tasado legalmente, no tiene otro alcance que el de la reserva de que, cualquiera que sea el precio de ejecución por contrata, las calidades de la obra realizada no pueden ser inferiores a las de la proyectada -cuando, a mayor abundamiento, no existe dato alguno, en general, que permita suponer que el presupuesto presentado al solicitar la licencia de obras no corresponda al que realmente va a ser llevado a cabo, ni existe razón, habitualmente, que justifique que el mismo se incremente con total automatismo en un determinado porcentaje que no se refleja en las partidas del proyecto sometido al correspondiente visado-. (.) En

realidad, la sentencia de instancia ha confundido el concepto de “gasto” y el concepto de “costo”: cuando en el Fundamento de Derecho Primero de la citada Sentencia se entiende que el “coste real y efectivo” de la obra se refiere al total que se abona por la misma, tal razonamiento hay que entenderlo equivalente al “concepto económico de gasto”, siendo, por el contrario, el “concepto económico de coste” sensiblemente inferior, pues “gasto” es lo que realmente se gasta o emplea para la construcción, mientras que “coste” es simplemente el precio neto de la misma. (.). En conclusión, “coste real y efectivo” es la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario, siendo el “coste real y efectivo”, el “presupuesto de ejecución material”, y no más. Por tanto, la base imponible del ICIO está constituida por el “coste real y efectivo” de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquella los “gastos generales”, el “beneficio industrial” ni los “honorarios técnicos”, ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra”.

*** SÍNTESIS DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL**

STS de 31 de maig de 2003, recurs núm. 6713/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Es improcedente la inclusión en la base imponible de partidas por gastos generales, beneficio industrial del contratista, el Impuesto sobre el Valor Añadido, honorarios profesionales, instalaciones sobre la obra civil, o el estudio de seguridad e higiene en el trabajo”.

5.1.2. Supòsits especials

*** ADJUDICACIÓ A LA BAIXA**

STS de 5 de desembre de 2003, recurs núm. 4423/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

Desde el punto de vista general y abstracto en que la parte recurrente ha venido planteando el dilema, habría que concluir que, si con ocasión de la impugnación administrativa de la liquidación provisional del ICIO, resultara probado que la inicial previsión razonable y técnicamente fundada, de la que antes hablábamos, ha quedado corregida por la adjudicación, a la baja, de las obras subastadas, o por cualquier otra circunstancia, a dicha nueva previsión del coste real y efectivo debería acomodarse la liquidación provisional del impuesto al resolver el recurso de reposición, pero condicionado a que conste acreditado suficientemente ese menor coste respecto al presupuesto del proyecto técnico que se presentó daba obtener la licencia urbanística”.

*** OBRES PÚBLIQUES: PREU D'ADJUDICACIÓ**

STSJ d'Andalusia (Granada) d'11 de març de 1996, recurs núm. 1306/1993, ponent: Sr. Santandreu Montero.

“Cuando se trata de obras promovidas por Administraciones o Entidades de Derecho Público en que para la contratación de la obra o construcción se haya seguido un procedimiento de licitación o que de algún modo determine la concurrencia de varias ofertas por las empresas concurrentes, resultando adjudicataria alguna por un precio menor, que sirva de base al contrato definitivamente formalizado, en el que se determine un valor de la prestación a ejecutar por el contratista inferior al presupuestado inicialmente por la Administración contratante, resulta evidente que en esta liquidación no puede estarse a dicho presupuesto de licitación

por más que esté oficialmente visado, ya que tal presupuesto sólo sirve para determinar el precio máximo que está dispuesta a pagar la Administración por la obra y que sirve de referencia a la licitación y selección del contratista, por lo que en estos casos en la liquidación provisional habrá de estar al precio de adjudicación que resulte contratado, ya que a éste responde en realidad la determinación del presupuesto que va a ejecutarse materialmente”.

*** APARCAMENT SUBTERRANI**

STS de 13 de març de 1995, recurs núm. 4930/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Es claro que el coste real y efectivo de la obra efectuada era el relativo tanto al estacionamiento subterráneo como al edificio a construir sobre él pues a todas ellas se extendía el presupuesto presentado y ambos fueron el objeto de la adjudicación, sin perjuicio de que la alteración en las condiciones inicialmente previstas pudiera dar lugar a alguna rectificación, como previene el art. 104.2 LHL”.

*** CLÀUSULA DE REVISIÓ DE PREUS, ADAPTATS A LA INFLACIÓ**

STS de 22 de novembre de 2002, recurs núm. 3754/1997, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“El aumento sobre el presupuesto se debe a la aplicación de un incremento pactado sobre el índice de precios al consumo y no puede integrarse en la base del ICIO porque se estaría gravando la inflación monetaria y no el coste real de la obra, sobre el que ya se giró la liquidación al comienzo de ella, cuando se produjo el devengo del tributo, que recae sobre la manifestación de capacidad económica que la realización de la construcción supone, pero no sobre la disminución de esa misma capacidad que genera la pérdida de valor adquisitivo de la moneda”.

*** TAXA AUTONÒMICA PER DIRECCIÓ I CERTIFICACIÓ D'OBRES**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1234-03, de 10 de setembre de 2003.

“La tasa de dirección y certificación de obras sometidas a licitación pública por la Comunidad Autónoma en cuestión, no es una tasa local relacionada con la construcción, instalación y obra, sino una tasa autonómica en contraprestación de los trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de obras realizados por los distintos órganos de dicha Comunidad. A la vista de la regulación de la base imponible del ICIO y de la regulación de la tasa de dirección y certificación de obras sometidas a licitación pública por la Comunidad Autónoma en cuestión, ha de entenderse que esta tasa autonómica no se integra, estrictamente, en el coste de ejecución material de la obra sometida a licitación pública, por cuanto que los trabajos que contrapresta no son materiales, al igual que no lo son los honorarios profesionales o el beneficio empresarial del contratista y, por lo tanto, no forma parte de la base imponible del ICIO”.

5.2. Exclusió de la maquinària i instal·lacions

*** OBRES EXECUTADES EN CONNEXIÓ AMB LA LLEI DEL SÒL**

STS de 9 de desembre de 1996, recurs núm. 4993/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El Tribunal Supremo ha declarado en Sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 que no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra

cuando para ello, aunque se precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística. La expresión “coste de la obra civil”, que, tratándose de instalaciones, alude generalmente a la diferenciación entre el importe de los gastos necesarios para la puesta en práctica de aquéllas frente al importe de la maquinaria instalada, no es, sin embargo, determinante para perfilar el alcance de la base imponible en el ICIO que ha de concretarse en atención a la naturaleza de las obras realizadas en conexión con lo dispuesto en el art. 178 de la Ley del Suelo, puesto que todas las obras necesarias para efectuar instalaciones que resultan incluidas en el ámbito de este último precepto, así como del art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística, están también incluidas en el ámbito objetivo del art. 101 LHL, en cuanto a la producción del hecho imponible del ICIO. Y tratándose de obras de construcción de edificios, la referencia al coste de la obra civil es tanto más inexpressiva si no se realiza la necesaria especificación de partidas con expresión de las razones que conduzcan a la exclusión de las que, no obstante su carácter separable de la obra, se encuentren incluidas en el proyecto de ejecución material”.

*** MAQUINÀRIA I INSTAL·LACIONS MECÀNQUES**

STS de 17 de novembre de 2005, recurs núm. 685/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Como hemos dicho en nuestra sentencia de 30 de marzo de 2002 (Rec. de casación num. 7430/1996), en contra del concepto más amplio a que responde el concepto de importe de la obra en otros sectores del ordenamiento, y concretamente en lo relativo a Contratos del Estado, el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia de la que se hacía eco la sentencia recurrida, los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA. Pero, además, entre las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra no se incluyen tampoco el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (sí el coste de su instalación o colocación); tampoco se incluye el coste de las instalaciones sobre la obra civil. En este sentido nuestras sentencias de 24 de julio de 1999, 15 de abril de 2000, 16 de diciembre de 2003, y 30 de marzo de 2002, ya citada”.

*** COST DE LA INSTAL·LACIÓ I NO VALOR D'ALLÒ INSTAL·LAT**

STS de 29 de maig de 1996, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Aún cuando el art. 103.1 LHL parezca considerar como base imponible del ICIO, tratándose de instalaciones, el coste de éstas, el concepto ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél, y lo que el art. 101 LHL sujeta al ICIO es la realización de instalaciones siempre que para ello se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, lo cual remite a los arts. 178 de la Ley del Suelo y 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística, pero no en toda su extensión sino únicamente en cuanto se trate de una actividad de transformación del terreno necesaria para la colocación de las instalaciones industriales. Como ya ha declarado esta Sala, en Sentencia de 3 abril del presente año, el objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación. Aunque la asignación de usos pormenorizados al suelo sea una de las funciones de la actividad urbanística planificadora y su control de lugar, en su caso, a licencias urbanísticas, las autorizaciones para el

funcionamiento de industrias como, en general, las de apertura y funcionamiento de empresas y locales, no determinan la sujeción al ICIO del acto sometido a control, porque ese acto no corresponde a la realización de una construcción, instalación u obra, de los descritos en el art. 101 LHL”.

* **COST DE L'OBRA CIVIL I COST DE LES INSTAL·LACIONS**

STS de 15 de març de 1995, recurs núm. 5240/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“La diferenciación entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el art. 103 LHL considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra que constituye la base imponible en el ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente porque el art. 101 LHL sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones u obras como de instalaciones con tal que para unas u otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, de modo que lo decisivo es este segundo requisito que remite al art. 178 de la Ley del Suelo y por medio de él al art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística y no a todos los supuestos que en él se prevén sino sólo a aquellos en que la licencia que se exija sea precisamente de obras o urbanística. Si bien esta Sala en su reciente Sentencia de 27 de febrero de 1995 ha declarado que en una obra compleja cuyo presupuesto de ejecución incluya partidas de distinta naturaleza el Ayuntamiento debe realizar la necesaria labor de depuración para excluir de la base imponible aquellas que no respondan a instalaciones para cuyo establecimiento fuera preciso contar con previa licencia de obras o urbanística, aunque sí otro tipo de licencias, la parte recurrente no ha realizado argumentación alguna en tal sentido postulando una exclusión de los costes relativos a las instalaciones con una generalidad que no puede ser aceptada por la Sala”.

* **INSTAL·LACIONS I MAQUINÀRIA: VALORACIÓ DE LA PROVA**

STS de 27 de febrer de 1995, recurs núm. 4546/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El Tribunal Supremo ha declarado, en sentencias de 1 de febrero y 29 de junio de 1994 y 16 y 18 de enero de 1995, que puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 LHL no sujeta al ICIO a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia que ha de ser precisamente una licencia de obras o urbanística, independientemente de que el funcionamiento de una industria exija diversidad de autorizaciones, incluso alguna, como la de apertura, de carácter local, sólo están sujetas al ICIO las ejecuciones de obras o instalaciones que precisen de una previa licencia urbanística por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir de la base imponible el importe de la maquinaria que habría de instalarse, reduciéndolo al coste de las obras donde aquélla habría de situarse. Otra cosa es que el Ayuntamiento discrepe de las partidas concretas que corresponden a la construcción de las obras e instalaciones y a la maquinaria a colocar sobre ellas, pues esto es materia que corresponde al ámbito de la valoración de la prueba que se encomienda a los Tribunales de instancia y que la actual regulación del recurso de casación no permite plantear ante esta Sala”.



GASODUCTE

STSJ del País Basc de 25 de gener de 1996, recurs núm. 1699/1993, ponent: Sr. Chamorro González.

“La instalación que supone la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, que no supone un montaje sustituible sino que se instala con vocación de permanencia dando lugar a una estructura que como tal es la sustancia propia del gasoducto, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones precisadas por la legislación sectorial exige el necesario otorgamiento de una licencia urbanística, no puede ser ajena al coste de la instalación como base imponible del ICIO”.



TELECOMANDAMENT

STSJ de Navarra de 5 de desembre de 2002, recurs núm. 158/2002, ponent: Sr. Pueyo Calleja.

“a) La partida correspondiente a telemando debe excluirse de la base del impuesto pues no constituye coste de la instalación, sino coste de lo instalado (maquinaria como el telemando); b) Los demás conceptos no pueden ser excluidos pues representan costes de la obra, dígame civil o mecánica, con todo lo que es propio de su ejecución y no tienen un valor independiente de la misma (materiales confundibles con la obra y por lo tanto inherentes a la misma); y c) Debe distinguirse entre los materiales que constituyen la estructura, base o soporte de la obra (inherente a la misma y aquí debe incluirse en este caso las válvulas y la propia tubería) y aquellos que con valor o funcionalidad propia se incorporan a ella y en este segundo concepto hay que incluir equipos como el telemando, pues aun siendo importante o incluso fundamental lo es para su funcionamiento, es decir es instrumental y no incorporado a su estructura, pero no los genéricamente llamados materiales de obra que serán los propios de su clase, un gaseoducto en el presente caso.



PRESSUPOST D'EXECUCIÓ MATERIAL

STS de 18 de gener de 1995, recurs núm. 5072/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El problema de la determinación de las partidas que deben integrarse en el concepto “coste real y efectivo” empleado por el art. 103.1 LHL para determinar la base imponible en el ICIO, ha sido abordado por esta Sala en sus Sentencias de 1 febrero y 29 junio 1994, en una línea, de la que no debemos apartarnos ahora. Es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir de la base imponible el importe de la maquinaria que habría de instalarse reduciéndolo al coste de ejecución de las obras donde aquélla iba a situarse. Confirma esta conclusión un elemento de interpretación sistemática del art. 103.1 puesto que el art. 104 de la propia Ley cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente y la sentencia de instancia se basa precisamente en que esas cantidades correspondientes a maquinaria industrial no eran parte integrante del presupuesto de ejecución material puesto que sólo podían colocarse cuando aquél hubiere sido ejecutado”.

5.3. Elements inseparables de l'obra

* ASCENSORS

STS de 5 d'octubre de 2004, recurs núm. 6112/1999, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”.

* ELECTRICITAT, FONTANERIA, ETC.

STSJ d'Extremadura de 21 de febrer de 1997, recurs núm. 3557/1994, ponent: Sr. de Andrés Fuentes.

“Definir qué partidas han de integrar, a tenor de lo dispuesto en el art. 103.1 LHL, la base imponible del ICIO, cuestión muy polémica y que no resulta nada fácil de definir “a priori”. Hemos de revisar los planteamientos que en su día sostuvimos y a los concretos efectos de señalar que las partidas relativas a la instalación de electricidad, fontanería, calefacción, instalación de incendios e instalación de ascensores, habían de ser tenidas en consideración en la liquidación objeto de recurso, para determinar la base imponible del impuesto de referencia y ello por cuanto todos los elementos que se integran en los capítulos citados no tienen singularidad o identidad propia respecto de la construcción o instalación pues, a pesar de su naturaleza, se incorporan y forman parte de la construcción misma en su aspecto más estático o estructural, formando parte consustancial no sólo, que también, del presupuesto de la obra sino, y muy fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la obra emprendida se dirige y que no es otro que su habitabilidad”.

* ELEMENTS INSEPARABLES DE L'OBRA

STS de 15 de febrer de 1995, recurs núm. 3839/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Esta Sala ha declarado en Sentencias de 16 y 18 enero del año en curso, que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 LHL no sujeta al ICIO a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada cuando para ello, aunque se precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística. Pero el recurrente califica como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, que son elementos insepara-

bles de aquélla y que figuren en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia por lo que es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto”.

*** INSTAL·LACIONS INSEPARABLES I SANCIONS TRIBUTÀRIES**

STS de 14 de febrer de 2003, recurs núm. 1668/1998, ponent: Sr. Gota Losada.

“Procede la inclusión en el coste real y efectivo de instalaciones tales como iluminación, calefacción, climatización, humidificación, ascensores, seguridad contra incendios, etc. (). Pero ha de excluirse la aplicación de sanciones tributarias por aplicación del principio de culpabilidad y la existencia de una discrepancia razonable sobre la aplicación de normas tributarias. (). La no inclusión de determinadas instalaciones en las obras de reestructuración de edificio para la implantación de un museo de pintura, tratándose de instalaciones no contempladas en la previa licencia de obras conlleva la inexistencia de intención de ocultar. estándose además en una caso de grandes dificultades interpretativas en el impuesto”.

5.4. Honoraris tècnics

*** HONORARIS D'ARQUITECTES**

STS de 27 de febrer de 1995, recurs núm. 4546/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Respecto a la exclusión de la base imponible de las cantidades correspondientes a los honorarios de los arquitectos que hayan intervenido en la redacción del proyecto y en la dirección de la obra también ha de confirmarse el criterio de la Sentencia de instancia pues ya esta Sala declaró en la sentencia de 1 febrero 1994 que de los arts. 103 y 104 LHL resulta que le presupuesto en función del cual ha de girarse la liquidación provisional por ICIO es el de ejecución material del respectivo proyecto en el cual no se integran, aunque sean también materia de control colegial, los honorarios de aquellos facultativos”.

*** ARQUITECTE DIRECTOR DE L'OBRA**

STS de 12 de març de 1997, recurs núm. 12359/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Respecto a la procedencia de incluir en la base imponible del ICIO el importe de los honorarios del arquitecto que dirija la realización del proyecto, esta Sala se ha pronunciado, en Sentencias de 1 de febrero de 1994, 21 y 27 de febrero de 1995 y 2 y 29 de abril de 1996, en contra de la tesis mantenida por la Corporación recurrente, atendiendo a un criterio de interpretación sistemático, que conjuga lo dispuesto en el art. 103.1 LHL con lo que establece el art. 104 de la misma Ley, el cual cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, presupuesto que no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean objeto de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra”.

*** CONTROL COL·LEGIAL SENSE INTEGRACIÓ EN EL PRESSUPOST D'EXECUCIÓ**

STS de 21 de febrer de 1995, recurs núm. 5269/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Aunque el criterio de interpretación gramatical del art. 103.1 LHL ofrezca sustento a la tesis del recurrente, ésta ha de desecharse si se profundiza en la hermenéutica

del precepto y se conjuga con lo que dispone el citado art. 104 LHL que cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra. Y ese presupuesto de ejecución material sigue siendo la referencia para determinar la base imponible cuando aquél no haya sido presentado para su visado al correspondiente Colegio Oficial, pero entonces, al faltar la garantía que el visado comporta, su determinación se encomienda a los técnicos municipales. En nada se opone a esta conclusión el que el art. 104.1 LHL se refiera sólo a la liquidación provisional que ha de practicarse antes de que se haya realizado la construcción, instalación u obra, porque el número 2 del mismo precepto confirma que a ese mismo presupuesto ha de atenderse para practicar la liquidación definitiva, contrastando con él lo efectivamente ejecutado para exigir o reintegrar al sujeto pasivo las cantidades correspondientes, según resulte de dicha comprobación que han existido desviaciones respecto a aquél que determinen un coste superior o inferior al presupuestado”.

*** MAQUINÀRIA, ENGINYERIA I ESTUDIS D'IMPACTE MEDIAMBIENTAL**

STS de 3 d'abril de 1996, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Por lo que se refiere a la maquinaria instalada en un establecimiento industrial, ha de señalarse que el objeto del tributo no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación, puesto que son las transformaciones del terreno necesarias para la implantación de la industria las que precisan de una licencia previa de obras o urbanística, aunque luego el ejercicio de la actividad requiera de otras autorizaciones posteriores, por lo que es acertada la decisión de la sentencia de instancia, de incluir en la base imponible el coste del montaje del equipo industrial que había de colocarse en la planta proyectada y excluir, en cambio, las partidas correspondientes al precio de adquisición de ese equipo. Respecto al capítulo del proyecto denominado “Ingeniería”, en él se comprenden dos partidas diferentes, una relativa a los servicios técnicos concertados con la empresa suministradora de la parte más importante del equipo instalado, que, según estima la sentencia de instancia en una conclusión sobre los hechos debatidos ante ella que no puede ser combatida en un recurso de casación, no tienen relación con las obras necesarias para efectuar su instalación, por lo que ha de excluirse de la base imponible por las razones ya expuestas. La otra partida integrante de este capítulo alude al estudio efectuado sobre impacto ambiental de la obra proyectada que tampoco debe computarse en la base imponible, puesto que no se trata de costes directos e inmediatamente relacionados con la obra pretendida sino estudios previos necesarios para la obtención de la licencia, pero que no suponen incremento en el valor de la construcción o instalación que vaya a ejecutarse”.

5.5. Despeses generals i benefici industrial

*** DOCTRINA REITERADA SOBRE LA SEVA EXCLUSIÓ**

STS d'1 de juliol de 1999, recurs núm. 2277/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, iniciada por las Sentencias de 1 de febrero de 1994 y 29 de junio de 1994, seguidas por otras muchas posteriores, en las que se afirma que no procede incluir el beneficio industrial en la base imponible del ICIO”.

*** OBRES PÚBLIQUES I OBRES PRIVADES**

STS de 12 de març de 1997, recurs núm. 12359/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Respecto a la partida correspondiente al porcentaje sobre ese presupuesto, estimado por la Corporación recurrente como beneficio industrial de contratista, esta Sala ha mantenido una doctrina contraria a su inclusión, en Sentencias de 29 de junio de 1994 y 20 de febrero de 1995, donde se trataba de obras públicas en los que la liquidación se habla girado sobre el presupuesto elaborado por la Administración y no se conocía el precio en que la obra había sido finalmente adjudicada. Tratándose, como en este caso, de ejecuciones de obras de carácter privado hemos declarado en las ya citadas Sentencias de 2 y 29 de abril de 1996 que no hay dato alguno que permita suponer que el presupuesto presentado al solicitar la licencia de obras no corresponda al que realmente va a ser llevado a cabo ni existe razón que justifique que el mismo se incremente con total automatismo en un determinado porcentaje que no se refleja en las partidas del proyecto sometido al correspondiente visado. Lo cual no es obstáculo, como es lógico, para que, previa la apertura de comprobación y con la debida motivación, la Administración municipal pueda modificar, conforme autoriza el art. 104.2 LHL, la base imponible declarada por el contribuyente y practicar la correspondiente liquidación definitiva”.

*** INCREMENT INDIRECTE DEL COST**

STS de 20 de febrer de 1995, recurs núm. 4088/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Por lo que se refiere a la inclusión en la base imponible del ICIO de las partidas correspondientes a gastos generales y beneficio industrial, la Sentencia de 29 de junio de 1994 declara, siguiendo el criterio ya empleado en la Sentencia de 1 de febrero de 1994, que la interpretación del art. 103.1 LHL se perfila, conjugándolo con lo establecido en el art. 104, en el sentido de que el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado art. 104 tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68.a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor”.

5.6. Estudi de seguretat i higiene en el treball

* **DESPESEA ALIENA AL COST ESTRICTE DE L'OBRA CIVIL**

STS de 17 de novembre de 2005, recurs núm. 685/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

“En cuanto a la inclusión en el presupuesto de ejecución material de la partida relativa a seguridad e higiene en el trabajo, hemos dicho ya en nuestras sentencias de 15 de abril de 2000, 30 de marzo de 2002 y 16 de diciembre de 2003 que la partida de Seguridad e Higiene en el Trabajo, aunque haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras, es un gasto ajeno al estricto costo del concepto de obra civil y no puede integrar la base del ICIO”.

* **PRESSUPOST D'EXECUCIÓ MATERIAL**

STS de 15 de febrer de 1995, recurs núm. 3839/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Por lo que se refiere a las partidas correspondientes al estudio elaborado por el contratista por seguridad e higiene en el trabajo, en el presupuesto de ejecución material desglosado por capítulos que figura en el expediente administrativo no aparece ningún capítulo referente a ese concepto, por lo que no procede realizar deducción alguna en virtud de aquél”.

* **IMPROCEDÈNCIA DE LA INCLUSIÓ**

STS de 30 de març de 2002, recurs núm. 7430/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz

“Es improcedente la inclusión en la base imponible del estudio de seguridad e higiene en el trabajo e instalaciones sobre la obra civil”.

* **ANALOGIA AMB ESTUDI D'IMPACTE AMBIENTAL**

STSJ d'Extremadura de 14 de juny de 1996, recurs núm. 579/1994, ponent: Sr. de Andrés Fuentes.

“El Tribunal Supremo estima que debe excluirse del concepto de coste real y efectivo de una obra y, por ello, de la base imponible del Impuesto de que se viene haciendo mención, el importe de los honorarios de Arquitecto y Aparejador tanto por redacción de Proyectos como por dirección de obras, así como las partidas correspondientes a Gastos Generales, Beneficio Industrial e IVA. A estas exclusiones ha de añadirse, en opinión de la Sala, el importe a que pudiera ascender el Estudio de Seguridad e Higiene pues entendemos que éste es un desembolso que se efectúa con motivo de una obra pero que no forma parte del coste real y efectivo de la misma al no ser expresión de la riqueza que aflora con la construcción en cuestión, que es lo que grava la figura impositiva tantas veces mencionada (en apoyo de esta conclusión puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 abril 1996, que, si bien no se refiere específicamente al Estudio de Seguridad e Higiene, alude al Estudio de Impacto Ambiental que, habremos de convenir, presenta notorias analogías, en cuanto al fundamento de su exclusión o no cómputo, con aquél)”.

6. Quota i tipus de gravamen

* CONSTITUCIONALITAT

STC 233/1999, de 15 de desembre de 1999 –FJ. 28–, ponent: Sr. Cachón Villar.

“También se remiten los recurrentes a los motivos expuestos en relación con los arts. 73, 88 y 89 LHL para solicitar la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 103.3 LHL (precepto que permite a los Ayuntamientos aumentar el tipo de gravamen mínimo del ICIO previsto en la Ley hasta los límites porcentuales que fija en función de la población de derecho de los municipios), 108.2 LHL (que, para determinar la base imponible del IIVTNU, establece unos porcentajes máximos y mínimos que difieren según el número de habitantes de los municipios), y 109.2 LHL (que autoriza a los Ayuntamientos a aprobar la escala de gravamen dentro de unos tipos mínimos y máximos que se fijan asimismo en función de la población de derecho), preceptos todos ellos modificados por la citada Ley 50/1998, que se ha limitado a suprimir los porcentajes y tipos de gravamen mínimos originariamente previstos. Los razonamientos expuestos en los fundamentos jurídicos anteriores, conducen derechamente a rechazar la alegada inconstitucionalidad de los arts. 103.3, 108.2 y 109.2, todos de la LHL”

* OBRES DE NOVA PLANTA I DE REHABILITACIÓ

STSI d'Andalusia (Granada) de 25 de juny de 2001, recurs núm. 3598/1996, ponent: Sr. Santandreu Montero.

“La cuestión que se somete a la consideración de la Sala es estrictamente jurídica, a saber: si procedía la aplicación del tipo de gravamen del 3% que reserva la Ordenanza para obras de rehabilitación de edificios catalogados, tesis de la recurrente; o, si por el contrario, según postura que sostiene el Ayuntamiento, tratándose de obras de nueva planta es de observancia el tipo de gravamen general, cifrado en un 4%, sobre el coste real y efectivo de la obra. (...). Su resolución tiene que partir de la real naturaleza de las obras ejecutadas que, al no existir incidencia discrepante, debemos pensar que se atuvieron a lo que la licencia autorizaba y que no era otra cosa que obras de nueva planta y de reconstrucción forzosa. (...). Ambos documentos evidencian que las singularidades del edificio originario son objeto de un tratamiento específico. Sin embargo esa obligación de conservar y mantener elementos puntuales no permite calificar la actuación desplegada en el edificio como de rehabilitación y si por el contrario como edificación de nueva planta por ser de esta índole la nueva construcción, con mínimas parcelas de conservación del anterior edificio”.

* POTESTATS MUNICIPALS

STSI de Castella-la Manxa de 3 de juny de 1999, recurs núm. 140/1998, ponent: Sra. Padial de Mera.

“Con relación al tipo de gravamen, el artículo 103 de la Ley, apartado 3º, establece que el tipo de gravamen será del 2%, si bien los Ayuntamientos podrán incrementarlos hasta determinados límites en relación con la población de derecho del Municipio, correspondiendo el límite del 4% a aquellos de población superior a 100.000 habitantes, sin que exista obstáculo legal alguno para que el Ayuntamiento impositor pueda fijar en la Ordenanza Fiscal correspondiente el tipo

que considere pertinente dentro del límite señalado en relación con la población del derecho que figure en el Padrón Municipal”.

7. Meritació

7.1. Moment d'inici de les obres

* TREBALLS DE PREPARACIÓ DEL TERRENY IMPRESCINDIBLES PER A L'EDIFICACIÓ

STS de 10 de desembre de 1996, recurs núm. 979/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“El Tribunal Supremo ha mantenido la exigibilidad del ICIO en supuestos en que las obras que dan lugar al mismo habían comenzado después de la vigencia de los correspondientes preceptos de la LHL, aunque la licencia se hubiera solicitando antes, y el retraso en el comienzo de aquéllas no fuera debido a demora imputable a la Administración en la concesión de la pertinente licencia, dados los términos en que se manifiesta el art. 103.4 LHL. Sin embargo, también ha declarado que es incorrecto considerar que la obra se inicia únicamente cuando comienza la edificación, puesto que ese momento ha de anticiparse a la fecha en que se inician los trabajos de preparación del terreno imprescindibles para la edificación. No nos corresponde ahora pronunciarnos sobre si la demolición de un edificio, solicitada con carácter independiente a cualquier edificación posterior en el solar que aquél ocupaba, determina la realización del hecho imponible en el ICIO, pero es evidente que si esa demolición se ampara en una licencia de construcción referida a ese mismo lugar, la demolición tiene un carácter accesorio a la edificación y ésta debe entenderse iniciada con el comienzo de las obras de demolición”.

* REPLANTEJAMENT

STS de 9 de desembre de 1996, recurs núm. 4993/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Conforme al art. 103.4 LHL el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, y como el ICIO no fue exigible en el municipio hasta el 1 de enero de 1990, la parte apelante ha tratado de acreditar que las obras por cuya ejecución se ha practicado la liquidación que da lugar a este proceso comenzaron antes de esa fecha. Sin embargo de la prueba practicada resulta que únicamente tuvo lugar antes del 1 de enero de 1990 acopio de determinados materiales y la extensión de un acta de replanteo a efectos de computar, entre el contratista y el dueño de la obra, el plazo para su ejecución. Tales actuaciones no pueden oponerse frente a la Administración municipal a la que solicitó la correspondiente licencia de obras el 31 de enero de 1990, cuando ya estaba en vigor la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO, licencia que fue concedida en base a un proyecto cuya ejecución no comenzó hasta marzo de ese mismo año, por lo que es claro que se cumplieron todos los presupuestos para la exigibilidad del referido tributo”.

* CONDICIONS GEOTÈCNiques DEL TERRENY

STS de 31 d'octubre de 1994, recurs núm. 3419/1993, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“Resulta trascendente determinar el momento del devengo en las obras ejecutadas por la entidad recurrente puesto que, definido aquél en el art. 103.4 LHL por el del

inicio de la construcción, instalación u obra, si los estudios geotécnicos y el replanteo se consideran iniciación de las obras el devengo se habría producido en diciembre de 1989, antes de la vigencia del ICIO en Valencia por lo que la liquidación practicada sería anulable, lo cual no sucedería si las obras se consideran iniciadas por los trabajos de cimentación, que tuvieron lugar durante el año 1990. La sentencia de instancia argumenta que el estudio geotécnico del terreno “es un mero acto preparativo al igual que el replanteo, pudiéndose dar el supuesto de que después del sondeo y replanteo desistiere el constructor o promotor de las obras” por lo que concluye que tales trabajos no pueden considerarse como de iniciación de las obras, criterio que considera confirmado por el art. 127.D del Reglamento de Contratos del Estado que establece que cuando el resultado de la comprobación del replanteo demuestre la posesión y disposición real de los terrenos, su idoneidad y la viabilidad del proyecto el facultativo director de las obras dará autorización para iniciarlas. Aunque la literalidad de este párrafo permitiría considerar que en el contrato de obras éstas se inician después del replanteo, la finalidad del precepto, reducida a especificar en un supuesto determinado las facultades de control de la Administración, impide su extensión a los contratos de obra de carácter privado. El posible desistimiento en la realización de una obra ya replanteada tampoco ofrece un criterio de mayor seguridad porque suscita un problema que no se limita a un replanteo no continuado por la edificación sino que afecta a todos los casos en que ésta no concluya, puesto que el ICIO grava la capacidad contributiva manifestada en la realización de una construcción, instalación u obra, de modo que el hecho imponible no se produce hasta que aquéllas hayan sido terminadas, no obstante lo cual el art. 103.4 LHL anticipa el devengo al momento en que se inicie la construcción, instalación u obra e incluso adelanta la exigibilidad con carácter provisional, de la cuota correspondiente al presupuesto presentado por los interesados a la fecha de concesión de la licencia, cuando lógicamente aún no han debido comenzar las obras. El art. 101 LHL no sujeta al ICIO a toda construcción, instalación u obra sino sólo a aquellas para las que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, de modo que para determinar si ciertas obras corresponden al hecho imponible de aquel tributo hemos de verificar si las mismas pueden considerarse amparadas por la licencia concedida, o que hubiera debido concederse y si están directamente encaminadas a su realización. Ciertamente las obras de demolición de un edificio situado en el terreno en el que habría de edificarse no cumplen estas condiciones porque para la demolición es preciso una licencia diferente de la posterior de edificación y porque su finalidad es dejar expedito el terreno para cualquier tipo de uso y no para una edificación concreta y determinada, pero sí, en cambio, las efectuadas para verificar las condiciones geotécnicas del terreno que en el supuesto presente no responden a otra causa que la de realizar las obras de cimentación del edificio proyectado así como las de replanteo cuya utilidad sólo se concibe en función de la subsiguiente ejecución material de la obra, por lo que al haberse realizado tales actuaciones antes de la vigencia de la Ordenanza reguladora del ICIO en Valencia, procede anular la liquidación practicada por ese tributo, previa casación de la sentencia de instancia”.



EXCAVACIÓ GENERAL I CIMENTACIÓ

STS de 16 d'abril de 2001, recurs núm. 209/1996, ponent: Sr. Gota Losada.

“Las obras de edificación, en el caso de autos, de viviendas, se inician por la excavación general, por la cimentación y obviamente se deja el espacio preciso para sótanos, garajes, etc., y luego se continúa con la estructura, con los muros, etc., hasta llegar al tejado, por tanto, si antes del 1 de enero de 1990 se realizaron la excavación general, la cimentación y el sótano para garaje, de los 11 bloques, ha de concluirse que se habían iniciado las obras de todos los bloques, siendo indiferente como dispone claramente el art. 101 LHL que sólo estuvieran amparadas formalmente por la Licencia de Obras de abril de 1989, las del bloque 1º, pues el hecho imponible es la construcción, se haya o no obtenido la licencia, luego ha de concluirse que en el caso de autos el hecho imponible respecto de los once bloques se inició antes del 1 de enero de 1990, por lo que, de conformidad con lo preceptuado en el art. 103.4 LHL, el devengo se produjo con anterioridad a la entrada en vigor del ICIO, luego tales obras no estuvieron sujetas al mismo, ni las realizadas bajo rasante, ni las llevadas a cabo sobre rasante”.

* ESTUDIS GEOTÈCNICS I REPLANTEJAMENT

STS de 27 de setembre de 1999, recurs núm. 7521/1994, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Es cierto, igualmente, que la realización de estudios geotécnicos en un terreno y del replanteo de una obra proyectada, en sí mismos y aisladamente considerados, no constituyen obras necesitadas de licencia urbanística y, por ende, susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras a tenor de lo establecido en el art. 101 de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Local. Pero es incorrecto considerar que la obra se inicia únicamente cuando comienza la edificación, puesto que ese momento ha de anticiparse a la fecha en que se inician los trabajos de preparación del terreno imprescindibles para la edificación, y que, incluso, la demolición de un edificio, si . se ampara . en una licencia de construcción referida a ese mismo lugar . tiene un carácter accesorio (de) la edificación”.

* ACTA DE COMPROVACIÓ

STS de 21 d'abril de 1997, recurs núm. 8854/1991, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El acta de comprobación carece de las mínimas especificaciones para reflejar el comienzo de obra alguna. Además de no consignar el lugar en que se aprecian los trabajos que en la misma se citan, ni su extensión, ni si constituye o no parte del dominio público, hidráulico, tampoco describe mínimamente en qué consistían los movimientos de tierras en cuestión, ni su situación, ni los accesos que se dice se han abierto, ni las medidas, características y circunstancias de todo ello, ni viene acompañada de documentos gráficos, fotografías, etc. En tales condiciones, esos juicios de valor sin soporte objetivo alguno no pueden ser decisivos a la hora de concluir si se había o no iniciado la construcción, la instalación o la obra. Es más, el Ayuntamiento esperó al 15 de enero de 1990 -después, por tanto, de la entrada en vigor del Decreto-ley- para reclamar de la Confederación Hidrográfica del Júcar la remisión del proyecto de construcción de la presa, y aprobó la liquidación tributaria practicada en la sesión extraordinaria del Pleno de 27 de enero siguiente. Ante esta realidad, es preciso concluir la plena aplicabilidad al caso del supuesto de no sujeción examinado, por sí mismo demostrativo de que el legislador no contempló nunca construcciones de la naturaleza de la examinada como susceptibles de generar el Impuesto Municipal aquí considerado”.

* **CÒMPUT DEL TERMINI DES DE LA FINALITZACIÓ DE L'OBRA**

STS de 23 de març de 2002, recurs núm. 9264/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“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, pues el otro criterio no sólo determinaría tal prescripción en las obras de larga duración (de más cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que lo son. En otros términos, la actividad sometida a la licencia de autos no es instantánea, sino que se realiza a lo largo de un espacio de tiempo, impredecible, entre la iniciación y la finalización de las obras”.

* **OBRA PER FASES O BLOCS**

STS de 24 de març de 2003, recurs núm. 3126/1998, ponent: Sr. Gota Losada.

“Cuando se trata de obra unitaria por fases o bloques es correcto considerar como fecha de inicio la de la primera fase, por lo que, iniciada la obra con carácter previo a la entrada en vigor del impuesto, la liquidación es improcedente”.

* **OBRES SENSE COMENÇAR: DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS**

STSI de Castella-la Manxa de 27 de febrer de 2002, recurs núm. 1757/1998, ponent: Sr. Montero Martínez.

“En el caso presente ni se devengó el impuesto ni se originó el hecho imponible del mismo, porque las obras no se llegaron a iniciar. En estos términos, no se puede reputar indebido el ingreso que se efectuó hasta que se comprobó fehacientemente que el tributo no nacería en forma a la vida jurídica, ya que lo que abonó la actora en diciembre de 1992 no fue sino una especie de pago anticipado a cuenta, que no se perfeccionó mediante la liquidación definitiva, una vez realizadas las obras. Bien pudiera entenderse que ese momento fue cuando se dejó caducar la licencia por el actor, bien cuando formal y expresamente la Corporación Local la caducó, en marzo de 1995, desde este momento hasta que se solicitó la devolución de ingresos indebidos –recordamos, febrero de 1998– no transcurrieron los cinco años que entonces preveía la LGT. En consecuencia, al no haber operado la prescripción, es procedente, comprobada la consideración de ingresos indebidos de los abonados por la recurrente, acordar la necesaria devolución por parte de la Corporación Local demandada”.

* **DESISTIMENT DE L'OBRA**

STSI de la Comunitat Valenciana de 19 de desembre de 1995, recurs núm. 851/1994, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“El sujeto pasivo puede en cualquier momento desistir de la realización de la obra, no materializándola, por las circunstancias subjetivas u objetivas que tenga por conveniente, y en tal caso la Administración dada, su naturaleza, deberá anular la liquidación girada y restituir o devolver las cantidades ingresadas por dicho concepto. En nuestro caso, el actor ha puesto de manifiesto que no va a realizar la obra por imposibilidad objetiva sobrevenida, y esto es suficiente para que la Administración anule la liquidación provisional, pues en tal caso dicha liquidación carece por completo de causa”.

* **FALTA D'INICI DE LES OBRES I DEVOLUCIÓ DE LA QUANTITAT INGRESSADA**

STS d'11 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 3518/1999, ponent: Sr. Martínez Micó.

Si, pues, el ICIO se devenga en el momento de iniciarse las obras, no puede darse lugar a estimar que en el caso de autos el devengo deba entenderse producido pues no consta que las obras se iniciasen, con lo que, obviamente, procede la devolución de lo que el INSS ingresó en concepto de ICIO, con el abono de los pertinentes intereses legales correspondientes al ingreso total que se hizo el día 2 de febrero de 1994 en concepto de tasa por licencia urbanística y de ICIO”.

7.2. Independència de la sol·licitud de la llicència urbanística

* **FETS IMPOSABLES RESPECTIUS**

STS de 28 de gener de 1994, recurs núm. 135/1992, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste bel correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. 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. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. 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 le inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra. El Ayuntamiento entiende que en el supuesto presente la demora en la concesión de la licencia solicitada obedeció a la necesidad de que el solicitante cumpliera determinadas condiciones que a él correspondían y cuya realización interrumpía los plazos legales de resolución. Sin embargo tal motivo de casación no puede prosperar porque no existe en la sentencia ningún pronunciamiento que suponga, contradicción con la tesis del recurrente. La contradicción está en la valoración de los datos que aparecen en el expediente que para la Sala de instancia no justifican el retraso en resolver en que incurrió el Ayuntamiento recurrente y para éste sí; pero tales datos no pueden ser combatidos en casación”.

* **DEMORA EN LA CONCESSIÓ DE LA LLICÈNCIA**

STS de 12 d'abril de 1997, recurs núm. 9795/1991, ponent: Sr. Gota Losada.

“Ha de confirmarse el derecho a la bonificación del 90 por 100 de la tasa de licencia de obras, por tratarse de viviendas de protección oficial y haberse solicitado la correspondiente licencia con anterioridad al 1 de enero de 1990, es decir, rigiendo la normativa anterior a la LHL. Pero como las obras se iniciaron el 7 de mayo de 1990, el ICIO se había devengado en dicha fecha y el Ayuntamiento de Oviedo tenía derecho a exigirlo. El retraso en la iniciación de las obras, como consecuencia a su vez del tiempo invertido en la concesión de la correspondiente licencia urbanística, es indi-

ferente respecto del ICIO. Producido el hecho imponible, el ICIO se devenga, es decir nace, como una obligación “ex lege”, por ministerio de la ley, porque la realización de tales obras exterioriza en dicho momento, la capacidad de pago, que lo justifica, sin que a estos efectos, tengan trascendencia alguna los actos o hechos jurídicos que hayan influido o determinado la fecha de la iniciación de las obras, de manera que, aun admitiendo como hipótesis dialéctica que el tiempo invertido en la concesión de la licencia de obras, que produjo indudablemente el retraso en la iniciación de las mismas, fuera culpa exclusiva del Ayuntamiento de Oviedo, ello no impediría en absoluto el devengo del ICIO”.

* **MERITACIÓ I LLICÈNCIA**

STS de 9 d'abril de 2003, recurs núm. 7180/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El devengo del ICIO tiene lugar al inicio de las obras, siendo irrelevantes tanto la fecha de solicitud de la licencia como los hipotéticos retrasos en su concesión por exclusiva responsabilidad del Ayuntamiento. No se ha infringido el art. 103.4 LHL por mor del retraso en el inicio de las obras, pues el ICIO nace como una obligación “ex lege”, con independencia del momento del devengo, en cuanto, producido el hecho imponible, nace la obligación tributaria, resultando, por tanto, intrascendente el retraso en la iniciación de las obras, pues producido el hecho imponible, el ICIO se devenga, por ministerio de la Ley, sin que, a estos efectos concretos, tengan trascendencia alguna los actos o hechos jurídicos que hayan influido o determinado la fecha de la iniciación de las obras, de modo y manera que, aun admitiendo como hipótesis dialéctica que el tiempo invertido en la concesión de la Licencia, que produjo indudablemente el retraso en el comienzo de las construcciones, fuera consecuencia exclusiva de la actividad u omisión del Ayuntamiento, ello no impediría, en principio, en absoluto, el devengo del ICIO”.

* **DIFERÈNCIES AMB LA TAXA PER LLICÈNCIA D'OBRES**

STS de 21 de maig de 1998, recurs núm. 7173/1992, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El hecho imponible en el ICIO, a diferencia del de la tasa por licencia de obras o urbanística, está constituido, como claramente determina el art. 101 LHL, “por la realización .”. Dentro del concepto de realización no cabe, por tanto, incluir las operaciones que pueden, y aun deben, llevarse a cabo en una fase previa, como serían las de estudios, anteproyectos, proyectos básico y de ejecución, etc., que pueden tener trascendencia a la hora de fijar la retribución de los técnicos que intervienen en su redacción, y aun a la hora de servir de presupuesto al hecho imponible de la tasa antes aludida, por cuanto éste consiste en la actividad municipal, fundamentalmente técnica, de contraste de los proyectos de obra pretendidos con la legalidad urbanística aplicable a los fines de determinar la viabilidad de la obra pretendida y hacer factible la expedición de la licencia, aunque su devengo -el de la tasa, se entiende- se produzca cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad y aunque pueda exigirse el depósito previo de su importe total o parcial -art. 26 LHL-. El ICIO puede devengarse aunque no llegue a obtenerse la licencia, y, por tanto, no exista otra cosa que la obra, instalación o construcción. Con otras palabras: la licencia faculta para realizar una obra, pero no obliga a hacerla, sin que por ello -por no hacerla- deje de ser procedente la tasa o esté legitimado quien la solicitó para exigir la devolución de su importe. La obligación tributaria en el ICIO

nace con la realización de la construcción, instalación u obra, esto es, como en todo tributo, con la realización del hecho imponible, del que nace -art. 28 LGT- la obligación tributaria. Pero esta obligación surge aunque no se haya obtenido la licencia o aunque, hipotéticamente, nunca llegara a solicitarse, en cuyo caso no tendrían por qué existir estudios, proyectos u operaciones “previas” a la construcción propiamente dicha. No puede quedar desvirtuada la conclusión precedente por el hecho de que el art. 104.1 LHL prevea la práctica de una liquidación provisional “cuando se conceda la licencia preceptiva” y dicha liquidación deba presuponer la realización del hecho imponible. Es decir, esta permisión no es una liquidación propiamente dicha, sino medio de anticipar un ingreso tributario a la vista de un hecho imponible que puede no haberse producido todavía”.

8. Prescripció

* DOCTRINA LEGAL

STS de 14 de setembre de 2005, recurs núm. 18/2004, ponent: Sr. Martínez Micó.

“Se fija como doctrina legal la siguiente: “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 misma” (.) “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. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación. Es más, la normativa aplicable en función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado”.

* INICI DEL TERMINI

STSJ de la Comunitat Valenciana de 2 de gener de 1998, recurs núm. 4001/1995, ponent: Sr. Ayuso Ruiz-Toledo.

“Dado el carácter de la liquidación del Impuesto de Construcciones impugnada, el

inicio del plazo de prescripción se produce por el final del período para la declaración del Impuesto, esto es -y conforme a la Ordenanza del mismo- por el transcurso de treinta días desde el otorgamiento de la licencia o del comienzo de las obras, si se hizo sin licencia (Ordenanza Municipal del Impuesto, art. 52). Sentado lo anterior, habrá de determinarse si el otorgamiento de la licencia es -como pretende el Ayuntamiento- el momento en a partir del que comenzaría el cómputo, o si resulta acreditado un inicio de las obras anterior en cinco años y un mes a la liquidación, como pretende la Generalidad Valenciana. El acta de comprobación del replanteo, en la configuración normativa de la misma no acredita otra cosa que la autorización para el inicio de las obras por el contratista, comenzando el cómputo del plazo de ejecución de las mismas desde el día siguiente al de la firma del acta. Esta circunstancia no puede tenerse como prueba del inicio efectivo de las obras, máxime cuando no hay licencia otorgada para realizarlas y debiendo presumirse que la Administración actúa con pleno sometimiento al ordenamiento jurídico, habrá de presumirse que la iniciación efectiva de las obras no se realizaría hasta la efectiva obtención de la licencia”.

* LIQUIDACIÓ PROVISIONAL

STSI d'Extremadura de 26 de setembre de 2002, recurs núm. 50/2002, ponent: Sra. de la Cruz Mera.

“Es erróneo entender que sólo prescribe el derecho a practicar la liquidación definitiva, pues la LHL que regula específicamente el ICIO distingue claramente dos tipos de liquidación, las cuales responden a finalidades diferentes y tienen su propio contenido, la primera, como retención a cuenta una vez que se otorga la licencia, o en todo caso, al inicio de las obras y la otra al culminar la realización del hecho imponible, es decir, cuando finalizan las obras. No existe inconveniente jurídico alguno a que se practique una liquidación definitiva no obstante haber prescrito el derecho a liquidar provisionalmente, pero razones de seguridad jurídica impiden sostener la imprescriptibilidad de ningún derecho, máxime cuando en este caso se configura como un beneficio para la Administración posibilitándole legalmente el anticipo de fondos”.

9. Gestió

9.1. Autoliquidació

* MOMENT PRESENTACIÓ

STSI d'Andalusia (Granada), de 22 de juliol de 2002, recurs núm. 373/1997, ponent: Sr. Lázaro Guil.

“Lo único que hizo el Ayuntamiento fue fijar el momento en que debe presentarse la autoliquidación, haciéndole coincidir con el momento de iniciarse la construcción, aunque no se hubiera obtenido aún la licencia, y al hacerlo así, no sólo actuó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103.4 de la LHL, sino que además no anticipó el momento de devengo del Impuesto, pues el ingreso que pueda resultar, lo es a cuenta de la liquidación provisional y, en su caso, de la definitiva”.

* **MOMENT DE L'AUTOLIQUIDACIÓ**

STSJ de Catalunya de 16 de juny de 1994, recurs núm. 277/1002, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Son nulas las Ordenanzas Fiscales que fijan como momento de la liquidación provisional uno anterior al concretamente previsto en la Ley, por vulnerar ésta en un elemento esencial o configurador del tributo. E igual nulidad es predicable de las Ordenanzas Fiscales que introducen el régimen de autoliquidación y refieren el momento de ésta a uno anterior al establecido en la Ley para las liquidaciones: en primer lugar, porque el régimen de autoliquidación no supone que puedan vulnerarse las normas legales establecidas en general para la gestión del impuesto; y, en segundo lugar, porque si se entendiera que se trata de dos regímenes independientes (art. 104.3 LHL como totalmente desligado de 104.1 y 104.2), el resultado habría de ser que en las autoliquidaciones no cabrían anticipaciones ni pagos a cuenta del impuesto, al impedirlo el principio de reserva de Ley, con lo que las autoliquidaciones habrían de ser presentadas sólo en el momento del devengo o con posterioridad a él. La solución correcta ha de ser entender que en el régimen de autoliquidación sí son aplicables los criterios legales sobre anticipación de la exigibilidad o pagos a cuenta de la deuda tributaria y que, por tanto, establecido aquel régimen, la autoliquidación provisional sólo puede exigirse en el momento de la concesión de la licencia y nunca antes”.

* **MANTENIMENT DEL MOMENT DE L'AUTOLIQUIDACIÓ**

STSJ de Catalunya de 13 de març de 2007, recurs núm. 159/2006, ponent: Sr. Berberoff Ayuda.

“La solución correcta ha de ser entender que en el régimen de autoliquidación sí son aplicables los criterios legales sobre anticipación de la exigibilidad o pagos a cuenta de la deuda tributaria y que, por tanto, establecido aquel régimen, la autoliquidación provisional sólo puede exigirse en el momento de la concesión de la licencia y nunca antes. (...). La regulación del ICIO, definida en la LHL de 1988, viene a reproducirse en lo sustancial en el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, máxime si se tiene en consideración, que se trata precisamente de un Texto Refundido de la Ley reguladora las Haciendas Locales. Y en este sentido, coinciden en su propio tenor literal los Arts. 101 de la Ley 39/1988 y el 100 del Texto Refundido 2/2004. (...). Las coincidencias se hacen evidentes asimismo en lo sustancial, con relación a la regulación de la base imponible, cuota y devengo, en los Arts. 103 de la Ley 39/1988 y 102 del Real Decreto Legislativo 2/2004. Finalmente, la circunstancia resaltada en la contestación a la demanda por el Ayuntamiento demandado, relativa a que a tenor del art. 103. 4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, los Ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación, no es sino la reiteración de la misma previsión ya contenida en el art. 104. 3 de la Ley 39/1988. (...). Con independencia de lo anterior, en ningún caso podría mantenerse que la cita errónea del *corpus normarum* en el que se sustenta la pretensión de la parte, deba dar lugar a la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo, toda vez que en su caso, a lo sumo que podría implicar sería la desestimación del recurso, posibilidad ésta no obstante de difícil materialización, al ser el Tribunal el que, concretados los hechos y fijadas las pretensiones de la parte, aplica la norma y Derecho que procede, tal y como reza el aforismo *da mihi factum, dabo tibi ius*”.

* **ETAPES EN LA GESTIÓ: NO SEGONA AUTOLIQUIDACIÓ**

STSI de Catalunya de 12 de juliol de 2000, recurs núm. 679/1996, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“En la gestión del ICIO se prevén dos etapas: una en forma de liquidación –o autoliquidación– provisional, y otra en forma de liquidación definitiva, entre las cuales se observan apreciables diferencias. La primera tiene por base el presupuesto presentado por los interesados o, en su defecto, determinado por los técnicos municipales y pueden practicarla tanto la Administración como el particular; en cambio, la segunda toma en consideración el coste real y efectivo de las obras definitivamente realizadas siendo su práctica de exclusiva competencia administrativa, sin que proceda, por lo tanto, prever una segunda autoliquidación a practicar por el sujeto pasivo con base en el coste real y efectivo de las obras definitivamente realizadas, no prevista por parte del sistema instaurado por la LHL”.

9.2. Liquidació provisional

* **OBLIGACIÓ ANTICIPADA**

STS de 28 de juliol de 1999, recurs núm. 8746/1994, ponent: Sr. Gota Losada.

“Ocurre, cada vez con más frecuencia, por razones recaudatorias y sobre todo de gestión, que la exigencia de las obligaciones tributarias se anticipa al momento de iniciación del hecho imponible o a etapas intermedias (retenciones, ingresos a cuenta y fraccionamientos) e incluso como pusimos de manifiesto en nuestra Sentencia de fecha 12 de abril de 1997, relativa también al ICIO, antes de iniciarse la realización del hecho imponible, concretamente cuando se otorga la licencia de obras. Como es sabido, el hecho imponible del ICIO queda delimitado objetivamente, en razón a que las construcciones, instalaciones y obras exijan el otorgamiento de la correspondiente licencia urbanística, de modo que si bien el devengo se produce, de conformidad con lo dispuesto en el art. 103.4 LHL, cuando se inician las construcciones, instalaciones y obras, lo cierto es que, salvo casos excepcionales, el otorgamiento de la licencia es previa y como para obtenerla es necesario presentar los proyectos y los correspondientes presupuestos, la LHL permite practicar en dicho momento la correspondiente liquidación provisional, condicionada por supuesto a la realización última del hecho imponible”.

* **LIQUIDACIÓ A COMPTE: BASE IMPOSABLE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1602-03, de 10 d'octubre de 2003.

“En relación con la liquidación provisional a cuenta del ICIO, si en la Ordenanza fiscal no se establecen índices o módulos al efecto, la base imponible se determinará en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo. En ese supuesto, la base imponible se determinará provisionalmente en función del presupuesto presentado de la correspondiente construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, cuantificándose en el importe de la suma de los conceptos del presupuesto presentado que tengan la consideración de coste de ejecución material de aquélla. (). Si el presupuesto sólo incluye el coste presupuestado

de ejecución material de la obra sujeta a licencia, su importe total coincidirá con la base imponible de la liquidación provisional a cuenta del impuesto. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible correspondiente a la liquidación provisional practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda”.

*** MOMENT**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 12 de desembre de 2002, recurs núm. 59/2002, ponent: Sr. Díaz Delgado.

“En cuanto al momento en que es procedente girar la liquidación provisional, ha de concluirse que se trata del momento de concesión de la licencia de obras o de inicio de las obras e insistiendo en la diferenciación con la tasa por licencia de obras, pues las posibilidades de exigencia de cantidades a cuenta en ambos tributos son distintas”.

*** IMPUGNABILITAT**

STSJ d'Aragó de 6 de febrer de 1995, recurs núm. 2127/1992, ponent: Sr. Cubero Romeo.

“Las liquidaciones provisionales tienen tratamiento de ser actos de trámite no impugnables de forma separada (arts. 82.c y 37.1 LJCA), pero la clase de liquidaciones a las que pertenece la aquí recurrida es más bien un ingreso a cuenta de una imposición, adelantada legalmente (art. 104.1 LHL) al devengo así también adelantado del Impuesto; pues éste está situado, propiamente, al finalizar la obra, momento en que, llegando a ser conocido su coste con exactitud, ha de ser practicada la liquidación definitiva (art. 104.2 LHL)”.

9.3. Liquidació definitiva

*** NO NECESSITAT DE TRÀMIT D'AUDIÈNCIA**

STSJ de Balears de 20 d'octubre de 2000, recurs núm. 1090/1996, ponent: Sr. Socias Fuster.

“Para practicar la liquidación definitiva no es preciso trámite de audiencia alguno. Es decir, se realiza una valoración provisional en base al presupuesto facilitado por el sujeto pasivo y el acto administrativo siguiente a la terminación de la obra es la «comprobación», seguida de eventual modificación de la base imponible de la liquidación definitiva, sin necesidad alguna de audiencia previa. La actuación del sujeto pasivo es la de aportar el presupuesto y, eventualmente, comunicar las modificaciones sobre el mismo, pero a ello le sigue la verificación administrativa que no precisa de audiencia previa, por no estar prevista en el indicado precepto”.

*** COMPROVACIÓ ADMINISTRATIVA**

STSJ de Madrid de 21 de maig de 2002, recurs núm. 75/2000, ponent: Sr. Sancho Cuesta.

“El art. 104 LHL contiene una estructura de gestión del impuesto que en su apartado primero, no descansa sobre el sistema de autoliquidación, sino que, prevé una inicial liquidación provisional a cuenta, en función del presupuesto visado por el Colegio

Oficial o los módulos establecidos por la Ordenanza Fiscal, y una liquidación definitiva a practicar por el Ayuntamiento, si bien sólo en el caso de que se comprueben modificaciones en la base imponible en consideración al coste real y efectivo de la obra, pero en su apartado cuarto, habilita a los Ayuntamientos para poder exigir el impuesto en régimen de autoliquidación, y ello es lo que permite, en relación con el art. 16 de la LHL, que el art. 9 de la Ordenanza exija al sujeto pasivo realizar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la finalización de las obras, si el coste real es superior al de la autoliquidación inicial, por tanto, ni el régimen de autoliquidación que contempla la Ordenanza contraviene el art. 104 LHL, ya que éste autoriza expresamente su establecimiento por los Ayuntamientos, ni se puede apreciar contradicción interna entre aquel sistema de gestión y el régimen establecido en el apartado primero de tal artículo, ya que en éste, el sujeto pasivo habrá de comunicar la finalización de la obra y aportar al Ayuntamiento el coste definitivo de la misma o, certificado final liquidatorio, para que la Entidad Local pueda efectuar la oportuna comprobación administrativa, luego el que la Ordenanza exija en tal momento presentar una autoliquidación, no comporta para el sujeto pasivo obligación desproporcionada o incompatible con la carga que deriva del apartado primero del art. 104 LHL, sino que la completa para la mejor gestión y liquidación del tributo”.



APLICACIÓ DE BAREMS

STSJ de Catalunya de 12 de febrer de 2004, recurs núm. 2416/1998, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“En consecuencia, con el texto originario de la LHL, aplicable al caso, quedaba excluida la aplicación de baremo alguno cuando se presentara presupuesto visado por el Colegio correspondiente. Y en todo caso, la liquidación definitiva exigía la previa comprobación administrativa y nunca podía ser suplida por la aplicación de aquellos baremos. (...). Tras la posterior reforma del art. 104 LHL por la Ley 50/1998, de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con entrada en vigor el 1 de enero de 1999, se mantuvo idéntica la conclusión para la liquidación definitiva del ICIO: seguía siendo claro que la comprobación administrativa a que se refiere el precepto no puede sustituirse por la simple aplicación de índices o baremos, sino mediante una efectiva comprobación, de acuerdo con lo previsto en el art. 52 LGT. Y ello es así porque las modificaciones del precepto afectaron, en lo que a la utilización de índices, módulos o baremos se refiere, exclusivamente, a la liquidación provisional. (...). Con el régimen legal aplicable a la liquidación complementaria de autos era contrario a derecho la aplicación de índices, módulos o baremos para cualquier supuesto diferente de la liquidación provisional cuando no se presentara presupuesto visado. Y con el régimen legal posterior, sigue siendo contrario a derecho la utilización de tales índices, módulos o baremos como substitutivos de la comprobación administrativa a que se condiciona la liquidación definitiva, sin perjuicio de su utilización para girar la liquidación provisional si así se establece en la Ordenanza. (...). Después de tal modificación, el Ayuntamiento podrá establecer en su Ordenanza índices o módulos para, en su función, calcular la base imponible al girar la liquidación provisional, pero nunca para la posterior modificación de la misma base imponible, a efectos de girar la liquidación definitiva, que se sigue exigiendo la oportuna comprobación administrativa, que, es obvio, no puede consistir en la aplicación de aquellos índices o módulos”.

* **DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS: INTERESSOS**

STSJ de Madrid de 5 de febrer de 1997, recurs núm. 1677/1995, ponent: Sr. Calderón González.

“En nuestro derecho sólo serán “ingresos indebidos” y por tanto sólo cabrán dentro del ámbito aplicativo del art. 155 LGT y el RD 1163/1990, aquellos que se efectúan a través de un pago que contradice la legalidad de la obligación tributaria. En cambio la disposición adicional quinta del RD 1163/1990, y en sus mismos términos, el número 1.2 de la OM 22 marzo 1991, prevén la existencia de “devoluciones de naturaleza distinta a las devoluciones de ingresos indebidos” que se regirán por sus propias normas y a las que en ningún caso resulta de aplicación el art. 2.2, b) del mencionado Real Decreto. La entidad actora tras solicitar y obtener la correspondiente licencia practicó autoliquidación provisional en concepto de ICIO, tal como exige el art. 104.1 LHL. El ingreso de esa cantidad no estuvo en contradicción con el ordenamiento jurídico y se efectuó con carácter previo al devengo del Impuesto dada la mecánica especial del ICIO. Al caducar la licencia por causas exclusivamente imputables a la recurrente, el Ayuntamiento apreció que no se habían iniciado las obras y por tanto que ni se había devengado el tributo ni existía base imponible alguna, lo que provoca la devolución de la suma ingresada como anticipo a cuenta de la futura construcción. Esa devolución no tenía por causa ninguna de las circunstancias reseñadas en el RD 1163/1990 sino que suponía la contrapartida a la obligación accesoria de pago anticipado impuesta -por la Ley- al sujeto activo del Impuesto. No hubo pues ilegalidad alguna en el ingreso provisional y su devolución o reintegro se produjo en estricto cumplimiento de lo dispuesto en las normas reguladoras del ICIO (art. 104). El art. 10.2, a) del Real Decreto invocado por la parte precisa de una resolución administrativa -o judicial- que reconozca el derecho a la devolución de un ingreso indebido, circunstancia que no se ha producido en el presente caso y que lo diferencia del enjuiciado en la STS de 10 de junio de 1994 pues en aquel supuesto una sentencia había declarado contrario a derecho y por tanto indebido el ingreso producido en concepto de tasas por licencia de obra”.

* **COMPROVACIÓ EFECTIVA**

STSJ de Cantàbria de 28 de febrer de 1997, recurs núm. 1599/1995, ponent: Sr. Navarro Sanchís.

“El incremento de la base imponible debe basarse en la efectiva constatación de que el coste real y efectivo de la obra ha sido superior al fijado originalmente en el presupuesto visado por el Colegio, comprobación que no ha tenido lugar en el supuesto que nos ocupa, pues la nueva determinación de la base imponible se realiza de forma arbitraria y discrecional. La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo considera que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, constitutivo de la base imponible, según el art. 103.1 LHL, excluye conceptos tales como el beneficio industrial y la repercusión de la parte alícuota de los gastos generales”.

* **IMPROCEDÈNCIA DEL “FACTOR D'ACTUALITZACIÓ”**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 16 d'octubre de 1996, recurs núm. 166/1995, ponent: Sr. Acevedo y Campos.

“La Administración no debió limitarse, a efectos de la comprobación requerida por

el art. 104 LHL para modificar la base imponible y practicar luego la liquidación definitiva por el ICIO, a adoptar el criterio de valoración por evolución del factor de actualización (“coeficiente de evolución del factor de actualización”, publicado periódicamente por el Colegio Oficial de Arquitectos), sino que, por el contrario, debió atender al acabado de las obras y a su coste real efectivo, ofreciendo una razonada motivación con referencia a las circunstancias físicas concretas de la obra y a las características específicas de ésta en relación con el dato indicado en la valoración, que por su generalidad e imprecisión podría servir como motivación para valorar cualquier obra donde quiera que estuviese situada, por lo que no siendo la valoración que ha servido de base a la Administración para girar la liquidación complementaria controvertida elemento suficiente para acreditar el coste real efectivo de la obra ejecutada por la entidad recurrente, procede acoger el recurso”.

*** ABSÈNCIA DE COMPROVACIÓ ADMINISTRATIVA**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 22 d'abril de 1996, recurs núm. 1455/1993, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“El Ayuntamiento demandado nunca ha llevado a término las precisas actuaciones de valoración del coste efectivo y real de la obra una vez ejecutada. El Ayuntamiento nunca llegó a determinar, esto es, fijar con precisión, la base imponible del ICIO en atención al coste real y efectivo de las obras realizadas, pues en el escrito de referencia, literalmente, se habla del coste final estimado por el arquitecto municipal y que ese coste estimado, sigue lejos de la realidad, expresión ésta que desde el punto de vista que se analice, no viene sino a confirmarnos en que lo llevado a cabo por el Ayuntamiento no ha sido una comprobación del coste real y efectivo de la obra realizada, sino más bien un cálculo efectuado por aproximación que anda lejos del rigor y la precisión que exige el art. 104.2 LHL, cuando advierte que al coste real y efectivo de la obra realizada ha de llevarse previa comprobación administrativa”.

*** IMPROCEDÈNCIA DE L'APLICACIÓ DE TAULES**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 18 de gener de 1996, recurs núm. 851/1994, ponent: Sr. Acevedo i Campos.

“No puede decirse que la Administración procediera correctamente, dando por cumplido el art. 104.2 LHL cuando para fijar el coste real efectivo de las obras, acudió a la aplicación del simple criterio del valor real que, con relación a edificios industriales naves de almacenamiento, figuraba en las tablas del Colegio de Arquitectos de Canarias que sirven de base para la aplicación de las tarifas de honorarios de los correspondientes proyectos de obras, pues producido con dicha valoración un notorio incremento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, sino que, por el contrario, debió atender al acabado de las obras y a su coste real efectivo, ofreciendo una razonada motivación con referencia a las circunstancias físicas concretas de la obra y a las características específicas de ésta en relación con el dato indicado en la valoración, que por su generalidad e imprecisión podría servir como motivación para valorar cualquier obra donde quiera que estuviese situada, por lo que no siendo la valoración que ha servido de base a la Administración para girar la liquidación complementaria controvertida”.

10. Infraccions tributàries

* SOL·LICITUD DE LLICÈNCIA I FALTA D'AUTOLIQUIDACIÓ

STS de 2 de juny de 2001, recurs núm. 1778/1996, ponent: Sr. Mateo Díaz.

La Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación de la LGT, introdujo una trascendental reforma concretada en el nuevo art. 123 LGT que facultó a la Administración tributaria para dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obraran en su poder pusieran de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hubieran sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados. Este artículo partió de una realidad incontestable, como lo es el hecho de que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria, cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible. Sentado lo anterior, resulta que el ICIO es el tributo en el que de modo paradigmático se da esta circunstancia, porque el art. 104.1 LHL permite que cuando se conceda la licencia preceptiva se practique una liquidación provisional, sin necesidad, por tanto, de exigir declaración específica por el ICIO, de modo que en el supuesto analizado no hubo infracción tributaria grave aunque sí un retraso en el ingreso de la deuda tributaria, por el período de tiempo comprendido desde el día siguiente al plazo reglamentario de 30 días de presentación de la autoliquidación hasta que por la Inspección de Tributos del Ayuntamiento se resolvió el expediente de conformidad, en el que se liquidó la cuota del ICIO, puesto que la oficina gestora del Ayuntamiento pudo y debió practicar liquidación provisional de oficio en el mismo momento de otorgamiento de las licencias urbanísticas, al amparo de los arts. 104.1 LHL y 123.1 LGT, sin intervención de la Inspección de los Tributos, que no descubrió nada, dado que los presupuestos de obra eran conocidos por el Ayuntamiento”.

* CONEIXEMENT PER PART DE L'ADMINISTRACIÓ

STS de 4 de març de 2003, recurs núm. 2707/1998, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“No existe infracción siempre que la Administración practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio (art. 123 LGT), en los supuestos en que la Administración tiene pleno conocimiento de los datos necesarios para liquidar, por lo que no hay infracción en el ICIO cuando el Ayuntamiento tiene pleno conocimiento de los datos necesarios para practicar una liquidación provisional de oficio y no existe ocultación alguna. Por el contrario, si existirá infracción tributaria grave del art. 79.1 LGT cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto”.

* FALTA DE CULPABILITAT

STS de 14 de febrer de 2003, recurs núm. 1668/1998, ponent: Sr. Gota Losada.

“La Sala acepta este concreto motivo casacional, porque no aprecia que en la conducta seguida por la Fundación Thyssen exista intención de ocultar el ICIO pues

una vez presentada la solicitud de la Licencia de actividad, el Director de la Fundación dirigió una carta al Ayuntamiento de Madrid, manifestando que parte del coste de las instalaciones “acogidas” a dicha licencia se habían incluido en la anterior licencia de obras, tampoco ha incurrido en culpabilidad porque la tipificación del hecho imponible del ICIO ha ofrecido y ofrece grandes dificultades interpretativas, por todo lo cual procede declarar que no ha existido infracción tributaria grave”.

05

**Impost sobre
l'increment de
valor dels
terrenys de
naturalesa
urbana
(plusvàlua)**

1. Naturalesa

* IMPOST I DESPESES D'URBANITZACIÓ

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de febrer de 2003, recurs núm. 3606/1997, ponent: Sr. Esevenri Martínez.

“La previsión de la participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas deriva directamente de la Constitución (artículo 47) cuando dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos, convirtiéndose este criterio en principio rector de la política económica y social y por lo mismo, se plasma en la legislación del suelo, ordenando que cuando un terreno rústico cambia su calificación y como consecuencia, sobre él se proyecta la acción urbanística de los entes públicos, hacia sus propietarios deriva el deber de soportar las cargas que tienen su causa en la producción de los beneficios apreciados como consecuencia de la calificación del suelo. Así las cosas, estas cargas que soportan los propietarios y a las que se refiere el escrito de demanda, derivan directamente del aprovechamiento urbanístico que experimentan los terrenos en cuestión como consecuencia de su recalificación urbanística. La plusvalía que implica el pago del Impuesto es consecuencia directa de la mayor capacidad económica experimentada por quienes siendo titulares de terrenos rústicos con un valor de mercado determinado, lo ven incrementado a resultas de la nueva calificación urbana que se ha dado a los mismos y, también, por imperativo constitucional (artículo 31) deben concurrir al sostenimiento de los gastos de la colectividad en proporción a la capacidad económica materializada. Se da la circunstancia de que ambas medidas o técnicas de participación de la comunidad en las plusvalías originadas como consecuencia del cambio de calificación del suelo, son complementarias entre sí, por lo que técnicamente hablando es posible distinguir entre técnicas de participación de la comunidad en las plusvalías del suelo, de carácter fiscal y de carácter urbanístico. No existe, por ello, razón jurídica que ampare una posible doble imposición de la plusvalía apreciada”.

* FONAMENT DIRECTE DE LA CONSTITUCIÓ

STSJ d'Andalusia (Sevilla) de 21 de juny de 1999, recurs núm. 437/1997, ponent: Sr. Osuna Ostos.

“El Impuesto de Plus Valía, único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (art. 47 «in fine»), como forma de la participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos, tiene como objeto o más bien como hecho imponible el aumento de valor que hayan experimentado los terrenos durante, precisamente, el periodo de imposición, según definición, como ya se ha indicado, desde su origen hasta hoy (STS 19-4-1996) «justificándose como un derecho de la Administración Local a participar en la plusvalía de los terrenos de propiedad...» (STS 10-12-1992).

* RELACIÓ AMB L'ANTERIOR IMPOST

STS de 21 de desembre de 1996, recurs d'apel·lació núm. 3530/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El nuevo Impuesto de la Ley 39/1988 no puede ser considerado, en puridad, como continuador del regido en el Real Decreto Legislativo 781/1986, pues, a pesar de

tener una naturaleza y una denominación semejantes, ha sido suprimida una modalidad del Impuesto, la Decenal, y ha sido alterado sustancialmente el método de determinación de la base imponible y de la cuota, con lo que, por esa derivada falta de homogeneidad, resulta cuestionable, en cierto aspecto, la compensación”.

2. Fet imposable

2.1. Transmissió de la propietat

2.1.1. Aspectes generals

* PERMUTA

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V2194-06, de 2 de novembre de 2006.

“Los consultantes tienen la intención de suscribir un contrato de permuta con una entidad mercantil promotora, por el que transmitirían la propiedad de las dos fincas referidas a cambio de la futura entrega de una serie de viviendas y plazas de garaje. (...)Teniendo presente lo dispuesto en el artículo 1.541 del Código Civil, a los efectos del devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, la transmisión mediante permuta de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión de la otra parte, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de escritura pública. En relación con la permuta de un bien inmueble urbano por otro inmueble de la misma naturaleza, mediando tradición, hay dos transmisiones y adquisiciones distintas, cada una con un bien inmueble, con un sujeto pasivo, el transmitente (ya que las permutas son onerosas: cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra), y con un período de generación distinto”.

* SUPERFÍCIES DE CESSIÓ GRATUÏTA I OBLIGATÒRIA

STSJ de Catalunya de 18 de desembre de 2000, recurs núm. 70/2000, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Con el actual régimen legal, resulta indudable que, de ser de alguna aplicación el régimen anterior de exclusión de superficies de cesión gratuita y obligatoria y la jurisprudencia recaída sobre la misma, sólo podrá serlo en la línea jurisprudencial que exigía la previa y anterior materialización de la cesión dentro del periodo impositivo, esto es, antes de la transmisión gravada. Pero nunca en la otra línea jurisprudencial relativa a que basta la concreción previa de la cesión, pues debiéndose tener ya en cuenta tal circunstancia al fijar el valor catastral, se produciría una duplicidad en la consideración de la misma circunstancia y un gravamen muy inferior al legalmente establecido (incluso partiendo del sistema ficticio de determinación del importe del incremento)”.

* NO SUBJECCIÓ DELS TERRENYS CEDITS GRATUÏTAMENT

STSJ d'Andalusia (Granada) de 26 de gener de 1998, recurs núm. 3146/1994, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“Frente a la específica consideración que merecía la cesión gratuita de superficies en la legislación reguladora del Impuesto inmediatamente anterior, la vigente LHL (arts. 105 y siguientes) guarda silencio a propósito del tratamiento fiscal que le corresponde a tales cesiones, pero tal silencio no puede, de ningún modo, ser interpretado en el sentido de que tales cesiones han de quedar sometidas a gravamen, sino antes al contrario, mantenemos su no sujeción siempre que concurren las causas que ya determinara el Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos, al indicar que la referida cesión debe haber sido realizada en forma obligatoria y gratuita -esto es, sin contraprestación económica, o mecanismo instrumental de reparcelación, compensación, expropiación, etc.- siempre que, además, las condiciones de la cesión se hubieren concertado antes del devengo del tributo. Mantenemos que se trata de un supuesto de no sujeción tributaria -no como antes, como una deducción del incremento de valor experimentado como consecuencia de la transmisión del terreno- porque las cesiones gratuitas no benefician al propietario de los terrenos que los enajena, sino a la comunidad sobre la que revierten los terrenos cedidos, en estos casos por lo tanto, no cabe apreciar la existencia de plusvalía alguna que constituye el objeto del tributo”.

* **TRANSMISSIÓ D'UN APROFITAMENT URBANÍSTIC**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0429-03, de 20 de març de 2003.

“La legislación urbanística ha convertido la propiedad urbana en una propiedad planificada, limitada, y sometida a deberes legales, que impone no simples limitaciones, sino cargas, obligaciones y, en ocasiones, cesiones gratuitas. De conformidad con el art. 105 LHL no estará sujeta al impuesto la cesión o transmisión de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos, ya que, conforme al art. 23.3 LGT, no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Lo que sí estará sujeto al impuesto será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. No obstante, si el aprovechamiento urbanístico objeto se instrumentalizase en un derecho real de goce limitativo del dominio, su transmisión estaría sujeta”.

* **EXPEDIENT DE DOMINI: NO TRANSMISSIÓ**

STSJ del País Basc de 31 d'octubre de 2002, recurs núm. 3103/1993, ponent: Sr. Murgoitio Estefanía.

“El Tribunal Supremo en sentencia de su Sala Tercera, Sección Segunda, de 21 de noviembre de 1994, tiene declarado en este sentido que, el expediente de dominio, tramitado con arreglo a lo dispuesto en los artículos 201 y 202 de la Ley Hipotecaria y 272 a 287 de su Reglamento, y al igual que ocurre con las actas de notoriedad, no son más que cauces formales arbitrados para adecuar a la realidad las inscripciones registrales mediante la reanudación del tracto sucesivo o la inmatriculación de fincas y no constituyen auténticas transmisiones. Aunque la vieja Ley de Régimen Local de 1955, en su artículo 515 establecía que se considerarían transmisiones, a efectos del impuesto que analizamos, los expedientes de dominio y las actas de notoriedad, cuando no se hubiese satisfecho el arbitrio por el título alegado como

origen de los mismos, tal equiparación desapareció por completo en la nueva normativa del mismo (...). Y frente a tan rotunda conclusión, añade esta Sala, no cabe oponer eficazmente el argumento de la representación del Ayuntamiento demandado de que respecto a la superficie mayor que el expediente, justifica no se podía haber exaccionado antes el tributo por lo que siempre sería legítimo liquidar por la total, auténtica y real superficie transmitida, pues, como la jurisprudencia señala, tal mayor superficie no es consecuencia de transmisión alguna, sino de un acto jurídico registral de significación distinta que la transmisiva y no queda vinculada a la transmisión originaria”.

2.1.2. Situació urbanística en el moment de la transmissió

* PERÍODE DE GENERACIÓ DE LA PLUSVÀLUA

STS de 31 de març de 1997, recurs de cassació núm. 4879/1992, ponent: Sr. Ruiz-Jarabo Ferrán.

“Si bien se patrocina por la sentencia apelada que, por haberse aprobado el Plan General, con la consiguiente clasificación de los terrenos discutidos como suelo urbanizable programado, debería tomarse como hito inicial el día de la entrada en vigor del mismo, tal criterio no es conforme a derecho, pues es lícito exigir o gravar las plus valías producidas con anterioridad tanto a su respectiva vigencia como a la clasificación o calificación de los terrenos transmitidos como solares o como suelo urbano o urbanizable programado (es decir, como suelo sujeto al Impuesto) (...). Es obvio que los terrenos objeto de controversia, aunque en su día, en el hito inicial del período impositivo, estuvieran no sujetos al Impuesto por su naturaleza de agrícolas o rústicos y su no clasificación o calificación todavía de solares y de suelo urbano o urbanizable programado, lo están ya, ahora, al tiempo del devengo, al haber accedido a la última calidad citada, y, por tanto, no existe ningún obstáculo para que se les apliquen las plus valías obtenidas con anterioridad porque, en cuanto el terreno de autos ha alcanzado la condición de urbano y ha cesado, así, su carácter anterior de no sujeto al Impuesto, siendo ésta la situación en que se hallaba al tiempo del devengo, hito temporal de todo su régimen impositivo, ha quedado sometido ya a tal carga fiscal con todas sus consecuencias, o sea, en igualdad de trato con los demás terrenos sujetos a la misma, desde las anteriores transmisiones o cierre del anterior período impositivo y no desde la aprobación del Plan General”.

* DOCTRINA LEGAL

STS de 29 de novembre de 1997, recurs de cassació en interès de la llei núm. 2362/1996, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Se fija como doctrina legal: “En el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables”.

* CLASSIFICACIÓ ACTUAL DEL SÒL

STSJ d'Extremadura de 12 de juny de 2001, recurs núm. 518/1998, ponent: Sr. Merino Jara.

“Ha de estarse a la clasificació actual del sòl, sent inoperante la que tuiere en el moment inicial del període de generació: La tesi de la recurrente ha sigut reiteradament rechazada per el Tribunal Suprem; la no sujeció al Impuestu de los incrementos que experimente el valor de los terrenos rústicos se refiere al momento de surgir el hecho imponible, no a la condición del terreno durante el período de generación del incremento, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión que es el determinante del devengo, siendo inoperante al efecto de este impuesto su situación urbanística en el inicio del período de generación o durante éste, siendo así que ninguna norma distingue y establece un régimen especial para los terrenos que van encontrándose sujetos al Impuesto”.

*** MOMENT DE LA TRANSMISSIÓ**

STS de 8 d'abril de 2003, recurs de cassació núm. 75/2002, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Resulta inoperante la situació urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones o instrumentos urbanísticos aplicables”.

*** IRRELLEVÀNCIA CONSTÀNCIA AL CADASTRE O AL PADRÓ DE L'IBI**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V2388-06, de 29 de novembre de 2006.

“Si, a la fecha de la transmisión, los bienes inmuebles objeto de consulta deben de tener la consideración de urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón del IBI, se produce el devengo del impuesto, en cuanto que el incremento del valor del suelo está sujeto al Impuesto. En ese sentido, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que establece que “se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica”. Por consiguiente, de los términos de la consulta se deduce que las fincas que se transmiten deben tener naturaleza urbana, aunque no figuren como tales ni en el Catastro ni en el padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; por lo tanto, se devenga el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por cada una de las transmisiones”.

21.3. Reparcel·lació i juntes de compensació

* APORTACIÓ DELS PROPIETARIS A LES JUNTES DE COMPENSACIÓ

STSJ de Catalunya de 3 de febrer de 1998, recurs núm. 1025/1995, ponent: Sra. Martín Coscolla.

“Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de Juntas de Compensación por aportación de los propietarios 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, y esto no significa que dicha aportación estuviere exenta pero rompiera el periodo impositivo a los efectos de una transmisión ulterior, sino que se tiene por no producida transmisión alguna y por tanto no devengado el impuesto en correlación con la lógica falta de hecho imponible, es decir, de incremento de valor”.

* ABSÈNCIA DE TRANSMISSIÓ DE DOMINI

STSJ de Castella-la Manxa de 21 d'octubre de 1996, recursos núm. 23/1995 i 639/1995, ponent: Sra. Irazo Prados.

“El sistema de compensación comporta que los propietarios afectados cedan los terrenos de cesión obligatoria y realicen a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinan en el plan o programa de actuación urbanística, resultando de ello una redistribución de los terrenos a través de lo dispuesto en el proyecto de compensación según lo dispuesto para la reparcelación, pero sin que la incorporación de los propietarios a la Junta suponga la transmisión a ésta de los terrenos afectados. De igual manera la concreta atribución a los propietarios de las parcelas resultantes después de realizada la cesión obligatoria de terrenos y la correspondiente urbanización, tampoco supone que materialmente se haya producido una transmisión de dominio sino una concretización del mismo, en favor de esas personas que nunca han dejado de ser propietarios de los terrenos afectados, de forma que a la hora de evaluar el incremento del valor operado en los mismos por la venta que la Sociedad actora efectúa a terceros, habrá de tenerse en cuenta a efectos del art. 108.2 LHL todo el período de tiempo durante el cual las personas que componen la entidad actora han sido propietarios sin que se interrumpa el mismo por la adjudicación material que se produjo de las parcelas resultantes, una vez se ejecutó el planeamiento. Esta conclusión es la contenida asimismo en el art. 159.4 de la Ley del Suelo”.

* SUBROGACIÓ DE TERRENYS

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 16 de desembre de 1996, recurs núm. 1135/1995, ponent: Sr. Sáez Chacón.

“La reparcelación es un proceso de agrupación de las fincas existentes, haciendo tabla rasa de la situación jurídico-privada de las mismas y operando sobre el conjunto de ellas con independencia de dicha actuación para, tras la división de la totalidad del suelo conforme a las exigencias del plan, proceder a la adjudicación de las nuevas parcelas edificables a los interesados en función de sus antiguos derechos. Se llega, así, a la sustitución, a todos los efectos y sin solución de continuidad en las respectivas titularidades, de las parcelas primitivas por las nuevas objeto de adjudicación. Se genera, por tanto, una subrogación real de unas parcelas por otras.

El efecto jurídico-real de la reparcelación es la subrogación real de las antiguas por las nuevas parcelas y de las titularidades existentes sobre las primeras -compatibles con el planeamiento- por idénticas sobre las segundas, siempre que quede establecida claramente la correspondencia entre unas y otras fincas. La aprobación definitiva del proyecto de compensación producirá los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación. Así, si la incorporación de los miembros de la Junta no supuso la transmisión de la propiedad de los terrenos afectados, es obvio que al terminarse la obra urbanizadora, los solares resultantes que correspondan a cada propietario siguen siendo propiedad de ellos. Se ha operado una mutación física en el objeto de la propiedad, pero subsiste el derecho. No cabe hablar de transmisión. En el presente caso, los primitivos terrenos del recurrente han sido subrogados por las parcelas que le han sido adjudicadas dentro de la superficie del polígono, sin que ello, que es propiamente una sustitución objetiva, haya implicado una verdadera transmisión dominical de dichas nuevas parcelas. En buena lógica no puede reputarse inicio del actual periodo impositivo cuando en su momento no fue determinante del cierre del inmediato anterior”.

*** EXCÉS LIQUIDABLE**

STS de 21 d'octubre de 2002, recurs de cassació núm. 9109/1997, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El hecho de que sea lícito, con arreglo a lo establecido en los arts. 127.2 de la Ley del Suelo, 162 y 168 del Reglamento de Gestión y 42.1 del Reglamento de Reparcelaciones de 1966, integrar a la empresa urbanizadora en la Junta de Compensación y aplicarle, analógicamente, las prevenciones del art. 129.3 de la Ley del Suelo de 1976, no puede significar que la adjudicación de la totalidad de la superficie reparcelada a la empresa urbanizadora por encima de la valoración de su aportación como tal al procedimiento reparcelatorio, no tuviera la significación de un exceso liquidable por el impuesto, de acuerdo con los arts. 129.3 de la Ley del Suelo y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística”.

*** PERÍODE DE GENERACIÓ DE L'INCREMENT DE VALOR**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0025-04, de 14 de gener de 2004.

“Las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto. Por lo tanto, no están sujetas al Impuesto las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución. En consecuencia, indicándose expresamente en la consulta que “se adjudicó a favor del propietario una porción de terreno en proporción a sus derechos”, no excediendo el terreno adjudicado al aportado, el período de generación del incremento del valor del terreno urbano, objeto de la venta causa de la consulta, no se interrumpió por la adjudicación a que dio lugar la reparcelación; por ello, el período se inició en la fecha de la transmisión por la que adquirió, mediante compra, el terreno urbano”.

21.4. Dissolucions de comunitats de béns

* **PARTICIÓ HEREDITÀRIA**

STS de 17 de desembre de 1997, recurs de cassació núm. 9465/1996, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado. El pretendido exceso de adjudicación, ni era tal, tan pronto se considere que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, ni podía significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor. Considerar lo que no es más que transformación de un derecho impreciso en otro individualizado o referido a bienes concretos como propia y verdadera transmisión generadora de una obligación tributaria, significaría, en definitiva, extender, mediante una integración analógica y más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible”.

* **ACTE EXTINTIU DEL CONDOMINI**

STS de 22 de gener de 1993, recurs d'apel·lació núm. 2651/1989, ponent: Sr. Moreno Moreno.

“El acto extintivo del condominio en el aspecto fiscal no es un acto transmisivo de la titularidad dominical, que constituya objeto de tributación por el concepto de incremento del valor de los terrenos, pues el copropietario o condómino era ya anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que como consecuencia de la extinción se le atribuyen, ya que lo que acontece, con ésta, es la mera o simple sustitución de una porción o cuota “pro indiviso” que venía correspondiendo de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de comunidad a cada uno de los partícipes, en la atribución a éstos de una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor, por lo que la adjudicación ninguna influencia ni repercusión puede tener a efectos tributarios, ni la división practicada con tal motivo; el acto extintivo de un condominio no es adquisición “ex novo”, sino la concreción material y física de una cuota ideal en una comunidad preexistente”.

* **DISSOLUCIÓ DE COMUNITAT DE BÉNS**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 4 de novembre de 1996, recurs núm. 48/1994, ponent: Sr. Ayuso Ruiz-Toledo.

“Si se trata de la adjudicación individual de unos bienes -sin aportaciones por exceso de adjudicación- que, hasta el momento, eran de titularidad de la actora sólo en parte alícuota y a consecuencia de la disolución de la comunidad en la que integraban, lo cierto es que difícilmente pueda hablarse de que se le ha puesto de manifiesto a la misma el incremento de valor que los mismos hubieran experimentado, pues ya le pertenecían como partes de una comunidad y la mera especificación o concre-

ción en ellos de la parte alicuota que en ella tenía la demandante no ha supuesto variación alguna del valor del patrimonio de la misma. En otros términos, si dichos bienes han experimentado un incremento de valor, éste se hallaba de manifiesto en el global patrimonio de la actora y de su hermano en la misma proporción en la que sigue estando, puesto que no se ha producido una enajenación o realización de los mismos, sino que un abstracto porcentaje de una riqueza territorial determinada, se halla ahora especificado sobre una porción -mitad- tangible de dicha riqueza, pero no se ha producido lo que de suyo constituye el hecho imponible del Impuesto, que es la trasmutación del dominio -o de alguna de sus facultades- en un equivalente económico, que pone de manifiesto una elevación respecto al que tenía cuando se adquirió (o el incremento del propio patrimonio en la proporción que supera al valor de adquisición por el causante, en los supuestos transmisión gratuita)".

*** EXCÈS D'ADJUDICACIÓ HEREDITÀRIA**

STSJ de Madrid de 6 de maig de 1997, recurs núm. 1544/1994, ponent: Sr. Pérez Alférez.
 "La operación de exceso de adjudicación que conlleva necesariamente el abono del exceso constituye un acto jurídico de naturaleza onerosa, conmutativo y traslativo de dominio, que no puede ser asimilado a estos efectos a los actos de disolución de comunidad de bienes ordinaria, comunidad hereditaria, sociedad de gananciales, etc., pues para que cada coheredero adjudique su exceso al adjudicatario se precisa que previamente adquiera su porción hereditaria, la transmita y reciba a cambio el abono del exceso. Por tanto los excesos de adjudicación que se realicen al partir la herencia, son transmisiones independientes que dan lugar a un nuevo devengo del impuesto".

*** DISSOLUCIÓ DE COMUNITAT I COMPENSACIONS EN METÀL·LIC**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V0559-05, de 5 d'abril de 2005.

"Habida cuenta que con la operación objeto de consulta se transmite la propiedad de las partes necesarias para llevar a cabo la resolución de los condominios existentes, es claro que se transmite a título oneroso la propiedad de una parte del inmueble de naturaleza urbana, por lo que se realizan tantos hechos imponibles como transmisiones de cuota se precisan para lograr el reparto con las adjudicaciones de fincas y compensaciones en efectivo acordadas entre los condueños".

*** TRANSMISSIÓ DE LA QUOTA PART A L'ALTRE COMUNER**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V0429-07, de 28 de febrer de 2007.

"La transmisión de todo o parte de la propiedad de su cuota-parte en la finca urbana, supone la transmisión de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana, poniendo de manifiesto el incremento del valor que experimenten los mismos; incremento gravado por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. De acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior, y habida cuenta que con la operación objeto de consulta se transmite la propiedad de una de las partes, a la otra, para llevar a cabo la resolución del condominio existente, es claro que se transmite a título oneroso la propiedad de una parte del inmueble de naturaleza urbana, por lo que se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre el

Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, el sujeto pasivo del mismo será la persona física que efectúe la transmisión”.

2.2. Constitució i transmissió de drets reals

* TRANSMISSIÓ DE LA NUA PROPIETAT

STSJ de Múrcia de 23 de març de 2001, recurs núm. 2329/1998, ponent: Sra. Sánchez de la Vega.

“Los actores transmiten la nuda propiedad, por lo que a ellos les queda el usufructo, pero no constituyen este derecho, ya que el uso y disfrute de un bien va implícito por su propia naturaleza al derecho de propiedad (art. 238 del Código Civil). Distinto sería que los propietarios hubieran transmitido la nuda propiedad a una persona, y el usufructo a otra diferente, ya que entonces sí que estaríamos ante la constitución de un derecho real limitativo del dominio, y por tanto ante dos hechos imponible. Los actores ya tenían el uso y disfrute de las fincas, y ahora lo siguen teniendo, ya que sólo han transmitido la nuda propiedad”.

* EXTINCIÓ D'USDEFUIT

STS de 16 de gener de 1999, recurs de cassació núm. 3067/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos del precepto: ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto”.

* CONSOLIDACIÓ DEL DOMINI

STSJ de Catalunya de 30 de gener de 2002, recurs núm. 775/1998, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“Se declara la nulidad del art. 6.6, apartado E) de la Ordenanza Fiscal núm. 1.3, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Barcelona, según el cual «en la consolidación del dominio desmembrado debe exigirse al titular de la nuda propiedad la liquidación correspondiente a la diferencia de valor entre el dominio pleno y la nuda propiedad por la que no se ha satisfecho el impuesto en el momento de la desmembración»: Con base en lo dispuesto en el art.105.1 LHL y en lo declarado por la STS de 16 de enero de 1999, recaída en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 3067/1999, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los supuestos a los hace referencia tal precepto ya que la circunstancia de que los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible”.

*** USDEFRUIT DEL CÒNJUGE SUPERVIVENT**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1286-03, de 16 de setembre de 2003.
 “Si entre los bienes integrantes de la herencia se encuentra un bien inmueble radicado en un municipio que tenga establecido el Impuesto, el usufructo del cónyuge supérstite constituido “mortis causa”, y por disposición de la Ley, sobre el tercio de ese inmueble urbano está sujeto al impuesto, gravándose el correspondiente incremento de valor que experimente el terreno urbano, y sin perjuicio de las obligaciones tributarias que por este impuesto tienen los herederos concurrentes por el resto de la propiedad del inmueble adquirido “mortis causa””.

3. Supòsits de no subjecció

3.1. Terrenys rústics

*** CONSTITUCIONALITAT**

STC 233/1999, de 15 de desembre de 1999, ponent: Sr. Cachón Villar; FJ 30.
 “Entienden los Diputados recurrentes que el art. 105.2 LHL (cuya modificación por la Ley 50/1998 resulta irrelevante, a los fines del recurso) «debe desaparecer de nuestro ordenamiento» dado que al señalar que no estará sujeto al IIVTNU el incremento del valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI, no hace otra cosa que reiterar innecesariamente lo dispuesto en el párrafo anterior, en virtud del cual, el citado Impuesto grava el incremento del valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, de manera que se «dificulta arbitrariamente la comprensión de la Ley 39/1988». La pretensión de inconstitucionalidad del art. 105.2 LHL no puede ser estimada. En el supuesto de que, efectivamente, resultara innecesaria la precisión del apartado 2 del art. 105 LHL, lo más que ello podría constituir sería una mera incorrección técnica que, como hemos dicho en reiteradas ocasiones, es ajena a la jurisdicción constitucional y, por ende, no basta por sí misma para generar la invalidez del precepto (SSTC 58/1982, 37/1987, 99/1987 y ATC 451/1986)”.

*** NO SUBJECCIÓ DEL SÒL RÚSTIC: DELIMITACIÓ**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 17 de febrer de 2003, recurs núm. 2709/1997, ponent: Sr. Eseverri Martínez.
 “La delimitación del suelo rústico ha de hacerse conforme a las normas del IBI, declarando en el caso la sujeción por la acreditación insuficiente del carácter rústico del terreno transmitido; sin embargo, anula la liquidación por girarse en base a las Ponencias de Valores aprobadas en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la LHL”.

* **TRANSMISSIÓ DE TERRENYS FRACCIONATS EN CONTRA DE LA LEGISLACIÓ AGRÀRIA**

STSJ de Balears d'11 de desembre de 2001, recurs núm. 1307/1998, ponent: Sr. Socias Fuster.

“Desde la perspectiva de la legislación agraria y en concreto de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, la división o segregación de una finca rústica, para que sea conforme con dicha legislación, no basta con que la parcela resultante cumpla con la unidad mínima de cultivo, sino que dicha segregación lo sea con una finalidad de destinar las parcelas al aprovechamiento rústico ya que si la finalidad es otra distinta -como el aprovechamiento urbanístico-, ya es una actuación no amparada por dicha legislación agraria, pues lo que ésta permite, respetando siempre las unidades mínimas de cultivo, es la parcelación agraria, es decir, la división de finca rústica para que las partes divididas sigan con el destino agrícola”.

* **TERRENYS QUALIFICATS COM A URBANS**

STS de 24 d'abril de 1997, recurs de cassació núm. 4473/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La fundamentación del Impuesto ha de buscarse en las modificaciones de valor de las fincas constitutivas de solares o clasificadas de urbanas o urbanizables programadas o que vayan adquiriendo esta última condición, así tipificadas en los Planeamientos, dejando como no sujetas a él las no calificadas como tales (como ya ha quedado plasmado en el nuevo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulado en la Ley 39/1988, de 28 diciembre, sobre Haciendas Locales)»”.

* **SÒL URBANITZABLE NO PROGRAMAT**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 15 de febrer de 2002, recurs núm. 2913/1998, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“No está sujeto un terreno calificado como suelo urbanizable no programado, al ser impropcedente su consideración como terreno urbano: de la interpretación concordada de los arts. 105 y 62 LHL se desprende que el Suelo Urbanizable no Programado, no puede considerarse como suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, sino desde el momento en que cuente con un Programa de Actuación Urbanística”.

* **FINCA RÚSTICA AMB PROGRAMA D'ACTUACIÓ URBANÍSTICA APROVAT PROVISIONALMENT**

STS de 13 de juny de 2001, recurs de cassació núm. 3239/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“En la transmisión de la finca, cuando el Programa la clasificaba como suelo urbanizable programado, ha de afirmarse la sujeción al Impuesto por la vocación o expectativa inmediata del terreno: los terrenos que, aun no teniendo la condición de solar ni ostentando la clasificación formal, según norma urbanística definitivamente aprobada y oportunamente publicada, de urbanos o urbanizables programados, gozan, sin embargo, de una vocación o expectativa inmediata de serlo, es obvio que deben estar sujetos al IIVT, pues es precisamente esa posibilidad virtual próxima de ser urbanizados y edificables lo que provoca, ya antes incluso de que se

cierre todo el iter procedimental de la clasificación urbanística, el incremento del valor y lo que determina que los interesados, fundados sólo en esas inminentes expectativas, procedan a su adquisición o venta por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que pretenden atribuir a los mismos”.

*** MANCA DE PROVA**

STS de 22 de gener de 2000, recurs de cassació núm. 542/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.
 “Debe desestimarse el recurso en el supuesto de falta de prueba de la naturaleza rústica o agrícola del terreno por parte del recurrente: el art. 114 LGT impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, y teniendo en cuenta que en el caso el Ayuntamiento recurrido, desde la fase del expediente negó tajantemente que el suelo de la finca en cuestión tuviera naturaleza rústica, así como la existencia de aprovechamientos agrícolas, forestales, pecuniarios o de cualquier otra clase propia de un suelo rústico, la carga del hecho constitutivo de la pretensión de la entidad bancaria recurrente -naturaleza de suelo rústico o de aprovechamiento agrícola- incumbía forzosamente a ésta, y si a estas circunstancias añadimos que la parte recurrente ni siquiera solicitó el recibimiento a prueba, es forzoso concluir que procede la desestimación de la demanda”.

*** VALIDESA DE LES NORMES URBANÍSTIQUES**

STS de 25 de gener de 2001, recurs de cassació núm. 6475/1995, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.
 “Siendo imprescindible, para que el Impuesto cuestionado resulte aplicable, que en las normas urbanísticas vigentes al tiempo del devengo se reconozca, al terreno transmitido, la condición de solar o de suelo urbano o urbanizable programado o que vaya adquiriendo esta última condición, la sobrevenida ineficacia, por nulidad radical, de dichas normas urbanísticas en virtud de sentencia judicial firme determina, inexorablemente, sin posibilidad de convalidación (ni siquiera implícita), que, al no existir, al tiempo del devengo del Impuesto, norma urbanística alguna que fuera susceptible de otorgar al terreno de autos el carácter necesario y suficiente para estar sometido al tributo objeto de controversia, deba llegarse a la conclusión, de que la liquidación resulta inviable e ineficaz por referirse a un terreno que, en definitiva, no estaba, todavía, sujeto al gravamen”.

3.2. Societat de guanys i crisis matrimonials

Des de la Llei 52/2002, són supòsits de no subjecció i no d'exempció les transmissions fetes pels cònjuges a la societat conjugal i les fetes com a conseqüència del compliment de sentències de nul·litat, separació o divorci (article 104.3 del TRLHL).

*** EXEMPCIÓ EN NORMATIVA ANTERIOR**

STS de 30 de març de 1999, recurs de cassació núm. 5785/1993, ponent: Sr. Gota Losada.
 “La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales [art. 106.2 a)] declara exentas del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales, de modo que el actor no hizo sino aprovechar

se de una exención ejecutable “ope legis”, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios, -exención, en lugar de no sujeción-, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero de los terrenos que se le habían adjudicado”.

* TRANSMISSIÓ ALS HEREUS

STS de 4 d'abril de 2003, recurs de cassació núm. 51/2002, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Se fija la siguiente doctrina legal: “A los efectos de lo establecido en el art. 106.1 LHL, en caso de extinción de la sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges, los bienes que en la disolución de aquella correspondan al fallecido se transmiten directamente a sus herederos, quedando en su caso, dicha transmisión, sujeta y no exenta, al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y siendo la fecha inicial del período impositivo la de adquisición de los bienes por la sociedad conyugal”. Para el Alto Tribunal, la tesis de la sentencia recurrida, admitiendo la ficción de una adjudicación de bienes procedentes de una disuelta comunidad o sociedad a una persona fallecida, no puede deducirse del art. 106 LHL ni encuentra cobijo en nuestro sistema jurídico, donde la muerte extingue, inmediatamente, la personalidad jurídica y con ella, la posibilidad de recibir o transmitir bienes más allá de la propia herencia. Particularmente significativo es el precepto del art. 23 del Código Civil que, en los casos en que no sea posible probar quién ha muerto primero de los llamados a suceder, presume muertas todas las personas al mismo tiempo y “no tiene lugar la transmisión de derechos de uno a otro”. Es más, con la tesis cuya corrección resulta necesaria y contra lo dispuesto en la norma de derecho civil que acabamos de citar, en caso de muerte simultánea de ambos cónyuges se llegaría al absurdo de que todos los bienes inmuebles urbanos comunes del matrimonio quedarían exentos de plus-valía al transmitirse a sus herederos”.

4. Exempcions

4.1. Exempcions objectives

* INCLUSIÓ EN CONJUNT HISTÒRIC

STS de 16 d'abril de 2002, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 25/2001, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Conforme a la doctrina de esta Sala, no estamos en presencia de un supuesto de exención, dado que el art. 69.3 de la Ley 16/1985 dispone que «en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales en el párrafo primero la norma se ha referido a la contribución territorial urbana cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles». Dos son, por tanto, los condicionantes para apreciación de la exención: que el Ayuntamiento respectivo la establezca en la Ordenanza facultad indudablemente

discrecional, según ha subrayado la doctrina de esta Sala y que se hayan realizado tales obras. Puesto que la sentencia impugnada no declara probada la existencia de tales Ordenanzas en el caso del Ayuntamiento de El Puerto de Santa María, ni la realización de las obras, es manifiesto que la exención era de imposible existencia. (...). Desde que un edificio construido en un terreno incluido dentro del Conjunto alcanza la calificación de perteneciente a éste, no experimenta aumento de valor, dadas las limitaciones que al derecho de propiedad inmobiliaria, en tales condiciones, establecían los artículos 16 a 36 (especialmente el 33) de la Ley 13 de mayo de 1933, ratificados por los artículos 2 y 3 de la Ley de 22 de diciembre de 1955, que afectaron, durante su vigencia, al inmueble transmitido, ello sin perjuicio de declarar que la sujeción puede ser sólo parcial si se demuestra que hubo aumentos de valor anteriores a la declaración de Monumento”.

*** SUPÒSITS DE “CONGELACIÓ DEL VALOR”**

STSI de Balears de 30 de maig de 1998, recurs núm. 1553/1996, ponent: Sr. Delfont Maza.

“En cuanto a los conjuntos histórico-artísticos, como es el caso, la jurisprudencia ha declarado que, ante la presunción normativa de congelación de incremento de valor, carece de validez la liquidación girada por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Las limitaciones no nacen como consecuencia de la declaración formal de conjunto histórico-artístico, sino de la simple incoación del expediente, porque a partir ya de ese momento entran en juego las diversas restricciones que, como cargas, se imponen al propietario del edificio y del suelo. Por consiguiente, ante la congelación del valor de los terrenos, es evidente que no se ha producido un incremento del valor del mismo, por lo que resulta manifiesto que en el caso se infringe la ley en tanto que, siendo el incremento del valor el presupuesto de la sujeción al impuesto, ha desaparecido el hecho imponible que lo determina”.

*** PRINCIPI DE RESERVA DE LLEI**

STSI de la Comunitat Valenciana de 6 de maig de 1998, recursos núm. 2049/1995 y 2543/1995, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“La Administración municipal puede modular los aspectos económicos de la exención, hacerla más o menos intensa según los contenidos determinantes de las limitaciones que se imponen, atendiendo a la realidad concreta de cada uno de los edificios, integrados en el conjunto. Lo que no puede es ignorar de manera absoluta la existencia de la misma porque las ordenanzas municipales no la contemplen, pues ello significaría tanto como dejar el hecho imponible en manos del poder reglamentario de la administración, rompiendo con el principio de reserva de Ley que establece el artículo 31 de la Constitución española”.

*** ABSÈNCIA D'INCREMENT DE VALOR**

STSI de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 9 d'octubre de 1996, recurs núm. 756/1995, ponent: Sr. Villar Rojas.

“Existe una consolidada doctrina jurisprudencial que sostiene que cuando un bien es calificado individualmente como histórico-artístico o forma parte de un conjunto o una zona que haya merecido esta calificación, el conjunto de limitaciones y car-

gas que de esta calificación recaen sobre el derecho de propiedad (de conformidad con la Ley 16/1985, de 25 junio, de Patrimonio Histórico Español) determina la congelación del valor de los terrenos con lo que se establece la presunción legal de que no experimentan incremento alguno de valor mientras subsistan aquellos presupuestos, salvo prueba en contrario. Por esta razón, en las transmisiones de estos bienes, no se da el hecho imponible del impuesto municipal de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La congelación del valor del bien es una presunción que opera como contrapartida a las limitaciones y gravámenes que recaen sobre el mismo en razón de su calificación, con independencia del valor de mercado del bien, que responde a muy variadas razones. De otra parte, el incremento de valor de esta clase de bienes que debe considerarse como tal no es el catastral, ni incluso el valor de mercado, sino el que se produzca como consecuencia de la realización por el propietario, a su cargo, de obras de conservación, mejora de rehabilitación en esos inmuebles; si bien, en este supuesto, serán de aplicación las exenciones establecidas por el legislador con el fin de fomentar estas actuaciones dirigidas a la conservación del inmueble”.

4.2. Exempcions subjectives

4.2.1. Organismes administratius

* BANC D'ESPANYA

STS de 22 de gener de 1997, recurs de cassació núm. 2794/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó i STS de 30 d'abril de 2001; recurs de cassació núm. 224/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El apartado a) del art. 106.2 LHL únicamente prevé la exención a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales a las que pertenezca el Municipio de la imposición, así como de sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo. Con lo cual, resulta inviable que pueda entrar en juego, en favor de cualquier otra entidad de derecho público, o cualquier otra clase de Organismo autónomo (comercial o industrial), la exención prevista para las mencionadas administraciones territoriales y Organismos autónomos administrativos. Ya el art. 3 del Decreto-Ley 18/1962, de 7 junio, declaraba no aplicables al “Banco de España” las disposiciones de la Ley de Entidades Estatales Autónomas; y posteriormente la Ley 30/1980, de 21 junio, reguladora de los órganos rectores del “Banco de España”, señala en su art. 2 el régimen jurídico de la citada entidad, especificando que “no le será de aplicación la legislación sobre Contratos del Estado y Patrimonio del Estado, ni la Ley General Presupuestaria, así como tampoco las normas reguladoras de los Organismos Autónomos”. En consecuencia, no se puede predicar el carácter de Organismo Autónomo de dicha entidad, cuando su régimen jurídico queda expresamente excluido del de los Organismos Autónomos. Producida la transmisión el 14 de junio de 1990, la normativa de aplicación es la LHL (DA novena), de la que se deduce la plasmación ex novo de un radical cambio legislativo, que produce sus efectos desde su vigencia y, en consecuencia, aplicable al caso de autos, dada la citada fecha de la escritura notarial de transmisión. Desde el 1 de enero de 1990 han quedado suprimidas las exenciones previstas, en favor del “Banco de España” en las

normas específicas, singulares o sectoriales constituidas por los arts. 3 del Decreto-Ley 18/1962, de 7 junio, y 2 de la Ley 30/1980, de 21 junio. Y tal situación sólo ha sido modificada, restaurando el status, aunque con mayor amplitud, previsto en los dos mencionados preceptos, con la Ley de Autonomía de dicha entidad 13/1994, de 1 junio, cuyo art. 5 prevé, para las relaciones jurídico-fiscales que se materialicen a partir del día 3 de dicho mes y año, que “el “Banco de España” gozará del mismo régimen tributario que el Estado”-quedando, por tanto, desde tal fecha, subsumido en el supuesto de exención establecido en el art. 106.2, a) LHL”.

*** CAIXA POSTAL**

STSJ de Castella-la Manxa d'1 d'abril de 1997, recurs núm. 584/1995, ponent: Sr. Rodríguez Morata.

“Estableciendo el art. 110 LHL que la fecha de la transmisión es el momento en que se devenga el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta que habrá que estar en principio de la fecha del 16-9-1994 para determinar las circunstancias concretas del devengo del impuesto. Resulta probado que en esa fecha la “Caja Postal, S.A.” ostentaba naturaleza propia de las sociedades de capital o anónima, que, en principio, por su misma naturaleza jurídica no están exentas de la tributación correspondiente. Ahora bien, supuesto que el Impuesto se devenga por el período comprendido entre el 18-11-1988 y el 16-9-1994, podría sostenerse que en ese ínterin la recurrente debe beneficiarse de su pretérita condición de organismo autónomo que tenía atribuida la extinta “Caja Postal de Ahorros”, y, más concretamente, de conformidad con el art. 106 LHL la actora podría estar exenta del Impuesto por tratarse de un organismo autónomo de carácter administrativo. Ello no obstante, teniendo en cuenta que de conformidad con el Decreto 1097/1977, de 1 abril, la extinta “Caja Postal de Ahorros” tenía la condición de organismo autónomo “de carácter comercial, industrial y financiero”, y no específicamente de carácter administrativo, habrá que concluir que tampoco en base a este último razonamiento la recurrente podría aprovecharse de la exención por no haber ostentado en ningún momento la condición de organismo autónomo “de carácter administrativo”, sino la de un organismo de esencial carácter financiero”.

*** ORGANISMES AUTÒNOMS COMPLEXOS**

STS de 29 de març de 2003, recurs de cassació núm. 4083/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“Se fija la siguiente doctrina legal sobre: “Que el Instituto de la Vivienda Autónoma de Madrid, organismo de carácter comercial y financiero de la Comunidad Autónoma de Madrid, no está exento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por no resultarle de aplicación la exención, prevista en el art. 106.2 a) de la Ley de Haciendas Locales exclusivamente para los organismos autónomos de carácter administrativo de dicha Comunidad”.

*** INSTITUT DEL SÒL I L'HABITATGE D'ARAGÓ (ISVA)**

STSJ d'Aragó de 14 de febrer de 2002, recurs núm. 14/2000, ponent: Sr. Esteras Iguacel.

“No se encuentra exento, por tratarse de entidad autónoma de carácter comercial, industrial o financiero y no de organismo autónomo de carácter administrativo”.

* **INSTITUT CATALÀ DEL SÒL (INCASOL)**

STSJ de Catalunya de 26 d'octubre de 2000, recurs núm. 2287/1997, ponent: Sr. Táboas Bentanachs.

“No està exento el «Institut Català del Sòl» (INCASOL), por ser una entidad autónoma de carácter comercial, industrial o financiero y no organismo autónomo de carácter administrativo”.

* **RENFE**

STS de 27 d'abril de 2002, recurs de cassació núm. 76/1997, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La configuración de RENFE como un ente con personalidad propia, distinta de la del Estado, impide cualquier extensión a la misma de lo que es el régimen fiscal propio de los bienes de éste, y, a los efectos del impuesto municipal sobre incrementos del valor de los terrenos, excluidos del tráfico jurídico, exclusión que es cierta, pero en tanto no se produzca la desafectación, pues en dicho momento el bien se integra con todas sus consecuencias en el tráfico privado”.

* **AUTORITATS PORTUÀRIES**

STSJ de Múrcia de 24 de març de 1998, recurs núm. 800/1996, ponent: Sr. Maurandi Guillén.

“El texto del art. 51 de la Ley 27/1992 («Las Autoridades portuarias quedan sometidas al mismo régimen tributario del Estado») proclama una inequívoca e incondicional equiparación a efectos tributarios entre las Autoridades Portuarias y el Estado, por lo que, por imperio de dicho precepto, la aplicación de la exención del art. 105.2, a) de la LHL parece en principio obligada. Pero es que el análisis de la naturaleza de las «Autoridades Portuarias» permite, por vía de interpretación teleológica, ratificar lo que ya con bastante claridad resulta de la simple lectura gramatical del precepto de que se viene hablando”.

* **JUNTES DE COMPENSACIÓ**

STSJ de Castella-la Manxa de 6 de març de 2001, recurs núm. 113/2000, ponent: Sr. Montero Martínez.

“El privilegio de ser consideradas administración sólo es predicable respecto a funciones propiamente administrativas cuya ejecución les está encomendada: así para la expropiación forzosa, de la que pueden ser beneficiarias (art. 158.1 Ley del Suelo); la vía de apremio para el cobro de sus créditos (art. 160.4); la prohibición de interdictos (art. 135 Reglamento de Gestión); también sólo para determinados casos es aplicable el art. 158 de la Ley del Suelo que permite la interposición de recurso de alzada frente a las resoluciones de la Junta y a resolver por la Administración actuante. Respecto al resto de la actividad de la Junta de Compensación, no puede entenderse que sea propiamente administrativa, sino que actúa como entidad privada que gestiona los intereses de los integrantes de la Junta; así será el caso de cuando contratan la adjudicación de obras, adjudican parcelas, las vendan o concierten préstamos. Todos estos actos los realizan sometidos al derecho privado”.

4.2.2. Institucions benèfiques o beneficodocents

4.2.2.1. Legislació anterior

* **HOGAR MADRE DE DIOS-CENTROS BENÉFICOS REUNIDOS, D'HARO**

STS d'11 de març de 1997, recurs de cassació núm. 13674/1991, ponent: Sr. Sala Sánchez.
 “El reconocimiento de la exención tributaria contenida en el Texto refundido de 1986 -art. 353.1.d)-, posteriormente incorporada al art. 106.2.c) de la LHL, es una necesidad insoslayable, pues se trata de una exención subjetiva, sin sujeción a ningún otro requisito distinto del carácter benéfico de la Entidad, no condicionada, por tanto, a su reconocimiento en la Ordenanza Fiscal correspondiente, y sin la limitación que recogía el art. 520 del Texto Articulado de la Ley de Régimen Local de 24 junio 1955, en el sentido de que no podían comprenderse en el beneficio tributario “los locales o dependencias destinados a alguna industria o cualquier otro uso de carácter lucrativo”, habida cuenta que esta restricción no ha pasado a los actuales y mencionados Textos Legales en vigor y que, además, en la fase probatoria de la primera instancia, se ha acreditado que los ingresos generados por los inmuebles gravados se imputan al cumplimiento de las finalidades benéficas de la Institución”.

* **QUALIFICACIÓ DE L'ENTITAT**

STSI de Galicia de 18 de maig de 1995, recurs núm. 8105/1993, ponent: Sr. Caamaño Anido.

“Aunque falte una disposición reglamentaria que desarrolle el art. 106 LHL detallando, por vía de ejemplo, los supuestos en que una institución tiene formalmente la calificación de benéfica, o aunque el tenor de la Ley no sea más explícito [como sí lo es, por ejemplo, a los efectos de reconocer la exención del IBI en el art. 64.j)], doctrina y jurisprudencia se han pronunciado suficientemente sobre la interpretación que debe hacerse de la expresión legal “instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes”. En efecto, incluso respecto de la misma sociedad recurrente, el TEAC señaló que el incremento de valor experimentado por un inmueble de su propiedad no estaba exento a los efectos del Impuesto de Plusvalía porque: 1) Carece de la calificación formal otorgada por los Organismos competentes de la Administración: Ministerio del Interior, en el primer caso, y Ministerio de Educación y Ciencia, en el segundo. 2) Una interpretación lógica, literal y conforme al sentido gramatical de las palabras conlleva a entender que cuando la Ley dice que quedarán exentas las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, está exigiendo un atributo adquirido a través de un procedimiento establecido en una norma especial y otorgado por órganos competentes para ello, pues en otro caso la norma no hubiera exigido un “tener” sino un “ser”, de la misma manera que una asociación dedicada a fines asistenciales o educativos, culturales o deportivos no es acreedora a ningún beneficio si no es reconocida como tal por el Consejo de Ministros, en cuyo acuerdo de declaración deben específicamente concretarse los beneficios económicos fiscales o administrativos que pudieran alcanzarle, circunstancia que no se da en el presente caso. Tales asertos son perfectamente trasladables al vigente Impuesto Municipal, que transcribe literalmente el tenor de la exención del derogado Real Decreto Legislativo 781/1986. A pesar de dedicarse la “Sociedad Círculo de las Artes” a fines recreativos, culturales y,

en su caso, asistenciales, no reúne los presupuestos distintivos de los establecimientos benéfico o benéfico-docentes, caracterizados por la realización de actividades asistenciales de naturaleza benéfica en favor de colectivos de marginados o simplemente necesitados”.

* **MUTUALITAT DE PREVISIÓ SOCIAL**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0724-03, de 2 de juny de 2003.

“En la operación a que alude la consulta no resulta aplicable la exención, ya que el transmitente no tenía en el momento de la transmisión momento la naturaleza de Mutualidad de Previsión Social. De acuerdo con el art. 107.1.b) LHL, respecto de dicha operación, la condición de sujeto pasivo contribuyente recaía en la entidad transmitente, al tratarse de una transmisión efectuada a título oneroso, sin que la existencia de pactos o cláusulas entre las partes sobre el pago del impuesto alteren la comentada condición legal del sujeto pasivo (art. 36 LGT) y por lo tanto, en el supuesto de falta de pago del tributo, la Administración debe dirigirse contra el sujeto pasivo definido legalmente, siendo ello independiente de las consecuencias o efectos jurídico-privados del posible incumplimiento de un pacto o cláusula contractual”.

4.2.2.2. Llei 49/2002

* **CARÀCTER INNOVATIU**

STSJ de Catalunya de 18 de juliol de 2007, rotlló d'apel·lació núm. 104/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, es claramente innovativa en la materia que tratamos, tanto para el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sobre el que versa el presente litigio como para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles al que se remite la exención sobre el primero. Así lo anuncia ya la propia Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, cuando señala en su Apartado II (...).

Por su parte, el análisis comparativo de las regulaciones contenidas en las citadas Leyes 30/1994 y 49/2002, evidencia una notoria ampliación de las exenciones en materia de los dos tributos locales referidos: A) Respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, (...) con el régimen legal anterior, se excluía la exención en tres importantes casos: a) bienes cedidos a terceros mediante contraprestación; b) bienes no afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica; y c) bienes que no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica. La exención prevista en la Ley 49/2002 es mucho más amplia, al disponer su art. 15.1 (...). B) En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el régimen aplicable bajo la Ley 30/1994 había de completarse con la doctrina legal contenida la STS de 16 de junio de 2000, y con las particularidades, para las transmisiones lucrativas, que quedan destacadas en nuestra sentencia de 17 de febrero de 2002, que es la transcrita en la sentencia de instancia. La Ley 49/2002, como ya se anuncia en su Exposición de Motivos y ha quedado señalado, introduce una sustancial novedad en estos casos de transmisiones lucrativas: “Estarán exentos del

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos” (art. 15.3, párrafo primero), de forma que, en esencia, se pasa de un sistema de exención mixto a un sistema de exención exclusivamente subjetivo. Y respecto de las transmisiones onerosas, que son las que aquí nos interesan, se dispone en el párrafo segundo del mismo art. 15.3 de la Ley 49/2002 que: “En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. En definitiva, la resolución del caso enjuiciado vendrá condicionado por la interpretación que se dé al inciso del art. 15.1 de la Ley 49/2002, cuando exceptúa de la exención del IBI (con sus correspondientes efectos en el impuesto de que aquí se trata) “los [bienes] afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

* **BÉNS AFECTES A EXPLOTACIONS ECONÒMIQUES NO EXEMPTES DE L'IS**

STSJ de Catalunya de 18 de juliol de 2007, rotlló d'apel·lació núm. 104/2006, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Partiendo de la mencionada proclamación legal de que “el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica” (párrafo segundo del requisito 3.º del artículo 3 de la Ley 49/2002), entiende la Sala, en coincidencia con el criterio expuesto de la Dirección General de Tributos, que la excepción del art. 15.1 de dicha Ley a “los [bienes] afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades” hace referencia a los bienes de las entidades sin fines lucrativos que están afectos a tales explotaciones por dichas entidades, por cuyos rendimientos tendrían que tributar las mismas entidades sin fines lucrativos (arts. 8 y siguientes de la Ley 49/2002), las cuales, a la vez, habrían de tributar también por IBI respecto de los bienes afectos a ellas. Por el contrario, ha de resultar irrelevante, cuando el bien inmueble sea objeto de arrendamiento (actividad, se insiste, que no se considera legalmente como explotación económica), el hecho de que el arrendatario afecte o no dicho inmueble a una actividad económica, y sea cual fuere esta actividad económica, y esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto o no, y exento o no, a cualquier impuesto personal (sociedades, renta o renta de no residentes)”.

* **APLICACIÓ DIRECTA DELS BENEFICIS FISCALS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo241-06, de 9 de febrer de 2006.

“La Administración tributaria, sea estatal o local, aplicará directamente el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, una vez que tenga conocimiento de que el sujeto pasivo es una entidad de las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de dicha Ley que decidió aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 en los períodos impositivos en los que se plantea su aplicación.”

4.2.3. Caixes d'estalvis

* **MONTES DE PIETAT I OBRES BENÈFIQUES I SOCIALS**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 12 de gener de 1998, recurs núm. 2892/1995, ponent: Sr. Manglano Sada.

“La vigente LHL establece idéntica exención subjetiva en su art. 106.2,c) debiendo interpretarse tal norma de forma que la exención de las Cajas de Ahorro deberá limitarse a los Montes de Piedad y las obras benéfico-sociales y, constando que la transmisión gravada por la Administración municipal no correspondía a ninguna operación benéfico-social, deberá concluirse que no cabe postular para la misma exención alguna, tal como acertadamente resolvió la Corporación demandada”.

* **CONSTRUCTORA BENÈFICA DE LA CAIXA DE MADRID**

STSJ de Madrid de 8 d'abril de 1997, recurs núm. 1348/1994, ponent: Sr. Lescure Ceñal.

“Conforme al art. 106.2, c) LHL, en orden a la exención impositiva afectante a los incrementos de valor resultantes, basta con que las instituciones benéficas disfruten de la correspondiente calificación legal o administrativa, desapareciendo el antiguo requisito de la afección del terreno a los fines propios de la institución y la necesidad de que el Ayuntamiento titular de la imposición acordase la exención y la recogiera en su ordenanza tributaria. La previsión estatutaria para la “Constructora Benéfica de la Caja de Madrid” de medios económicos de autofinanciación y de obtención de ventajas y subvenciones estatales, no tiene por qué enervar lo más mínimo su finalidad desinteresada de construcción de viviendas sociales, lo que no es incompatible, como es lógico, con la disposición de recursos y de beneficios derivados de sus operaciones comerciales para la reinversión en la función social constructora”.

* **FINES BENÈFICS I SOCIALS**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 2 de juny de 1997, recurs núm. 754/1994, ponent: Sr. Eseverri Martínez.

“Los fines benéfico sociales de las Cajas de Ahorro constituyen una actividad, en cierto modo, residual si se la compara con la finalidad eminentemente financiera de la institución, sino porque así ha venido a reconocerlo el Tribunal Constitucional en sendas sentencias las de 7 febrero 1984 y 22 marzo 1988, en donde el máximo intérprete de la Constitución ha dicho que ni los fines perseguidos por las cajas de ahorros son principalmente de carácter benéfico, correspondiéndose más bien con los propios de una entidad de crédito, ni sus actividades se han mantenido fieles a las que configuraron sus principios fundacionales, pues se ha producido un cambio cualitativo al transformarse su inicial actividad crediticia de carácter benéfico (crédito barato a clases menesterosas) en actividad crediticia sometida a leyes del mercado comunes a los demás intermediarios financieros, por lo que si se llegara a considerar a las cajas de ahorro como entidades benéficas susceptibles de ser declaradas exentas en los términos que lo prevé el art. 106.2, c), LHL, se estaría operando un quebranto de los principios constitucionales de generalidad e igualdad en la aplicación de este Tributo. Quebranto del principio de generalidad, porque no existe razón objetivable que justifique semejante trato de excepción para las cajas de ahorros, al no hallarnos en presencia de una entidad con fines benéficos. Quebranto del

principio de igualdad tributaria, porque se le estaría deparando para las cajas de ahorros un trato tributario distinto al resto de las entidades financieras que, al igual que aquéllas, se dedican a la intermediación financiera”.

*** RESIDÈNCIA UNIVERSITÀRIA AFECTA A L'OBRA BENÈFICA I SOCIAL D'UNA CAIXA D'ESTALVIS**

STS de 30 d'abril de 2001, recurs de cassació núm. 185/1996, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Para la aplicación del beneficio fiscal no es preciso que todas las actividades que se realicen en tal residencia sean gratuitas para todos los estudiantes o residentes, sino que basta el hecho de que las mismas no representen una fuente de ingresos lucrativos para la Caja. Así se ha entendido por las SSTs de 7 de mayo y 15 de junio de 1993, 20 de junio y 23 de septiembre de 1994 y 22 de septiembre de 1995, en las que se declara que debe aplicarse la exención del IMIVTNU cuando la Caja haya celebrado un convenio con la Universidad en virtud del cual se haya comprometido a subvencionar «parcialmente» la estancia y/o formación de un grupo de estudiantes o residentes en una Residencia afecta a su Obra Benéfico-Social, pues, con independencia de que las citadas estancia y/o formación no fueran gratuitas para todos los afectados y de que el Centro o Residencia gozase o no de la calificación administrativa de entidad benéfico-docente, es evidente que, para la Caja de ahorros, no representa fuente de ingresos, sino parte de la función benéfico-social de su Obra”.

*** EXEMPCIÓ RELATIVA**

STS de 9 de desembre de 2000, recurs de cassació núm. 2370/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“No existe una absoluta exención tributaria de carácter subjetivo, respecto del presente impuesto, a favor de las Cajas de Ahorro, pues el ordenamiento únicamente reconoce una exención relativa, de tipo objetivo, en el art. 106.2 LHL, en las transmisiones de propiedades efectuadas por las instituciones que desarrollen, precisamente en ellas, actividades benéficas o benéfico-docentes (que deben ser objeto de cumplida prueba), entre las cuales pueden encontrarse las Cajas de Ahorro”.

*** EXEMPCIÓ OBJETIVA**

STS de 9 de desembre de 2000, recurs de cassació núm. 2370/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz i STS de 7 juny de 2002, recurs de cassació núm. 2194/1997, ponent: Sr. Gota Losada.

“Las Cajas de Ahorros no disfrutaban de exención subjetiva, sino objetiva, por la transmisión de determinados terrenos: Tal exención absoluta subjetiva no existe, y el ordenamiento únicamente reconoce una exención relativa, de tipo objetivo, en el art. 106.2 LHL, en las transmisiones de propiedades efectuadas por las instituciones que desarrollen, precisamente en ellas, actividades benéficas o benéfico-docentes (que deben ser objeto de cumplida prueba), entre las cuales pueden encontrarse las Cajas de Ahorro. Así lo ha entendido constantemente esta Sala, que ha circunscrito la exención a la adquisición de locales concretos en que se desarrollaran actividades estrictamente de beneficencia, sin que la exención pueda tampoco beneficiar a los inmuebles que dejen de estar afectos al uso o destino que motiva la exención por haber sido enajenados”.

4.2.4. Església catòlica

La disposició novena de la Llei 49/2002, de 23 desembre, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius al mecenatge, es refereix al règim tributari de l'Església catòlica i d'altres esglésies, confessions i comunitats religioses, i estableix que el règim previst als articles 5 a 15, ambdós inclosos, serà d'aplicació a l'Església catòlica i a les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol. També serà d'aplicació a les associacions i entitats religioses compreses a l'article V de l'acord sobre assumptes econòmics subscrit entre l'Estat espanyol i la Santa Seu.

* **DONACIÓ D'IMMOBLES**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. V2263-05, de 7 de novembre de 2005.

“En el supuesto de transmisión de bienes inmuebles por medio de una donación, el devengo del impuesto se producirá en la fecha en que realmente se realice la citada donación, en los términos establecidos en el artículo 633 del Código Civil. Al tratarse de una donación realizada en favor de una entidad religiosa de la Iglesia Católica, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede y la mencionada disposición adicional novena de la Ley 49/2002. Dado que como hemos visto, la consultante tiene la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo, le resulta de aplicación el Título III de la Ley 49/2002. Dentro de dicho Título III, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 49/2002 establece la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los siguientes términos: “Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley”.

* **DOCTRINA LEGAL PRÈVIA A LA LLEI 49/2002**

STS de 16 de juny de 2000, recurs de cassació en interès de la Llei núm. 6960/1999, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“Se fija como doctrina legal: “1) Que la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos, el 3 de enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el artículo 106.1, aps. c) y e), de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o de la aplicación directa de estas últimas, sólo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social; 2) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e Instituciones de ella

dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del Clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad”.

*** AFECCIÓ DELS TERRENYS**

STSJ de Catalunya de 27 d'octubre de 2003, recurs núm. 61/2003, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El dato esencial será la afección, dado el carácter mixto de la exención, que en las transmisiones onerosas se referirá al momento de generarse la plusvalía, pero que en las lucrativas hay que referir al destino del bien y también al destino del producto de la venta del bien (sin perjuicio de gravar, si procede y sin exención, esa venta), de forma que acreditado en las actuaciones que la vivienda adquirida a título hereditario se enajenó posteriormente y que su producto se destinó íntegramente a los fines benéficos de la entidad, hay que concluir declarando el derecho a la exención”.

4.2.5. Concessions administratives revertibles

*** EXISTÈNCIA DE CONCESSIÓ ADMINISTRATIVA**

STSJ del País Basc de 16 setembre de 2003, recurs d'apel·lació núm. 375/2002, ponent: Sr. Da Silva Ochoa.

“La concesión administrativa no es el acto de conceder la titularidad de cualquier derecho por parte de la Administración, sino un término preciso que designa un tipo de relación de Derecho Público de la que se derivan cargas y beneficios bien determinados. El objeto de la concesión administrativa no puede ser sino la gestión de un servicio público, el uso privilegiado o exclusivo de un bien de naturaleza demanial o la combinación de ambas cosas (STS de 31-10-92, STSJ Baleares 17-11-00). No es la concesión administrativa el único instrumento para alcanzar estos objetivos, pero sólo son concesiones administrativas los negocios jurídicos que tienen este contenido. Resulta incontrovertido entre las partes que los terrenos en cuestión no estaban afectos al uso o servicio público, por provenir del Patrimonio Municipal del Suelo definido tanto en los arts. 171 a 174 del TR de la Ley del Suelo de 1976 como en los arts. 276, 280 y 287 a 289 del TR/1992. La cesión del derecho de superficie, o de cualquier otro, sobre terrenos que no pertenecen al demanio no puede entenderse incluida, en consecuencia, dentro de la disciplina jurídica de la concesión administrativa demanial (ni guarda relación, obviamente, con la concesión de servicio público), por mucho que sea una administración quien conceda el derecho, pues en tal caso la expresión se emplea en su sentido vulgar, no en su específico significado técnico”.

*** QUALIFICACIÓ DE LA CONCESSIÓ COM A REVERTIBLE**

STS de 28 de maig de 1993, recurs d'apel·lació núm. 2640/1989, ponent: Sr. Moreno Moreno.

“Para la calificación de la concesión administrativa como “revertible” ha de atenderse al sentido usual del término, y, por tanto, entender que con ello quiere referirse a todas aquellas concesiones administrativas que entrañen una posible y futura reversibilidad de los terrenos afectos a las mismas, puesto que de haberse querido dar otro sentido, tal como entender aplicable la exención únicamente en el supuesto de revertir los terrenos al Estado, se hubiera especificado así en el precepto, mencionando expresamente el momento en que debe producirse esa reversión en el tiempo para considerar aplicable la exención”.

* **PROCEDÈNCIA DE L'EXEMPCIÓ**

STSJ de Madrid de 17 de maig de 2002, recurs d'apel·lació núm. 38/2002, ponent: Sr. Lescure Ceñal.

“El Tribunal Supremo ha mantenido que no cabe una venta de los terrenos sobre los que se asienta la estación de servicio con independencia de las instalaciones de ésta y de la concesión que autoriza su uso, y esta vinculación de los terrenos a la concesión y al destino final para el ente público concedente cuando reviertan a él, al término de la misma, cualquiera que sean las transmisiones que se produzcan durante su vida, excluye la posibilidad de incrementos de valor en dichos terrenos que no deriven únicamente de la actividad ejercida sobre ellos y justifica la exención concedida. Asimismo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha aclarado en las sentencias mencionadas que la citada exención no se reduce sólo a las transmisiones que tengan lugar en favor del ente público concedente al producirse la reversión de los terrenos afectos a la concesión al transcurrir el plazo de su duración, sino que abarca a todas las transmisiones que se produzcan durante la vigencia de la concesión, pues en todas ellas queda subsistente la reversión de los terrenos al ente público. Procede efectivamente la aplicación de la cuestionada exención del pago del impuesto, por cuanto que los terrenos objeto de las transmisiones a que remiten las liquidaciones de autos están afectos a la concesión administrativa de la que es titular la entidad «Centro de Transportes de Coslada, SA» y los mismos habrán de destinarse a los usos previstos en la concesión y revertirán al ente público concedente al término de la misma, sin que quepa realizar transmisión alguna al margen de ella, por lo que se dan los presupuestos y condiciones establecidos en el artículo 106-2-f) de la Ley 39/88 para declarar la exención de que se trata”.

4.3. Fusió d'empreses

4.3.1. Criteris generals

* **ACORD EXPRÉS DE L'AJUNTAMENT**

STS de 2 de desembre de 2000, recurs de cassació núm. 1406/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La necesidad de este acuerdo, diáfananamente incluido en el art. 106.3 LHL [derogado], no ofrece la menor duda, pudiendo los Ayuntamientos basar su negativa en cualquier circunstancia, tanto atañente a las empresas fusionadas como a la propia Administración local, no teniendo obligación alguna de conceder el citado beneficio, siendo motivo suficiente y lógico para su denegación el simple hecho de

la merma de ingresos para la Hacienda Municipal, sin contrapartida apreciable”.

*** NORMATIVA ESPANYOLA D'ADAPTACIÓ FISCAL A LES NORMES COMUNITÀRIES**

STS de 26 de gener de 2001, recurs de cassació núm. 7019/1995, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“No puede aceptarse la alegación referente a la infracción de la Directiva Comunitaria 90/434/, de 23 de Julio de 1990, pues la misma, dirigida a los Estados miembros, previene, en su art. 12, que estos, “pondrían en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativa necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva antes del 1 de Enero de 1992, informando de ello inmediatamente a la Comisión” y España cumplió la norma mediante la Ley 29/1991, derogando la Ley 76/1980 y el art. 106.3 LHL, pero con efectos desde 1 de Enero de 1992, como la propia Directiva había previsto”.

*** COMPENSACIÓ A LES ENTITATS LOCALS**

STS de 17 de gener de 1997, recurs de cassació núm. 11879/1991, ponent: Sr. Gota Losada.

“Aunque no sea aplicable, por razón de su vigencia, conviene conocer que el art. 9.2 LHL ha establecido que las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan y que el art. 15 de la Ley 29/1991, de 16 diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que ha regulado la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en los supuestos de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, ha exceptuado esta exención de la obligación de compensar su coste por parte del Estado”.

*** LLEI 29/1991**

STSI de Madrid de 7 de maig de 1996, recurs núm. 52/1994, ponent: Sr. Arozamena Laso.

“La anterior bonificación prevista en el art. 106.3, del 99 por 100 de la cuota para las fusiones de empresas de la Ley 76/1980 ha sido suprimida por la Ley 29/1991, de 16 diciembre -a partir del 1 de enero de 1992- en adecuación de nuestro sistema tributario a la Directiva 90/434 del Consejo de la CEE, derogando la Ley 76/1980 y el art. 106.3. El impuesto, desde la entrada en vigor de la indicada Ley 29/1991, y en particular su art. 15, no se devenga con ocasión de las transmisiones de terrenos de Naturaleza Urbana derivadas de las operaciones de fusión de empresas reguladas en la Ley 29/1991, siendo luego la ulterior transmisión la que resultará gravada y el número de años -período impositivo- no queda interrumpido por la transmisión derivada de aquellas operaciones con lo que se mantiene la neutralidad fiscal de aquellas fusiones, escisiones u otras operaciones legalmente previstas y así se difiere el gravamen a las transmisiones posteriores a dichas operaciones”.

*** FINALITATS DE FRAU O EVASIÓ FISCAL**

STSI de La Rioja de 17 de maig de 1997, recurs núm. 637/1995, ponent: Sr. Ruiz de Palacios Villaverde.

“La voluntad legis y legislatoris de la Ley 29/1991, era, sin perjuicio de la de cumplimiento de la normativa comunitaria (Directiva 90/434), la de fomentar la actividad empresa-

rial, agilitzando la realización de las operaciones mercantiles que regulaba mediante la simplificación de trámites (basta la comunicación de las operaciones al Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo a su realización). Si se probara que fueron realizadas principalmente con fines de fraude o evasión fiscal se perdería el derecho al régimen especial, procediendo la administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos que intervinieron, pero la declaración de fraude de ley en materia tributaria regulada en el artículo 24 LGT exige un procedimiento especial, regulado en la fecha de los autos por el Real Decreto 1919/1979 (hoy en día tras la modificación del artículo 24 por la Ley 25/1995, de 20 julio, ha de estarse a la misma y a la modificación que en el procedimiento estableció el Real Decreto 830/1993, de modificación de procedimientos tributarios), con lo que demandando la aplicación de la institución del fraude de ley en materia tributaria hay que estar a su régimen jurídico, el cual proscribía, una vez declarado éste en firme, la aplicación de sanciones”.

*** ENTITATS NO RESIDENTS**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 10 de març de 2003, recurs núm. 2990/1997, ponent: Sr. Esevenri Martínez.

“Es improcedente la liquidación por el impuesto en la aportación de terrenos realizada por una entidad no residente a una entidad sucursal de ésta en el marco de una ampliación de capital, pues no existe transmisión de valores al no existir dos personas jurídicas que intervengan en la transmisión. Igualmente es improcedente la liquidación por la incorporación de una entidad como rama no dineraria de actividad a una entidad no residente, por no devengarse el impuesto en las operaciones de aportación de ramas de actividad y no producirse un negocio simulado de transmisión de terrenos”.

4.3.2. Branca d'activitat

*** DIFERÈNCIA AMB BLOC PATRIMONIAL**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 14 de juliol de 2006, rotllo d'apel·lació núm. 77/2006, ponent: Sr. Zatarain Valdemoro.

“Resulta muy claro, a juicio de este Tribunal que la mercantil ...tan sólo ha recibido las fincas que se describen en la escritura de escisión, precisamente para ser destinadas a la «actividad urbanística». Esta sociedad no ha recibido una rama de actividad sino un simple bloque patrimonial. Esas fincas por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Será menester realizar su promoción, enajenación, reparcelación..., su mercadeo en suma. Si como se colige de la escritura de escisión que la sociedad recurrente conservará todo el inmovilizado material relacionado con estas actividades y desde el punto de vista contable continuará con la totalidad de conceptos y rúbricas que constan en su balance de situación al 31.12.99 con excepción del patrimonio segregado, nuevamente debe concluirse que no se ha producido una entrega de una rama de actividad, sino una simple aportación no dineraria”.

*** CONCEPTE I PROVA DE L'APORTACIÓ DE BRANCA D'ACTIVITAT**

STSJ de Catalunya de 20 d'abril de 2005, rotllo d'apel·lació núm. 52/2004, ponent: Sra. Aparicio Mateo.

“El concepto de rama de actividad que se deriva del artículo 97.4 de la Ley 43/1995 (a partir de 1/1/1999) no contraviene la definición de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990, debiendo entenderse por rama de actividad aquel conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica en el sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía, lo que no implica necesariamente independencia al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior, de tal modo que esta última circunstancia no es determinante, como tampoco lo es, en su caso, el objeto social de la eventual entidad superior en que pueda estar integrada la unidad económica que se segrega, cuya entidad de rama de actividad vendrá dada por la coherencia de su organización interna que le permita su funcionamiento autónomo, aunque esta autonomía se tradujese dentro de la organización interna de la entidad superior transmitente (...). A lo largo de la precitada escritura no se contiene manifestación alguna de la que inferir que dicho inmueble constituya una unidad económica susceptible de funcionar con autonomía y de integrar la categoría legal de rama de actividad que exigen las anteriores normas para que proceda la aplicación del beneficio fiscal contemplado en la Disposición Adicional Octava, punto tres, de la Ley 43/1995; antes al contrario, de las propias manifestaciones de la parte apelante, en el sentido de que en el edificio transmitido sigue desarrollando su actividad de fabricación de filtros industriales el Grupo Industrial C., S.A., en la actualidad, como arrendataria del local cedido a Promotora T., S.L., se desprende que el inmueble en cuestión no se corresponde en modo alguno con una explotación susceptible de funcionar por sus propios medios, aun cuando se hallara integrada en una organización superior de la que se hubiera segregado, dado que lo único que consta transmitido en este caso es el edificio o nave industrial en el que la sociedad transmitente desarrollaba y continúa desarrollando su propia actividad. Sin que la actora, aquí apelante, haya aportado a la litis elementos probatorios que desvirtúen la anterior conclusión”.



CONSIDERACIÓ COM A BRANCA D'ACTIVITAT

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1507-00, de 8 de setembre de 2000.

“En la medida en que la operación descrita en el escrito de consulta pueda ser considerada como aportación no dineraria de rama de actividad, en los términos señalados por los artículos 97.4 y 108 de la LIS, pudiendo, por tanto, acogerse al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VIII de la misma, no se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión de los terrenos de esta naturaleza que estuvieren integrados en la citada “rama de actividad”. Por el contrario, en el caso de que los terrenos aportados, aun estando afectos a una actividad empresarial, sin embargo, no formen parte de una rama de actividad en los términos antes mencionados, ello determinaría el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sin perjuicio de que a esta aportación le fuere de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VIII de la LIS. Por último, no sería de aplicación el referido régimen especial en el supuesto de que los terrenos aportados hubieran pertenecido al patrimonio particular de las personas físicas no afecto al desarrollo de actividades económicas y hubieran sido afectados a la actividad empresarial desarrollada por ellas por un periodo inferior

a tres anys a la fecha de la aportación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto en tal caso dichos elementos no se considerarían afectos al desarrollo de actividades empresariales”.

*** ANYS 1996 I 1997**

STSJ de Catalunya de 18 de febrer de 2000, recurs d'apel·lació núm. 11/1999, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Con la modificación de 1997 se ha conseguido propiciar interpretaciones según las cuales las aportaciones de ramas de actividad efectuadas por personas físicas no devengaron el impuesto municipal desde el 1 de enero de 1992 hasta el 31 de diciembre de 1995 y tampoco lo devengan desde el 1 de enero de 1998, pero sí lo devengaron entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1997, sin que exista justificación ni explicación alguna, razonables, para tal anomalía en el bienio señalado. Por ello mismo, tales interpretaciones han de ser rechazadas, pues más allá de imperfecciones técnicas evidentes, ha de estarse, conforme a lo expuesto, a los criterios hermenéuticos generales y al principio de acomodación interpretativa a las normas y principios constitucionales (artículo 5 LOPJ), dada la manifiesta vulneración del principio de igualdad que se produciría en caso contrario. Ha de entenderse, en suma, que la peripecia legislativa descrita obliga a concluir que, siempre y desde el 1 de enero de 1992, sin interrupción ni anomalía intermedia, las aportaciones de ramas de actividad efectuadas por empresarios individuales o personas físicas que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio y cumplan los demás requisitos legales generales, cual es el supuesto de autos según es pacífico entre las partes, están incluidas en la hipótesis legal de no devengo del impuesto municipal de que se trata”.

*** CONJUNT CAPAÇ DE FUNCIONAR AMB ELS SEUS PROPIS MITJANS**

STSJ de Canàries (Las Palmas) de 18 de novembre de 2005, recurs d'apel·lació núm. 87/2005, ponent: Sr. Borrás Moya.

“En cuanto a la consideración de rama de actividad, la sentencia apelada entiende que la expresión «susceptible» que utiliza la reforma llevada a cabo por la Ley 50/98 supone que puede mirarse al futuro en términos del repetido fallo, lo que significa que no es preciso que exista actualmente un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, bastando en el caso que nos ocupa con que a la existencia del solar se una la petición de licencia para la construcción de un hotel de congresos. Sin embargo, nuevamente debe acogerse la tesis de la administración apelante en el sentido de que no basta la simple transmisión de elementos patrimoniales para que opere la exención de que se trata, sino que los mismos han de constituir desde el mismo momento un soporte económico suficiente para mantener la actividad empresarial. En consecuencia no puede en rigor hablarse de que la transmisión de un solar, por más que se haya solicitado una licencia de construcción de un hotel, cumpla con la previsión del art. 97, 4 de la Ley 43/95 en su redacción dada por la Ley 50/98, puesto que no es un conjunto capaz de funcionar con sus propios medios”.

5. Subjectes passius

5.1. Contribuents

5.1.1. Transmissions lucratives

* ADJUDICATARIS DE QUOTES HEREDITÀRIES

STSJ d'Andalusia (Granada) de 5 de maig de 1997, recurs núm. 1101/1994, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“Según el art. 107.a) LHL es sujeto pasivo del Impuesto el adquirente del terreno y en esa condición sólo pueden situarse los adjudicatarios de los bienes constitutivos de la herencia una vez hecha la aceptación de la misma e individualizadas las cuotas participacionales. En consecuencia, como adquirentes del inmueble sujeto a gravamen por el IIVTNU al instante del fallecimiento de la causante, sólo pueden ser considerados los adjudicatarios con independencia del momento posterior en que fueron adjudicados los terrenos heredados puesto que, como sostiene el Tribunal Supremo (Sentencia de 10 octubre 1988) “la participación hereditaria no constituye acto traslativo de la propiedad de los bienes, sino que es la modificación de un derecho impreciso por otro que se individualiza y concreta sobre bienes ciertos”, de donde en el caso de autos los efectos producidos en relación con los actores y relativos a la adjudicación de los bienes heredados hay que situarlos en el tiempo cuando falleció la madre de los demandantes”.

5.1.2. Transmissions oneroses

5.1.2.1. Clàusules d'assumpció de pagament del tribut pel comprador

* FORMACIÓ INCORRECTA DE LA VOLUNTAT DEL COMPRADOR

SAP de Palència de 7 de març de 2000, recurs núm. 381/1999, ponent: Sr. Muñiz Delgado.

“En lo relativo al impuesto de Plusvalía o Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, la LHL establece en su art. 107 que en las transmisiones a título oneroso será sujeto pasivo el transmitente, posibilitando el artículo 36 LGT la existencia de pactos «inter partes» que con meros efectos internos alteren la repercusión del tributo. Asimismo reiterada doctrina de nuestro Tribunal Supremo, expresada entre otras en sentencias de 21 de diciembre de 1968, 22 de mayo de 1981, 18 de octubre de 1993 o 9 de julio de 1994, incluye el impuesto sobre la plusvalía entre los gastos derivados del contrato de compraventa susceptibles de ser repercutidos a una u otra parte en virtud de la libertad de pacto consagrada en los artículos 1255 y 1445 del Código Civil. Sin embargo, la ineficacia procedería cuando nada se hubiere pactado previamente al respecto en el contrato privado antecedente e incluso en ocasiones habiéndose acordado expresamente lo contrario, mas en todo caso sin que dicho importe se hubiera tomado en consideración a la hora de negociar el precio. Incluida dicha cláusula en la escritura pública novedosamente, se lee de corrido junto al resto del documento en el momento de la firma, de suerte que en el mejor de los casos, si el comprador se percata de su contenido y es conocedor que las leyes tributarias lo imponen «ab initio» al vendedor, se encuentra sorpresivamente en el

trance de aceptarla o rechazarla, mas en este último caso arrojando los inconvenientes y costas de deshacer un negocio ya perfecto, en ocasiones consumado, con un préstamo hipotecario ya concertado o preparado o a concertar simultáneamente con el otorgamiento de la escritura, en definitiva, a desandar las múltiples gestiones, decisiones y gastos que supone la adquisición de una vivienda. En tales casos, cuando la voluntad del comprador no se ha formado correctamente al respecto, cuando el consumidor no ha gozado de la precisa información sobre su alcance, contenido y efectos previamente al instante de suscribir el pacto, es cuando se ha declarado la ineficacia de la misma relevando al comprador del pago del impuesto”.

* **PERJUDICIS DERIVATS DEL RETARD EN EL PAGAMENT**

SAP de Pontevedra de 18 d'octubre de 2000, recurs núm. 164/1999, ponent: Sr. Sobrino Blanco.

“Es un pacto totalmente lícito, válido y eficaz, de acuerdo con lo establecido por el art. 1255 del Código Civil, y en virtud de lo establecido por los arts. 1091 y 1258 del Código Civil. Pero tal pacto únicamente vincula a las partes contratantes, habida cuenta de lo establecido por el art. 1257 del Código Civil, y no es oponible, ni surte efecto frente a la Administración –sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas–, de conformidad con lo prevenido por el art. 36 LGT –a la que expresamente se remite el art. 12 LHL–, y por consiguiente, es evidente que la única persona obligada frente a la Administración al cumplimiento de la prestación tributaria –al pago del impuesto–, como sujeto pasivo del mismo a título de contribuyente era la vendedora–, de conformidad con lo establecido por el art. 107-1 b) LHL. Por tanto, compelida por la Administración al pago del impuesto, su obligación era abonarlo, es decir cumplir con la prestación tributaria a que venía obligada (art. 35 LGT), sin perjuicio de su posterior reclamación al comprador, con base en el contenido del mismo contrato de compraventa. La omisión por ambas partes de la debida diligencia les hace responsables, a ambos por igual –al ser su negligencia de la misma entidad–, de los perjuicios derivados del retraso en el pago de la deuda tributaria. Perjuicios que, evidentemente, han de venir configurados por todas las cantidades –intereses moratorios, sanciones y recargos– por encima de la estricta cuota del impuesto”.

* **OBLIGACIÓ D'AUTOLIQUIDAR**

SAP de Madrid de 5 de febrer de 2000, recurs núm. 390/1997, ponent: Sr. González Olleros.

“Independientemente de que estemos ante un pacto estrictamente civil y por ello ajeno a las obligaciones fiscales no puede extraerse la consecuencia de que la autoliquidación del impuesto era también obligación de la compradora sin más que atenernos a los claros términos en que resulta redactada la referida cláusula. No puede pues interpretarse que la obligación de abono del impuesto que se trasladaba al comprador en el contrato, comportase la obligación conexa de gestionar su pago ante el organismo administrativo competente, pues, de ser así, habría de indicarse expresamente en el contrato, o bien otorgarse el apoderamiento necesario al efecto. Pero es que además, la legislación tributaria establece como único sujeto pasivo obligado al vendedor, y las normas sobre interpretación contractual impiden

que se pueda entender comprendido en los términos del contrato un supuesto distinto de aquél. Por tanto, la única obligación que asumía la compradora era la de reintegrar el importe del referido impuesto al vendedor, de forma que, si éste incumplió su obligación de autoliquidación dando con ello lugar a posteriores incrementos notables por recargos, sanciones, e intereses, no puede reclamar la diferencia de la compradora porque ni la interpretación literal de la cláusula del contrato lo permite, ni la legislación fiscal autoriza hoy al adquirente a realizar la autoliquidación del referido impuesto”.

5.1.2.2. Transmisor com a únic subjecte passiu

* PACTES EXTRATRIBUTARIS

STSJ de Madrid de 16 de febrer de 2002, recurs núm. 2286/1997, ponent: Sra. Maldonado Muñoz.

“Actualmente en las transmisiones de terrenos a título oneroso, solamente el transmitente aparece como sujeto pasivo del gravamen, al ser la persona a cuyo favor se genera la plusvalía, quedando el adquirente absolutamente al margen del elemento personal de la relación jurídica tributaria, lo que supone que solo el sujeto pasivo (transmitente) tenga obligaciones tributarias frente al ente municipal. Por tanto, el hecho de que el contrato de compraventa contenga una cláusula haciendo recaer sobre el adquirente del terreno el pago del tributo, no altera lo expuesto, al tener solo un carácter extratributario y, en consecuencia, obliga solo a las partes que lo acordaron, sin que, en modo alguno, pueda afectar a la Administración Municipal que aparece frente a ellos como un tercero ni alterar la condición de sujeto pasivo definido por la Ley”.

* EVOLUCIÓ NORMATIVA

STSJ de Madrid 24 de juliol de 1997, recurs núm. 1931/1995, ponent: Sra. Maldonado Muñoz.

“La LHL ha modificado la regulación anterior referente al sujeto pasivo del impuesto: la Ley de Régimen Local de 24 julio 1955 contenía una defectuosa distinción entre las personas sobre las que recaía el arbitrio de plusvalía (art. 517), y los obligados a su pago (art. 518), que generó no pocas dudas sobre las respectivas posiciones del transmitente y del adquirente. Dudas que fueron aclarándose por la jurisprudencia y la legislación posterior, fundamentalmente por los arts. 31 y 32 LGT que introducen el concepto de sustituto. En la regulación anterior del Impuesto en las transmisiones onerosas coexistían como sujetos pasivos del impuesto el contribuyente y el sustituto del contribuyente [art. 91, c) del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre y art. 354, c) del Texto Refundido de 18 abril 1986]. Ahora bien, la situación de este sustituto ex lege es distinta de la de quien asume la obligación de pago en virtud de pactos privados, pues con arreglo al art. 36 LGT la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. El art. 107-b) LHL mantiene el criterio tradicional de considerar sujeto pasivo del nuevo Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al transmitente, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, apartándose el precepto de los prece-

dentes, omitiendo toda referencia a la condición del sustituto que se asignaba al adquirente. En consecuencia, únicamente el transmitente aparece como sujeto pasivo del gravamen, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, al ser persona a cuyo favor se genera la plusvalía, quedando el adquirente absolutamente al margen del elemento personal de la relación jurídico-tributaria, lo que supone que sólo el sujeto pasivo (transmitente) tenga obligaciones tributarias frente al ente municipal. Por tanto, el hecho de que el contrato de compraventa contenga una cláusula haciendo recaer sobre los adquirentes del terreno el tributo, no altera lo expuesto, al tener sólo un carácter extratributario y, en consecuencia, obliga sólo a las partes que lo celebraron; sin que en modo alguno pueda afectar a la Administración municipal que aparece frente a ellos como un tercero, ni alterar la condición de sujeto pasivo definido por la Ley. No obstante el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 marzo 1987 tiene declarado, que tal conclusión no es transportable al plano procesal para negar la legitimación para impugnar las liquidaciones a quien ha asumido contractualmente la obligación de pagar la deuda tributaria, pues el concepto de legitimación como presupuesto inexcusable del proceso implica una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio) actual o futuro pero cierto”.

* EXECUCIÓ JUDICIAL

STSJ de Catalunya de 25 d'octubre de 1996, recurs núm. 1667/1994, ponent: Sr. Táboas Bentanachs.

“En el proceso del art. 131 de la Ley Hipotecaria de lo que se trata es de liquidar el inmueble hipotecado para pagar con el precio que se obtenga el crédito del acreedor ejecutante, al punto de que cuando es el mismo ejecutante al que se le transmite el inmueble por adjudicación sólo cabe detectar que el Juzgado adjudicante actúa en sustitución del dueño de los bienes -máxime cuando de su colaboración se prescinde- y el acreedor adjudicatario es el adquirente. Es así que las cualidades de transmitente y adquirente y la transmisión a actuar quedan debidamente identificadas. La transmisión tiene inequívocamente la naturaleza de onerosa puesto que en modo alguno nos hallamos en el caso de que el anterior titular del bien hipotecado se proponga proporcionar al nuevo adquirente una ventaja sin equivalente alguno o que la atribución patrimonial en cabeza del nuevo titular no vaya acompañada de contraprestación. Todo lo contrario, basta remitirse a los efectos de la adjudicación y al precio del remate para detectar indefectiblemente que no es modo alguno gratuita sino esencialmente onerosa. Por consiguiente, resulta inexcusable estar a los dictados del art. 107-b) LHL y sólo reconocer la cualidad de sujeto pasivo en el anterior titular de los terrenos de autos que, por sustitución, debe soportar la transmisión que se ha actuado judicialmente”.

* ALINEACIÓ DE FINQUES BENEFICIÀRIES: NOTIFICACIÓ

STS d'1 de febrer de 2003, recurs de cassació núm. 482/1998, ponent: Sr. Sala Sánchez.

“El Ayuntamiento cumple con girar la liquidación a quienes, al efectuarse la transmisión, aparezcan como transmitentes o, en caso de transmisión de bienes gananciales, con girarla a uno solo de los cónyuges transmitentes y se considera notificación suficiente la realizada a uno solo de los cónyuges transmitentes cuando las

fincas enajenadas son gananciales, sin que se considere necesaria la notificación a los herederos del cónyuge fallecido cuando el fallecimiento no ha sido comunicado al Ayuntamiento”.

*** FALTA DE VINCULACIÓ DE PACTES PRIVATS**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 24 de març de 2003, recurs núm. 4121/1997, ponent: Sr. Torres Donaire.

“En la actual situación legal no hay duda de que ante la Administración el único sujeto pasivo del impuesto es el transmitente, el que percibe el aumento de valor y como tal beneficiario es el obligado al pago del impuesto, no quedando la Administración vinculada por pactos privados contenidos en los contratos de compraventa que sólo producen efectos entre los contratantes, los cuales legitimarán, en su caso al vendedor para repercutir el coste del impuesto sobre el que se obligó, frente a él a su pago, pero que no produce un cambio en la persona del sujeto pasivo ni el obligado al pago del tributo frente a la Administración”.

*** AJUDA A LA INVERSIÓ**

STS de 16 d'abril de 2003, recurs de cassació núm. 5174/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“La cesión de terrenos realizada por Comunidad Autónoma a una sociedad, en concepto de ayuda a la inversión, no debe calificarse como transmisión a título gratuito, dada la existencia de contraprestación, y, por tanto tendrá la consideración de sujeto pasivo del impuesto la Comunidad Autónoma transmitente y no la sociedad adquirente. (...). La jurisprudencia —sentencias de 1 de julio de 1998 y de 10 de diciembre de 2001— ha venido afirmando el carácter contractual de las subvenciones, con sus correspondientes obligaciones recíprocas. (...). La entrega de los terrenos de la Comunidad Autónoma sin recibir precio de venta, constituye una aportación subvencionadora de la instalación industrial que la Empresa se obliga a ejecutar, con la asunción de un conjunto de obligaciones que integran la contraprestación del correspondiente convenio, cuya naturaleza jurídica no se altera por las palabras que las partes empleen en la redacción del instrumento”.

*** VENDA PER COMUNERS**

STSJ de Castella-la Manxa de 28 de maig de 1997, recurs núm. 982/1995, ponent: Sra. Iranzo Prados.

“Si observamos la regulación que hace la LHL en el art. 107 del sujeto pasivo del Impuesto configurándolo como el transmitente del terreno o la persona que constituye el derecho real de que se trate, se concluye que ninguna referencia hace a las entidades recogidas en el art. 33 LGT, a diferencia de lo que sucede por ejemplo respecto del IBI en el art. 65 o del IAE en el 84, de forma que no existe el presupuesto exigido en este caso para considerar como sujeto pasivo del Impuesto a la comunidad de bienes. En realidad aquí nos encontramos con un solo hecho imponible, la venta de la totalidad de la finca por los copropietarios con un sujeto pasivo plural que se integra por todos y cada uno de estos, encuadrarle en el art. 34 de la LGT, y por tanto no puede admitirse la tesis en cuanto a que las actuaciones entendidas con un miembro de la comunidad puedan considerarse realizadas con todos sus miembros, sino que por el contrario, estos han de ser notificados individualmente,

como sujetos pasivos que son, de cada actuación practicada, incluida la que representa el inicio de las actuaciones inspectoras”.

5.2. Substitut

* ADQUIRENT NO RESIDENT

STSJ de Madrid d'11 de febrer de 1999, recurs núm. 2071/1995, ponent: Sr. Lescure Ceñal.
 “En la regulación de la Ley de Haciendas Locales de 1988 sobre la Imposición del Incremento Valorativo de Terrenos Urbanos desaparece la referencia a la figura del sustituto del contribuyente que se asignaba al adquirente inmobiliario oneroso en la normativa anterior [Fundamentalmente en el artículo 91.1 c) del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, sobre desarrollo de la Ley 41/1975 en materia de ingresos de las Corporaciones Locales y artículo 354.1 c) del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril]. No obstante, por virtud del artículo 18.3.2 de la reciente Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se ha introducido en el artículo 107 de la Ley 39/1988 un apartado 2 para considerar sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la parte transmitente a título oneroso del terreno pero sólo cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España”.

* CONDICIÓN DE NO RESIDENT

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 3 de març de 2004, recurs núm. 99/2003, ponent: Sra. Afonso Barrera.

“El apartado 2 del art.107 establece una excepción al considerar sujeto pasivo sustituto del contribuyente al adquirente en el caso de que el contribuyente sea una persona física no residente en España. Del examen del expediente administrativo resulta acreditado que los transmitentes son los hermanos ..., con residencia en la ciudad de Santa Clara (Cuba), que actúan a través de su representante en España D..., según resulta de la escritura poder especial, que consta los folios 50 a 53, legalizada por vía diplomática según consta en la escritura de compraventa de los terrenos, que adquiere la entidad recurrente. Los transmitentes actúan a través de un representante cumpliendo lo establecido en el artículo 46.1 LGT a efectos de sus relaciones con la Hacienda Publica, pero este hecho no obliga a la Administración Tributaria a practicar la liquidación del Impuesto a nombre de este ultimo, sino a dirigirle los actos de comunicación que pudieran tener lugar con respecto al sujeto representado tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 32.1 de la Ley 30/1992, conforme al cual los interesados con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representantes, entendiéndose con este las actuaciones administrativas, salvo manifestación expresa en contra del interesado; debiendo añadir, a lo anteriormente reseñado, que, si el legislador hubiera querido indicar que las personas físicas no residentes en territorio español pero con representantes en el mismo no tuvieran la consideración de sustitutos del contribuyente en las transmisiones onerosas así lo habría establecido”.

6. Base imposable

6.1. Període de manifestació de l'increment de valor

* ENTRADA EN VIGOR DE LA LHL

STS de 27 de juny de 1996, recurs de cassació núm. 2814/1993, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Una cosa es la entrada en vigor del nuevo régimen y otra el período impositivo al que ha de aplicarse y que no puede reducirse -como pretende la parte- el computable desde el 1 de enero de 1990, pues aunque ninguna norma diga expresamente que han de tenerse en cuenta los años anteriores a la Ley ahora vigente en el cálculo del período al que se aplique el impuesto en su régimen actual, ése es el único sentido lógico en la interpretación de la Disposición transitoria quinta, que prevé el vencimiento anticipado en el caso de la tasa de equivalencia aunque no se cumpla el período decenal, pagos que en todo caso serán deducibles en la posterior aplicación del nuevo sistema, lo que sería absurdo si no se partiera de la base de que recae sobre todo el tiempo transcurrido desde la anterior transmisión”.

* FET IMPOSABLE INSTANTANI

STS de 15 de febrer de 1995, recurs d'apel·lació núm. 6688/1993, ponent: Sr. Moreno Moreno.

“No se está ante un hecho imponible duradero que sea necesario periodificar sino ante ciertos elementos que, por su naturaleza, son más bien instantáneos, en cuanto el aspecto material del hecho imponible de dicho impuesto exige una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de bienes o una constitución o transmisión de derechos reales y esos acontecimientos son instantáneos en sentido jurídico y tienden a agotarse o a terminar en un momento determinado, de tal manera que el hito temporal de todo su régimen impositivo es el de la situación existente en el momento de su devengo independientemente de la que ostente en momento anterior durante el período de imposición de 20 años que señala la LHL, de lo contrario se daría el contrasentido y la anomalía -como señala esta Sala en doctrina conocida que por lo reiterada exime de su cita concreta-, de que terrenos inicialmente rústicos, que después se transforman en urbanos o urbanizables programados, sean de mejor condición que aquellos que ya venían ostentando tal naturaleza con anterioridad, puesto que tendrían un límite temporal a la exigencia de las plus valías obtenidas cuando por su propia naturaleza y por definición, son estos propios terrenos los que las alcanzan mayores”.

* IRRELLEVÀNCIA DE LA DECLARACIÓ D'OBRA NOVA

STS de 13 de juny de 2002. recurs de cassació núm. 2769/1997, ponent: Sr. Pujalte Clariana.

“El primer motivo de casación, es decir, la infracción de los arts. 105 y 108 de la Ley de Haciendas Locales, resulta evidente que debe ser estimado, toda vez que consta expresamente en la escritura pública de 2 de diciembre de 1991 que la finca descrita como número 5 (casa destinada a vivienda compuesta de planta baja y planta de piso) fue adquirida el 20 de septiembre de 1977, si bien la declaración de obra nueva de la edificación tuvo lugar el 4 de junio de 1990. Por ello, el período gravado en el

Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana ha de considerarse iniciado en la fecha de adquisición del terreno (20 de septiembre de 1977) y no en la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo (4 de junio de 1990), y considerarse concluido en fecha 2 de diciembre de 1991 en que fue vendido (catorce años más tarde) a una entidad”.

*** APORTACIONS SOCIALS**

STSJ de Múrcia de 27 de desembre de 1996, recurs núm. 2240/1993, ponent: Sr. Maurandi Guillén.

“La validez y eficacia de las transmisiones de inmuebles derivadas de las aportaciones sociales puede tener lugar desde que se realizan, y no necesariamente queda pospuesta a la inscripción de la Sociedad y al nacimiento de su personalidad diferenciada, lo cual es consecuencia de dos datos o circunstancias: de una parte, del vínculo que surge ya entre los socios a causa del contrato de sociedad, y que es independiente del ente personificado que luego nacerá si se ultiman todos los requisitos legales establecidos para ello; y de otra, de esa figura de “Sociedad en formación” a la que la legislación reconoce ya determinados efectos”.

*** ACTE D'APORTACIÓ SOCIAL**

STSJ de Catalunya de 20 de juny de 2002, recurs núm. 10/2002, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“El impuesto se devenga con el acto de aportación, pues la personalidad jurídica derivada de la inscripción registral es irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable, siendo la aportación social un acto traslativo del dominio. Para la sentencia, la tesis que patrocina la Corporación recurrente ha quedado superada con el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que responde a una concepción germánica de la presociedad, en la que la personalidad jurídica es irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable; lo esencial es la pérdida de la disponibilidad derivada del acto de aportar, que no depende de que la sociedad haya adquirido personalidad jurídica, por lo que no es necesaria la discusión de si hay que esperar a la inscripción para que haya un sujeto hábil que adquiera los bienes o si éstos han dejado o no de pertenecer al socio en el acto de la aportación. En definitiva, la aportación es, sin duda, un acto jurídico traslativo del dominio en favor de la sociedad y, como tal, idóneo para, mediante la tradición, provocar en la sociedad la adquisición del dominio de los bienes aportados”.

6.2. Valor a l'efecte de l'IBI

*** RÈGIM DIRECTE D'ESTIMACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 5 de maig de 1997, recurs núm. 1101/1994, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“Delimitada la base imponible del IIVT conforme a un régimen directo para cuantificar su hecho imponible cual es el incremento real del valor del terreno transmitido, sigue en cambio un criterio o método objetivo para alcanzar esa magnitud al cuantificarla por referencia al valor catastral del terreno ponderado con la antigüe-

dad de permanencia en el patrimonio del transmitente y el índice de población del municipio de que se trate. En consecuencia, y en virtud de este sistema seguido, el art. 108 LHL cuantifica la base imponible mediante el establecimiento de unas reglas de valoración que, como todas las recogidas en el ámbito tributario, se fundamentan en la utilización de criterios objetivos capaces de proporcionar un valor teórico, que no, un valor real del terreno transmitido. El sistema utilizado puede resultar criticable como insinúan los actores, pero no resulta contrario a Derecho pues se trata de la utilización de una opción, entre otras posibles y todas ellas legítimas, para la cuantificación de los hechos imposables”.



DADA OBJECTIVADA

STSJ d'Andalusia (Granada) de 13 de maig de 1996, recurs núm. 2389/1993, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“Es improcedente al impugnar una concreta liquidación por el Impuesto poner en cuestión la corrección o no del “valor fijado en dicho momento -en el del devengo- a efectos del IBI”, conforme al art. 108.3 LHL puesto que se limita en la determinación de la base imponible a constatar un dato objetivado, la existencia de un valor en el terreno que se transmite. Quiere ello decir que, a los efectos de este tributo, la notificación de los valores catastrales a los sujetos del IBI es inocua; la Administración tributaria local debe limitarse -según le ordena la Ley- a determinar incrementos patrimoniales por referencia a unos valores catastrales que son tomados objetivamente, al igual que pueden serlo los valores de cotización en Bolsa, si se trata de determinar el valor de las que cotizan, los precios medios de mercado, si a ellos ordena la Ley acudir, o los precios de venta de un bien. Por tanto, el valor catastral se ha convertido a los efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en un índice o módulo básico para llegar a determinar el incremento de valor del terreno transmitido que la Ley, en base a una ficción jurídica, lo entiende como incremento real experimentado en el valor de ese terreno, todo lo cual quiere decir que no cabe cuestionar la eficacia o validez de los valores catastrales en base al posible conocimiento que de los mismos debió tener el interesado cuando fueron determinados a los efectos del IBI”.



REGLA DE VALORACIÓ

SSTSJ d'Andalusia (Granada) de 10 d'abril de 1995, recurs núm. 2093/1992, ponent: Sr. Trujillo Mamely; i de 4 de març de 2002, recurs núm. 5/1997, ponent: Sr. Toledano Cantero.

“Por las diferentes Salas de los distintos Tribunales Superiores de Justicia se ha venido lucubrando a propósito de la naturaleza que corresponde al mandato de ese precepto, si se trata de una presunción absoluta, incluso de una posible ficción jurídica, si estamos ante una presunción relativa con la posibilidad de admitir una prueba en contrario, o, si se trata de un mandato legal de carácter no presuntivo. (...). Entre las posibles posiciones adoptadas, la de esta Sala ha consistido en entender que nos hallamos en presencia de una regla de valoración, cuya característica esencial estriba en que es la propia ley quien determina el valor de un determinado bien o derecho a los efectos de su cómputo en la base imponible; en el caso que nos ocupa, se ha considerado por ley que en la transmisión de terrenos, su valor en relación con el incremento apreciado en ese Impuesto, será el fijado en el momento del

devengo a efectos del IBI, es decir, su valor catastral. La esencial característica de este tipo de normas, es que contienen un mandato imperativo de inexcusable cumplimiento, mandato que, además, está desconectado de las reglas que pudieran operar a propósito de la prueba de los hechos”.

* **TAXACIÓ PERICIAL CONTRADICTÒRIA**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 5 de maig de 1997, recurs núm. 632/1994, ponent: Sr. Giralda Brito.

“El pretendido defecto de notificación del valor catastral debe hacerlo valer el demandante, si lo estima oportuno, en relación IBI, mas no respecto del IIVT, pues está acreditado que, respecto de éste, en la liquidación impugnada se señalaba con claridad cual era el valor catastral asignado (de conformidad con el que figuraba en el Listado de Valores del IBI) siendo, por tanto, conocido por el recurrente a efectos de este impuesto y válido (al amparo de las presunciones de legalidad y validez contenidas en los arts. 8 de la LGT y 57 de la Ley 30/1992) y operativo mientras no haya sido anulado, revisado o revocado. Si el demandante no estaba conforme con el valor catastral expresado en la liquidación debió haber instado una tasación pericial contradictoria (que él mismo consideró procedente en su escrito de demanda, no solicitándola como prueba a pesar de ello) para demostrar la incorrección del valor asignado al inmueble en cuestión, y, al no hacerlo, no puede alegar ahora indefensión”.

* **PRESUMPCIÓ “IURIS TANTUM”**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 26 de maig de 1997, recurs núm. 2019/1994, ponent: Sr. Díaz Delgado.

“La cuestión consiste en determinar si para el cálculo de la base imponible ha de estarse al valor de los terrenos, en el momento del devengo fijado (art. 108.3) a efectos del IBI, o si por el contrario ha de estarse al valor real de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo, como claramente establece el art. 108.1 LHL. O dicho en otros términos, la presunción que establece la Ley de que el valor real es el fijado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles, el catastral iuris et de iure, o iuris tantum esta Sala entiende que debe ser iuris tantum y que admite prueba en contrario, porque el valor a efectos del IBI también lo permite, y porque si no fuera así se desnaturalizaría el Impuesto, que no gravaría ya el incremento real del valor del terreno, esto es la plusvalía, sino la misma transmisión, coincidiendo con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que el mismo hecho imponible sería gravado dos veces. Admitiendo que el sujeto pasivo pueda combatir la valoración fijada a efectos del IBI, por considerar que se aparta del valor real, no puede sino presumirse que el incremento realmente obtenido por el actor no puede ser superior al que se deriva del valor de transmisión efectuado mediante la compra-venta al Ayuntamiento. Todo lo que sea gravar por un valor superior atentaría contra el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la Constitución”.

* **PREVALENÇA DE L'INCREMENT REAL**

STSJ de Canàries (Las Palmas) de 12 de gener de 2001, recurs núm. 1044/1995, ponent: Sr. Gómez Cáceres.

“La determinación de la base imponible mediante la aplicación de un porcentaje al

valor catastral supone una presunción «iuris tantum» susceptible de prueba en contrario, de manera que ha de prevalecer el incremento real oportunamente acreditado, cual es el caso de inexistencia de incremento real del valor como consecuencia de ausencia de infraestructuras”.

*** PROVA EN CONTRARI**

STSI de la Comunitat Valenciana de 24 de gener de 2003, recurs núm. 70/2002, ponent: Sr. Manglano Sada.

“La consideración como base imponible del valor catastral aplicable a efectos del IBI es una presunción de validez “iuris tantum”, susceptible de prueba en contrario, procediendo la anulación de los valores catastrales asignados en caso de acreditar-se suficientemente su incorrección”.

*** IMPUGNACIÓ DEL VALOR CADASTRAL**

STSI de la Comunitat Valenciana de 29 de gener de 2003, recurs núm. 463/1998, ponent: Sr. Altarriba Cano.

“Para la determinación de la base imponible del valor catastral aplicable a efectos del IBI a la fecha de la transmisión, hay que partir de la presunción de validez “iuris tantum” del valor catastral, que prevalecerá salvo prueba en contrario. (...). El valor catastral que sirve para determinar el incremento del valor puede cuestionarse por el sujeto contribuyente, en el momento en el que se gire la concreta liquidación por el impuesto, pues de lo contrario quedarían cercenadas sus garantías, generando indefensión, al hacer indiscutible uno de los elementos que determinan la base imponible, correspondiendo desde luego a quien invoca la no correspondencia de las bases con los incrementos de valor, la carga de la prueba”.

*** MOTIVACIÓ SUFICIENT**

STSI d'Andalusia (Granada) de 16 de desembre de 2002, recurs núm. 2941/1997, ponent: Sr. Esevenri Martínez.

“La consideración como valor del terreno a la fecha de la transmisión del valor catastral aplicable a efectos del IBI, constituye por sí misma motivación suficiente. (...). En los actos de liquidación de este Impuesto la motivación de los mismos resulta ociosa porque el órgano encargado de llevarla a cabo se limita a aplicar la regla de valoración expresada en el art. 108 LHL”.

*** ERROR A LES DADES CADASTRALS**

STSI de la Comunitat Valenciana de 20 de desembre de 2002, recurs núm. 174/1998, ponent: Sr. Alonso Mas.

“Si consta un error en los datos catastrales que repercutió en la superficie del inmueble, consignando una inferior a la real, con la consiguiente corrección en los datos catastrales, los efectos retroactivos sólo tienen lugar cuando produzcan efectos favorables a los interesados, declarando improcedente la liquidación”.

*** VALORS FIXATS PER A EXERCICIS POSTERIORIS**

STS de 9 de gener de 2003, recurs núm. 345/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas; i STS de 15 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 9416/1998, ponent: Sr. Rodríguez Arribas. Es improcedente la liquidación girada con base en los valores fijados a efectos del

IBI para un ejercicio posterior al devengo, debiendo prevalecer el valor fijado a efectos de la Contribución Territorial Urbana con anterioridad y vigente en la fecha de devengo”.

*** INTRASCENDÈNCIA DE LA DATA D'EFFECTIVITAT EN L'IBI**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 20 de gener de 2003, recurs núm. 1940/1997, ponent: Sr. Toledano Cantero.

“Esta diferente forma de ser considerada la posible eficacia de los valores catastrales a los efectos de uno y otro tributo, se explica por su distinta naturaleza, dado que mientras el IBI es un tributo de carácter periódico, que se gira atendiendo a ejercicios impositivos en tanto el inmueble permanece en la propiedad de su titular, pudiéndose dar la circunstancia de que a lo largo de alguno de dichos períodos se lleve a cabo la modificación de los valores catastrales preexistentes, por ello, la necesidad de que sean conocidos por los interesados antes de su aplicación efectiva y en el caso del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, por tratarse de un tributo instantáneo, la notificación individualizada del valor correspondiente al terreno que se transmite permite su plena aplicabilidad de modo que, el conocimiento previo por el contribuyente de ese valor catastral que sirve de módulo para la determinación de la base imponible, determina su eficacia, y basta para que sea efectivo en este impuesto, sin que ello esté condicionado a la fecha en que deba cobrar efectividad en el IBI que, por razones del modelo de gestión censal de éste Impuesto, se produce en un momento diferido al de la notificación del valor catastral”.

6.3. Supòsits especials

*** HABITATGES DE PREU TAXAT**

STSJ de la Comunitat Valenciana de 14 de març de 2001, recurs núm. 857/1997, ponent: Sr. Lorente Almiñana.

“Tratándose de transmisión de viviendas con precios tasados legalmente y consignados en escritura pública, han de prevalecer los precios tasados sin son inferiores a los valores resultantes del mecanismo de cuantificación de la LHL”.

Aquest aspecte no s'hauria de plantejar en el futur si tenim en compte que la Llei 48/2002, del cadastre immobiliari, disposa a l'article 8.3 (actualment, article 23.2 del text refós de la Llei del cadastre immobiliari, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març) que en els béns immobles amb preu de venda taxat administrativament, el valor cadastral no podrà en cap cas superar l'esmentat preu.

*** SUBHASTA JUDICIAL**

STSJ de Catalunya de 23 de maig de 2000, recurs núm. 283/1998, ponent: Sr. Díaz Valcárcel.

“Ha de estarse para la determinación del incremento gravado del valor catastral, aun cuando éste fuera superior al precio de adjudicación, sin que proceda la aplicación analógica de lo dispuesto para los supuestos de expropiación forzosa, por inexistencia de identidad de razón entre ambos supuestos, pues en la ejecución hipotecaria el precio de adjudicación depende de las ofertas de los postores, influidas por múltiples circunstancias coyunturales, mientras que en la expropiación for-

zosa, el justiprecio de los terrenos se fija por la Administración –sin perjuicio de su control jurisdiccional– y los bienes salen del comercio para quedar adscritos a los fines públicos que justifican la expropiación”.

*** TERRENY PROCEDENT D'UNA REPARCEL·LACIÓ URBANÍSTICA**

STSI d'Extremadura de 5 d'abril de 2001, recurs núm. 65/1998, ponent: Sr. Merino Jara.
 “Para evitar tales situaciones, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, se han modificado diversos artículos de la LHL, en particular, el art. 75.3 referido al IBI y el art. 108.3 que se refiere al Impuesto, con la finalidad de permitir que se pueda girar la liquidación por éste cuando se disponga del valor catastral del terreno urbano transmitido, en el caso de que en el momento del devengo todavía no lo tuviera fijado, pero esa modificación no tiene carácter retroactivo”.

6.4. Absència de valor catastral

6.4.1. Text originari de la LHL

*** VALOR CADASTRAL NO ESTABLERT**

STSI de Madrid de 15 d'abril de 1997, recurs núm. 1276/1994, ponent: Sra. Maldonado Muñoz; i STSI de Madrid de 24 de juliol de 1997, recurs núm. 1931/1995, ponent: Sra. Maldonado Muñoz.

“No constando que estuviera fijado el valor catastral de la finca ni que se hubiera notificado el referido valor al propietario dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que debió surtir efecto en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, procede anular la liquidación practicada, sin que pueda girarse nueva liquidación tributaria, por cuanto que es imposible determinar la base imponible, dado que el mecanismo previsto en la ley consiste en la simple aplicación de un porcentaje reductor del valor final que se identifica con el catastral que tuviera el terreno a efectos del impuesto de bienes inmuebles en el momento del acto o negocio jurídico que cierre el período impositivo (valor catastral que no se encontraba establecido en el supuesto de autos, por culpa imputable exclusivamente a la Administración), sin que nos encontremos ante un supuesto de no sujeción o de exención”.

*** IRRETROACTIVITAT DELS NOUS VALORS CADASTRALS**

STS de 10 de desembre de 2002, recurs de cassació núm. 6114/1997, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Dependiendo la configuración de la base tributaria del impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y habiendo de estar, este valor, determinado en el momento del devengo de aquel impuesto, no puede tener efectos retroactivos el que fue fijado posteriormente al devengo”.

*** CANVI DE RÈGIM LEGAL**

STSI de Catalunya de 30 gener 2002, recurs núm. 775/1998, ponent: Sra. Castillo Solsona.

“Respecto a los terrenos que en el momento del devengo no tuviesen fijado valor catastral, la práctica de la liquidación cuando fuese fijado tal valor, sólo comenzó a ser procedente con posterioridad a la entrada en vigor de la referida Ley 50/1998, pero no así antes. En el mismo sentido, las SSTS de 19 de enero de 2001, 21 de octubre de 2002 y 10 de diciembre de 2002 señala que cuando no haya asignado valor catastral en la fecha de devengo, por tratarse de finca conceptuada como rústica en el catastro, resulta improcedente la valoración por el Ayuntamiento según procedimiento atípico y «ad hoc», con base en informes periciales”.

6.4.2. Règim legal des de l'1 de gener de 1999

* **SENTIT DE LA REFORMA PER LA LLEI 50/1998**

STSJ de Catalunya de 23 de març de 2006, rotlló d'apel·lació núm. 96/2005, ponent: Sr. Berberoff Ayuda.

“La reforma por la Ley 50/1998 sí supuso alterar sustancialmente el régimen legal anterior (el originario de la Ley 39/1988) en la cuestión que nos ocupa, esto es, la eficacia retroactiva de la fijación de nuevos valores catastrales a los efectos del impuesto de plusvalía en cuestión. En efecto, el texto originario del art. 108.3 de la Ley 39/1988, constaba de un solo párrafo, del siguiente tenor: “3. En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. Esta regulación legal suscitó no pocos problemas y terminó con un resultado jurisprudencial final según el cual eran improcedentes las liquidaciones giradas con base en los valores fijados a efectos del IBI para un ejercicio posterior al devengo, debiendo prevalecer el valor fijado con anterioridad y vigente en la fecha de devengo, según declaran las SSTS de 9 de enero de 2003 (recurso de casación núm. 345/1998) y de 15 de julio de 2003 (recurso de casación núm. 9416/1998), reiterando lo señalado en las SSTS de 19 de enero de 2001 y de 13 de junio de 2001). Sin embargo, la repetida Ley 50/1998 añadió el mismo art. 108.3 dos párrafos (...). Ello supuso, en los hechos impositivos producidos a partir del 1 de enero de 1999, la eficacia retroactiva de los valores catastrales y la consiguiente posibilidad de exaccionar retroactivamente los correspondientes atrasos no prescritos, posibilidad que con anterioridad suscitaba muchas dudas. El nuevo art. 75.3 LHL establece ahora con toda claridad que la eficacia de las alteraciones de orden físico, económico o jurídico no quedará supeditada a la notificación de los actos administrativos correspondientes. Por su parte, en el nuevo art. 77.3 LHL se excluye explícitamente la aplicación en estos supuestos de lo previsto en el art. 70.4, esto es, la efectividad en el año siguiente al de notificación. Con esta previsión del art. 108.3 LHL, la Ley 50/1998 hizo frente a una de las más notorias insuficiencias de la regulación anterior del impuesto, con la voluntad de terminar con los graves perjuicios para la Hacienda Local de las disfunciones en el Catastro”.

* **VALOR CADASTRAL DE CONFORMITAT AMB LA NOVA QUALIFICACIÓ URBANÍSTICA**

STSJ d'Astúries d'11 de novembre de 2005, recurs d'apel·lació núm. 115/2004, ponent: Sr. Querol Carceller.

“El Ayuntamiento no hizo sino aplicar el último párrafo del artículo 108.3 de la Ley de Haciendas Locales vigente, modificado por la Ley 50/1998 al no tener los terrenos

fijado un valor catastral a la fecha del devengo conforme a la nueva calificación urbanística, acudiendo al valor fijado por la Ponencia de Valores para el año 2001, como le autorizaba dicho precepto a liquidar el impuesto cuando el terreno no tuviera fijado el valor catastral al momento del devengo, como hizo, aplicando un índice reductivo en función de las fechas de transmisión y de determinación del valor catastral, fijado por el órgano competente para ello, sin que sea preciso, como parece indicar la sentencia recurrida, que el valor catastral sea fijado por la Ponencia de Valores cada vez que se produzca una modificación en la calificación del suelo al dudar entre la correspondencia que pudiera existir entre el valor fijado por el Ayuntamiento al aplicar los coeficientes correctivos al valor declarado por la Ponencia de Valores para el año 2002 y el que hubiese podido determinar la misma de haberlo valorado para el ejercicio de 1999, supuesto desfase que tampoco se acredita y que implica incorporar un elemento de discusión propio de la Ponencia de Valores a discutir frente a la Administración del Estado”.

* **SEGREGACIÓ DE FINQUES**

STSJ de Catalunya de 12 de juny de 2007, rotlló d'apel·lació núm. 8/2007, ponent: Sra. Galindo Morell.

“Lo que grava el impuesto de que se trata es el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y ese aumento de valor debe ser calculado en relación a la finca segregada y posteriormente transmitida, la cual es una finca creada “ex novo”, por lo que la misma no tiene fijado ni determinado en el momento de la compraventa valor catastral alguno, y por tanto, ante la falta de valor catastral, el Ayuntamiento aplica lo dispuesto en el citado artículo 108.3 último párrafo de la Ley 39/88, en la redacción dada al mismo por la Ley 50/1998, es decir, esperar a que la Gerencia Territorial del Catastro fije el valor catastral y actualizar el mismo al momento del devengo, y esta ha sido la actuación del Ayuntamiento, que ha sido confirmada por la sentencia apelada y que por tanto, al ajustarse la misma a lo prevenido en la Ley, debe ser confirmada en la presente alzada, sin que en modo alguno pueda admitirse la operación realizada por el recurrente que consiste en sumar el valor de las seis fincas agrupadas y el resultado lo divide entre la totalidad de la superficie y la cantidad resultante la multiplica por la superficie segregada y así obtiene el valor catastral que a su juicio le debe ser aplicado, sin que ello sea lo que prevé la LHL ni responda a la realidad del valor asignado a la finca”.

6.5. Expropiació forçosa

* **SUBJECCIÓ A L'IMPOST**

STS de 29 d'abril de 1994, recurs de cassació núm. 2324/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“A) Hasta el 1 de enero de 1979, el art. 49 LEF de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones derivadas de la expropiación, estuvieran “exentas” del Impuesto aquí examinado. B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropia-

ciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico. Y, C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el art. 108.6 LHL, que sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta. (...). Por tanto, si en el año 1991, cuando se produjo la transmisión como consecuencia de la expropiación forzosa de autos, estaba ya vigente la LHL, es evidente que tal transmisión y la plus valía generada entre los momentos inicial y final del periodo impositivo están sujetos al Impuesto que se discute. Tal conclusión, que al fin y al cabo no es más que la plasmación normativa de una larga evolución teórico-práctica en tal sentido, encuentra su justificación en argumentos del siguiente tenor, que demuestran, en cierto aspecto, la inconsistencia de los contrarios: A) Como el fin del Impuesto no es otro que el gravar las plus valías que se ponen de manifiesto con motivo de una transmisión, operando ésta como el instante en que se realiza o se hace cierto el incremento del valor, resulta indiferente que la transmisión se produzca voluntaria o forzosamente, tal como se infiere del art. 105 LHL, que habla de transmisión “por cualquier título”, y según ocurre en otras transmisiones, como las hereditarias, también sometidas al Impuesto, en que las mismas no son voluntarias (salvo renuncia o repudiación de la herencia). B) No es admisible, totalmente, la tesis de que la ausencia de libertad en la fijación del precio del terreno impide obtener la plus valía inserta en el verdadero valor en venta, porque en la expropiación se compensa al expropiado con un justiprecio que no es incompatible con la obtención de una ganancia o incremento de valor. C) No en todo caso la expropiación es una carga que produce perjuicios al expropiado, pues hay supuestos en que las expropiaciones enriquecen a los afectados, ni existe una conexión, o incompatibilidad, entre el Impuesto, que recae sólo sobre la ganancia obtenida, cualquiera sea su entidad, y la carga o perjuicio causado por la expropiación, que debe ser compensado por otra vía. Y, D) Antes que pura desaparición del dominio, la expropiación genera una verdadera transferencia o transmisión de la propiedad, con abstracción de que ésta se produzca por mandato o en ejecución de la Ley y sin que se requiera el consentimiento del transmitente”.

* DOCTRINA JURISPRUDENCIAL I ASPECTE D'INCONSTITUCIONALITAT

STSJ de Catalunya de 16 de febrer de 2006, rotlló d'apel·lació núm. 107/2005, ponent: Sra. Galindo Morell.

“La sentencia apelada parte de la consideración de que la jurisprudencia admite la constitucionalidad del artículo 108.6 de la Ley 39/1988, mencionando lo establecido en la sentencia de fecha 10 de diciembre de 1998, dictada en recurso de casación en interés de Ley que señala que «A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta», criterio que ya había venido manteniendo el TS en las sentencias de 8 y 29 de abril de 1994 y de 12 de junio de 1997; no contiene la sentencia, como afirma la entidad apelante, ningún juicio positivo sobre la constitucionalidad del citado artículo de la LHL, sino que lo único que se limita es a reseñar la jurisprudencia del TS que se ha pronunciado al respecto,

debiendo la Sala añadir que la misma redacción del artículo 108.6 de la Ley 39/88 contiene el artículo 107.2 d) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de cinco de marzo, por lo que la sentencia debe ser confirmada en este punto. Por otro lado, el hecho de que se haya planteado una cuestión de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Superior de Justicia de Valencia sobre el artículo 108.6 de la LHL no es motivo suficiente para que quede en suspenso la resolución del contencioso planteado, no suspendiendo tampoco la vigencia ni la aplicación de la Ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”.

* **MOMENT DE LA MERITACIÓ**

STS de 12 de juny de 1997, recurs de cassació núm. 3446/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La transmisión no se produjo al tiempo de aprobarse el proyecto de expropiación sino en el momento en que se suscribió el acta de ocupación y pago porque hasta ese momento el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (preceptos determinantes, “a sensu contrario”, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien).(...). Según la LHL las transmisiones patrimoniales de terrenos urbanos por motivo de expropiación están sujetas al Impuesto. Dicha sujeción está establecida en el art. 108.6 de la citada Ley, que fija las normas a seguir para concretar el incremento de valor sometido al Impuesto en los supuestos de expropiación forzosa (lo cual implica la voluntad legislativa de sujetar a tributación tal clase de plus valías). El art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa no es de aplicación, ya, a los tributos locales, a tenor de lo expresado en la Disposición Adicional Novena de la Ley 39/1988, que expresamente deroga todo beneficio fiscal en materia de tributación local contenido en cualquier disposición legal distinta de las de Régimen Local, tanto de forma genérica como específica. Y así se infiere, igualmente, de una interpretación sistemática de la propia Ley 39/1988, pues, si la exención establecida en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa continuara en vigor, carecería de sentido fijar unas normas o criterios para determinar el incremento de valor en los supuestos de expropiación, como hace el mencionado art. 108.6 de la misma”.

* **OCUPACIÓ DE LA FINCA**

STSJ d'Astúries de 21 de maig de 1997, recurs núm. 985/1995, ponent: Sra. González-Lamuño Romay.

“En el momento de la ocupación la finca del recurrente tenía la calificación de urbana, y ello a pesar de la ausencia de construcciones y de servicios urbanísticos y de que el cambio o modificación catastral de su naturaleza fuera posterior, por cuanto lo determinante respecto a la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento que experimenta el valor de los terrenos se refiere al momento de surgir el hecho imponible, no a la condición del terreno en el inicio o durante el período impositivo, y es en la fase de ocupación del procedimiento expropiatorio cuando opera la

transmisión conforme a la interpretación coherente de los arts. 52 y 53 de la Ley de Expropiación Forzosa y 52 y 55 de su Reglamento, al condicionar el modo o la toma de posesión del bien expropiado al pago del justiprecio, constituyendo entonces título hábil para inscribir el cambio de titularidad por enajenación forzosa del bien, en tanto lo que nace de la norma que la autoriza es el título pero no la “traditio” que se produce del conjunto de recíprocas obligaciones y derechos de ambas partes por aplicación ya sea del criterio iusprivatista como del iuspublicista y procesal”.

* **EXCLUSIÓ DEL PREMI D'AFECCIÓ**

STSJ Catalunya de 20 de desembre de 1996, recurs núm. 552/1994, ponent: Sr. Táboas Bentanachs.

“La transmisión de dominio a título de expropiación forzosa a los efectos de la figura impositiva de autos debe entenderse producida a la fecha del acta de pago o consignación y ocupación. (...). La sujeción del caso al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para los casos de expropiación forzosa aparece claramente establecida por la expresa previsión del art. 108.6 LHL. (...). Debe estar a la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno y ello debe ser entendido con exclusión del denominado premio de afección regulado en el art. 47 de la Ley de Expropiación Forzosa y disposiciones concordantes puesto que ese concepto tiene sustantividad, funcionalidad y régimen propio claramente diferenciados a la parte del justiprecio tan sólo referible y por ende tan sólo gravable en cuanto correspondiente al valor de los terrenos”.

* **DRET DE REVERSIÓ**

STSJ de Catalunya de 10 d'abril de 1996, recurs núm. 1614/1994, ponent: Sra. Martín Coscolla.

“El derecho de reversión es un derecho real de adquisición referible al bien expropiado y, de ejercitarse, no hace nula la expropiación en su día practicada sino que supone una mera cesación de sus efectos; si no se ejercita, en nada afecta a la situación jurídica resultante de una expropiación plena como la que contemplamos que, por su propia naturaleza, extingue la propiedad en el expropiado y la traslada al beneficiario; por tanto la fecha inicial del período impositivo, pese a la desafectación, sigue siendo la de adquisición, en virtud de expropiación, del terreno”.

* **ACTA DE PAGAMENT I OCUPACIÓ**

STSJ de Balears de 25 d'octubre de 1996, recurs núm. 1459/1994, ponent: Sr. Capó Delgado.

“El nuevo criterio legal no puede aplicarse a devengos producidos con anterioridad, pues la LHL califica el impuesto de referencia como tributo que recae sobre el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de una alteración patrimonial (art. 105) y se halla expresamente mencionada la expropiación -art. 108.6-. Quiere ello decir que esta ley derogó el art. 49 LEF deduciéndose ello, asimismo, de su disposición adicional novena.1. (...). El devengo del impuesto se produjo no el día del mutuo acuerdo, sino que se efectuó la transmisión el día en el que se levantó acta de “pago y ocupación”. La redacción, de nuevo cuño, del 108.6, efectuada por la Ley núm. 29/1993, de 29 diciembre entró en vigor, a tenor de la disposición adicional segunda, el día 1 de enero de 1994, lo cual significa que no estaba en vigor el día del

devengo. No puede prevalecer, por tanto, la idea de que es aplicable esta ley en base a que la liquidación se practicó al ya estar vigente, y por ello no puede aplicarse el cuadro de porcentajes anuales sobre el valor catastral asignado al terreno pese a ser éste inferior al justiprecio”.

*** MERITACIÓ I PRESCRIPCIÓ**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 22 de juliol de 2002, recurs núm. 382/1997, ponent: Sr. Lázaro Guil.

“La alegación de prescripción debe ser estimada ya que en el acta previa de ocupación de los terrenos se acordó la ocupación inmediata del terreno, incluso sin necesidad del depósito previo establecido para el caso de expropiaciones urgentes por la Ley de Expropiación Forzosa, por lo que quedó perfeccionada la transmisión de la propiedad (art. 52, 6º de la Ley de Expropiación Forzosa de 16/12/1954), sin perjuicio de la tramitación del expediente de justiprecio, el cual también quedó concluido posteriormente al suscribirse el mutuo acuerdo, poniendo fin así al expediente de justiprecio (art. 24 de la LEF). El posterior pago del importe del justiprecio acordado no incide en el efecto traslativo de la propiedad que queda perfeccionado desde el momento en que se produce la ocupación del terreno en virtud del acto de ocupación”.

*** IRRELLEVÀNCIA DE L'AJORNAMENT DEL PAGAMENT**

STSJ d'Andalusia (Granada) 13 de gener de 2003, recurs núm. 1631/1997, ponent: Sr. Lázaro Guil.

“En los supuestos de expropiación forzosa, a efectos de devengo del impuesto ha de estarse a la transmisión del inmueble con el acta de ocupación del terreno y la fijación del justiprecio por convenio, siendo intrascendente el aplazamiento del pago”.

6.6. Reducció per modificació dels valors cadastrals

*** CANVI DE QUALIFICACIÓ URBANÍSTICA**

STSJ de Castilla i Lleó (Burgos) de 18 de novembre de 2005, rotlló d'apel·lació núm. 68/2005, ponent: Sra. García Vicario.

“Coincidimos con la sentencia de instancia en considerar que no se aprecian en las liquidaciones giradas vulneración alguna de la normativa aplicable en el momento del devengo, no procediendo en cualquier caso aplicar la reducción del 60% que el recurrente pretende, por cuanto no estamos en un supuesto de fijación, revisión o modificación de valores catastrales con arreglo a lo previsto los artículos 70 y 71 de la LHL, sino ante unos nuevos valores catastrales asignados a dos parcelas que obedecen a la aprobación de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico y que incidieron en un incremento del valor de las mismas, al cambiar su calificación urbanística, pues es obvio que no estamos ante una revisión de los criterios de la Ponencia de Valores, sino ante la aplicación de los criterios de la Ponencia a terrenos que después de aprobada la misma adquirieron distinta calificación urbanística”.

* **ENTRADA EN VIGOR DELS NOUS VALORS CADASTRALS**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1531-01, de 23 de juliol de 2001.

“La reducció prevista en el artículo 108.7 de la Ley 39/1988 requiere para su aplicación que los nuevos valores catastrales hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1995 y la reducción se aplica a las liquidaciones correspondientes a las cuotas del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que se devenguen durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales, siempre que éstos no sean inferiores a los vigentes con anterioridad”.

* **INCLUSIÓ D'UNITATS URBANES INCORPORADES AL CADASTRE**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0090-01, de 19 de gener de 2001.

“La reducció resulta aplicable a las nuevas unidades urbanas que se incorporen por vez primera al Catastro después de una revisión de valores catastrales, pues en la medida en que estemos en presencia de un supuesto de fijación, revisión o modificación de valores catastrales, en los términos previstos en el art. 108.7 LHL, resultará aplicable la reducció, incluyendo en su ámbito a las unidades urbanas que se incorporen por vez primera al Catastro después de la revisión”.

7. Tipus impositiu i quota

* **TIPUS DE GRAVAMEN DIVERSOS**

STSJ de Castella i Lleó (Burgos) de 30 de maig de 1997, recurs núm. 1142/1996, ponent: Sra. Miranda de Miguel.

“Resulta vulnerado por la Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Incremento de Terrenos de Naturaleza Urbana del Excmo. Ayuntamiento de Briviesca es el apartado tercero del art. 109 que dispone: «Dentro de los límites señalados en la escala contenida en el apartado anterior, los Ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen, o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el cuadro comprendido en el apartado 2 del artículo anterior», esos períodos son de 1 hasta 5 años, hasta 10, hasta 15, hasta 20 años. Por tanto el mencionado artículo permite fijar un solo tipo de gravamen o varios, pero siendo varios habrá de ser uno por cada período de generación del incremento del valor, y en el supuesto objeto de recurso el período de generación del incremento es de entre 5 y 10 años, por tanto no pueden aplicarse dos tipos de gravámenes diferentes, como se ha hecho en base al art. 13 de la mencionada Ordenanza Fiscal, resultando que a las viviendas núms. 62, 64 y 66 se aplica el 25% y a las viviendas núm. 68 y núm. 70 se aplica el 26%”.

8. Meritació

8.1. Transmissions “inter vius”

8.1.1. Títol i mitjà

* **TRADICIÓ REAL I “TRADITIO FICTA”**

STS de 18 de novembre de 1995, recurs d'apel·lació núm. 12231/1991, ponent: Sr. Enríquez Sancho.

“De acuerdo con la denominada “teoría del título y el modo”, imperante en nuestro Ordenamiento Jurídico (artículos 609 y 1465 del Código Civil), para la adquisición dominical por contrato de compraventa no basta la mera existencia o perfección del negocio jurídico contractual (título), que sólo genera obligaciones para los contratantes, sino que el mismo ha de ser inexcusablemente acompañado o seguido de la tradición o entrega de la cosa (modo), requisito este constitutivo o consumidor de la transmisión dominical, que se entiende cumplido, no sólo cuando se produce una entrega física o material de la cosa (tradición real), sino, también, a virtud del progresivo proceso de espiritualización experimentado por las formas de tradición, cuando medien cualesquiera otros actos jurídicos que de manera patente entrañen la misma significación de entrega, cuyos actos, integradores de la llamada traditio ficta, no son sólo los que aparecen relacionados en los artículos 1462 a 1464 del Código Civil, al no estar esas formas espiritualizadas de tradición o entrega regidas por el principio de numerus clausus, sino todos aquéllos, de variada índole o naturaleza, que de manera contundente e inequívoca revelen que el tradens (vendedor) ha puesto real y actualmente la cosa a la plena, absoluta y única disposición del accipiens (comprador), con evidente intención, por ambas partes, de hacerlo así (animus transferendi et accipiendi domini)”.

* **LLIURAMENT EFECTIU DELS TERRENYS**

STS de 30 de novembre de 2000, recurs de cassació núm. 2317/1995, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“No aparece en el proceso prueba alguna dirigida a acreditar el momento de la efectiva entrega de los terrenos vendidos, lo que no puede presumirse, al contrario de lo que sucede con el otorgamiento de las escrituras públicas, de la simple suscripción de un contrato privado”.

* **DATA DE L'ESCRITURA**

STS de 6 de juliol de 1996, recurs d'apel·lació núm. 11695/1991, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La fecha de la presentación de la declaración jurada carece del predicamento y virtualidad que pretende darle el Ayuntamiento apelante, pues, la fecha del otorgamiento de la escritura pública produjo efectos erga omnes, incluida la Corporación ahora apelante, porque las disposiciones legales reguladoras de las Haciendas Locales vigentes tanto en el momento de los hechos como en la actualidad tienen establecido, a tal fin, que los Notarios están obligados a remitir a los Ayuntamientos respectivos -en este caso, el de Valls, donde están ubicados los inmuebles transmitidos-, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice

comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del Impuesto. La escritura de compraventa por el mero y doble hecho de ser familiares los contratantes y de haber sido formalizada notarialmente en Monzón (Comunidad Autónoma de Aragón), no constituye, por sí sola, mientras no se demuestre cumplidamente lo contrario, un acto simulado, tendente a ocultar, dolosamente, a la Corporación de Valls, donde residen los interesados, la existencia de la adquisición y transmisión de los terrenos y, con ella, la obligación de abonar el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los mismos”.

8.1.2. Document privat

* DATA DOCUMENT PRIVAT: ARTICLE 1227 DEL CODI CIVIL

STS de 20 de març de 1997, recurs de cassació núm. 6483/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“La prevención establecida en dicho precepto sólo es aplicable cuando no existen otros medios de prueba que justifiquen la realidad de la fecha consignada en el documento privado, es decir, cuando el hecho a que se refiere sólo puede tener demostración por el propio documento, lo que no ocurre cuando -como en el presente caso de autos acontece- existen otros medios de prueba que acreditan la realidad de la fecha que en él aparece. (...). La ineficacia -inicial- frente a terceros de los documentos privados resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, a través de actos impositivos o de la concesión de licencias de obras a los adquirentes de los terrenos, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el Ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de actos propios, que le vedan, ahora, ir contra sus anteriores decisiones)”.

* DOCUMENT PRIVAT I LLIURAMENT

STS de 9 de desembre de 1996, recurs d'apel·lació núm. 1576/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Con abstracción de la publicidad o eficacia de la fecha del documento privado frente a terceros, se requiere, asimismo, para poder entender materializada la transmisión del inmueble o terreno y, con ella, consumado el devengo del Impuesto, que ese “título” constituido por el documento privado (modulado, ya, erga omnes por uno de los tres supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil) se complete, formalmente o en la práctica, con un “modo” o mecanismo de entrega o tradición, que permita entender atribuida al adquirente la propiedad o titularidad dominical del inmueble o terreno -de esta manera-transmitido”.

* ACTES PROPIS DE L'AJUNTAMENT

STS de 27 de juliol de 1996, recurs d'apel·lació núm. 12792/1991, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“En el caso presente, la conjunción del título y el modo (y el devengo del Impuesto) se produjo en el momento en que el comprador procedió al inicio del expediente encaminado a la obtención de la licencia de obras para la construcción, en ella, de

una vivienda unifamiliar o chalet. Como tales actos se promovieron ante el propio Ayuntamiento, y, en definitiva, se realizaron a la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la propia Corporación, es obvio que la transmisión (y, con ella, el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo tributario sustituto de presentar la declaración jurada y la posibilidad del Ayuntamiento de requerir el cumplimiento de tal deber formal) tuvo lugar cuando se concedió la licencia de obras. A ello se añade, posteriormente, el cobro de las Tasas correspondientes, la obtención de la Cédula de Habitabilidad, el alta en la Contribución Territorial Urbana y el abono de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes de esta última imposición. Actos, todos, que sólo gozan de virtualidad si se parte del hecho, válido para el propio interesado y para el mismo Ayuntamiento, de que la parcela comprada había accedido, ya, al patrimonio dominical del comprador. La ineficacia -inicial- frente a terceros de los documentos privados resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, a través de actos impositivos o de la concesión de licencias de obras a los adquirentes de los terrenos, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el Ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de actos propios, que le vedan, ahora, ir contra sus anteriores decisiones)".



DATA DEL DOCUMENT PRIVAT DES DE LA DEFUNCIÓ DE L'ATORGANT

STSJ de Madrid d'11 de març de 2002, recurs núm. 699/1997, ponent: Sr. Estévez Pendás. "Habiéndose realizado la compraventa y la entrega de lo vendido en documento privado, la falta de acceso de tal documento privado a un registro público y el hecho de que jamás se entregara a un funcionario público por razón de su oficio permitirían al Ayuntamiento, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1227 del Código Civil, no tener por cierta la fecha del documento privado sino desde el momento que tuvo conocimiento de aquél tras el otorgamiento de la escritura pública y la subsiguiente declaración que ante tal Ayuntamiento realizó el adquirente, pues así lo dispone el precepto mentado respecto de terceros, entre los que sin duda se haya esa Administración Local; no obstante, ocurre que uno de los vendedores, falleció el día 20 de diciembre de 1984, y que la concurrencia de tal circunstancia, consumada antes la compraventa por la concurrencia del título y el modo, determina inexorablemente que a partir de entonces la fecha del documento privado gozase ya de eficacia respecto de terceros, y por tanto también respecto del Ayuntamiento, de acuerdo a lo que al respecto dispone el art. 1227 del Código Civil, de modo que es a partir de entonces cuando comienza a correr el plazo de prescripción de cinco años de que la Administración disponía para determinar la deuda tributaria".

8.2. Transmissions "mortis causa"



DATA DE LA DEFUNCIÓ DEL CAUSANT

STS de 4 de novembre de 1996, recurs de cassació núm. 972/1992. ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

"Si, de acuerdo con lo indicado en los artículos 440, 661 y 989 del Código Civil, la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que lle-

que a adir-se la herencia, es dicha fecha, aquella en que tuvo lugar la transmisión del inmueble, desde el patrimonio de la causante, al de sus herederos -que son los que, consecuentemente, en virtud de sentencia judicial y a través de la actuación de oficio del Magistrado (elevando a escritura pública el documento privado anterior), procedieron a vender y a entregar, simultáneamente, a la recurrente, en plena posesión y propiedad, el inmueble de autos (de cuyo dominio eran titulares, según lo indicado, a título lucrativo por causa de muerte, desde la fecha del fallecimiento)-. El periodo comprendido entre la fecha en que la causante adquirió el inmueble y la fecha de su fallecimiento queda, consecuentemente, extramuros de la presente liquidación y puede dar lugar, en su caso, de no haberse consumado la prescripción del derecho de la Administración para ello, al giro de una exacción independiente”.

*** IRRELLEVÀNCIA DE LES OPERACIONS PARTICIONALS**

STS de 30 de setembre de 1996, recurs de cassació núm. 2188/1994, ponent: Sr. Ledesma Bartret.

“El devengo se produce a partir de la fecha de transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante. Esta misma doctrina es la recogida en numerosas y reiteradas Sentencias de la Sección Segunda de esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. (...). La fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario”.

*** IRRELLEVÀNCIA DE LA DATA D'ACCEPTACIÓ DE L'HERÈNCIA**

Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 0677-02, de 6 de maig de 2002.

“Las transmisiones “mortis causa”, se consideran realizadas y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes, no a partir de la aceptación de la herencia, sino en el momento mismo del fallecimiento del causante de la herencia”.

*** NECESSITAT D'ACCEPTACIÓ DE L'HERÈNCIA**

STSJ de Castilla i Lleó (Burgos) de 29 d'abril de 2005, rotlló d'apel·lació núm. 5/2005, ponent: Sra. García Vicario.

“En nuestro Derecho es necesaria la aceptación de la herencia para adquirir la condición de heredero, pues el artículo 661 CC no es suficiente para ello, si no se completa con lo dispuesto en el artículo 989 para la aceptación, retrotrayéndose sus efectos al momento de la muerte de la persona a quien se hereda. (...). El recurrente entiende que estamos ante un supuesto de aceptación tácita de la herencia de su madre, mientras que la sentencia apelada concluye que no se ha producido tal aceptación, existiendo la concurrencia de herederos en los bienes de la masa hereditaria, produciéndose una situación de herencia yacente. (...). La jurisprudencia nunca ha mantenido que la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio tenga por sí mismo la consideración de aceptación tácita. (...). En el caso no existe ningún documento acreditativo de aceptación expresa de la herencia. (...). Entendemos que no se ha producido una aceptación tácita de la herencia, y como quiera que conforme a lo establecido en el art. 107 de la LHL son sujetos pasivos del impuesto en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de

derechos reales de goce limitativos de dominio a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate, y dado que en el presente caso, según se ha dicho la herencia no está aceptada, ni ha sido adjudicada, cabe concluir que nos encontramos ante una herencia yacente, entendiendo como tal la que aún no está aceptada, cualquiera que sea la causa de la dilación o suspensión, no tratándose por tanto, de una herencia indivisa, esto es, aceptada, y no repartida o adjudicada, en cuyo caso estaríamos ante una Comunidad de bienes especial. Siendo ello así, cabe concluir que el recurrente, como copartícipe o cotitular de una de las entidades a que se refiere el art. 33 de la LGT es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y careciendo la herencia yacente de personalidad jurídica, la Administración Tributaria podía dirigirse a todos los herederos o a uno solo de los herederos que integran la misma”.

*** NO DEDUÏBILITAT DE LA QUOTA A L'IMPOST DE SUCCESSIONS**

Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs núm. Vo213-06, de 3 de febrer de 2006.

“La deuda tributaria derivada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles no es deducible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial del causante de la sucesión a liquidar, por no cumplir el requisito de tratarse de una deuda que dejó contraída dicho causante, sino de una deuda propia de los herederos o legatarios que se devenga por la adquisición a título lucrativo de los bienes inmuebles en cuestión”.

8.3. Supòsits especials

*** ACTE JUDICIAL D'ADJUDICACIÓ DE LA “REMATADA”**

STS de 13 de març de 1997, recurs de cassació núm. 5605/1992, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“Este acto constituye, a los efectos de los arts. 609 y 1462 del Código Civil, el título o contrato, y no se ve afectado el modo por el otorgamiento posterior de escritura pública, ya que el adquirente se encontraba, ya, en la pacífica posesión y propiedad de la finca, que le había sido entregada, antes de la escritura, al tiempo de la citada adjudicación del remate. En consecuencia, adquirido el dominio en el día en que se celebró la subasta, 5 de febrero de 1986, el devengo o el hito final del período impositivo del Arbitrio cae bajo el régimen valorativo de los índices bienales de 1986-1987”.

*** CONSTITUCIÓ DE SOCIETAT**

STSJ de Catalunya de 20 de juny de 2002, recurs núm. 10/2002, ponent: Sr. Aragonés Beltrán.

“Las vigentes LSA y LSRL, sin entrar en el espinoso tema de si reconocen o no personalidad jurídica a la sociedad en formación, consideran el reconocimiento de aquella irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable. Por tanto, lo relevante a efectos de calificar el acto de aporta-

ción no es si la sociedad tiene o no personalidad jurídica y aptitud para convertirse en titular de las aportaciones, sino el hecho de que desde que se pacta el contrato de sociedad y se observan los modos traditorios correspondientes a los bienes que se aportan, el socio pierde la disponibilidad de aquéllos, que pasan a constituir el patrimonio autónomo de la sociedad en formación. Hay que concluir por ello que la aportación es, sin duda, un acto jurídico traslativo del dominio o acto de enajenación de bienes en favor de la sociedad y, como tal, idóneo en nuestro derecho para, mediante la tradición, provocar en la sociedad la adquisición del dominio de los bienes aportados”.

9. Prescripció

* INTERRUPCIÓ PER ACTUACIONS AMB EL TRANSMITENT

STS de 21 de gener de 2000, recurs de cassació núm. 2166/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“Existe una doctrina legal consolidada, que ha resuelto esta cuestión, declarando que la interrupción de la prescripción se produce por actuaciones de las Administraciones municipales llevadas a cabo bien con el adquirente o bien con el transmitente, o por actuaciones de éstos, de modo que los efectos interruptivos de una parte se extienden a la otra. La Ley 39/1988 ha suprimido la sustitución pasiva en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, de modo que a partir de su vigencia, el único sujeto pasivo es el transmitente, por dicha razón también se ha suprimido la afeción real sobre el terreno transmitido. Esta Sala por respeto al principio de unidad de doctrina, sigue la mantenida por esta Sala Tercera y, en consecuencia, debe declarar contraria a Derecho la sentencia impugnada”.

* EXPEDIENT DE DOMINI

STS d'11 de desembre de 2001, recurs de cassació núm. 5379/1996, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Lo que no puede aceptarse porque carece de base legal alguna y es contrario al principio de seguridad jurídica, es que la tramitación de un expediente de dominio, que pone de manifiesto un exceso de cabida, marque el inicio del plazo de comprobación respecto a la liquidación de la plusvalía de dicha diferencia superficial, como viene a postular la Corporación recurrente, abriéndose la posibilidad de revisar la liquidación girada al producirse el devengo con la precedente transmisión de la finca, pues ello conduciría al absurdo de hacer desaparecer el límite temporal de la comprobación tributaria y con ello la posibilidad de prescripción en estos casos, puesto que, si en este supuesto, habían transcurrido once o menos años, como pone de manifiesto la Sala de instancia, nada impide que en otro, el expediente de dominio por exceso de cabida se produzca todavía años más tarde cuando lo que está fuera de toda duda -como también declara la Sentencia impugnada- es que dichos expedientes no son actos traslativos de dominio y por lo tanto, no producen el devengo del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos”.

* **TRANSMISSIÓ DELS TÍTOLS «PUNTS-VALOR»**

STS de 9 de desembre de 2000, recurs de cassació núm. 2505/1995, ponent: Sr. Mateo Díaz.

“La transmisión de estos títulos, representativos de las fincas sujetas a ordenación mediante póliza autorizada por agente de cambio y bolsa no supone transmisión de la propiedad de un bien inmueble por lo que la fecha de los títulos no puede tenerse como fecha inicial para el cómputo de la prescripción”.

* **ACTA DE L'IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS**

STS d'1 de febrer de 2001, recurs de cassació núm. 5252/1995, ponent: Sr. Gota Losada.

“Debe reputarse como fecha fehaciente de iniciación del período prescriptivo aquella en que la Inspección de Hacienda levantó acta por la que obligó a tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por suponer la prueba de la transmisión a través de documento privado, sin perjuicio de la posible responsabilidad de la Administración tributaria del Estado al no comunicar a la Administración municipal la adquisición del terreno de la que tuvo conocimiento por sus servicios de Inspección de Tributos”.

* **CONTRACTE SUBJECTE A CONDICIÓN**

STS de 15 d'octubre de 1996, recurs d'apel·lació núm. 9724/1991, ponent: Sr. Rodríguez Arribas.

“Al tratarse de la compraventa de unos terrenos sometida a la condición de que el precio fuera fijado por la tasación de un tercero, producida ésta, es decir cumplida dicha condición, sus efectos se retrotraen al día de la constitución de aquélla, o sea al del contrato inicial, conforme al artículo 1120 del Código Civil. El artículo 1114 del mismo Cuerpo Legal establece la regla general negativa de dependencia de la adquisición de derechos respecto al cumplimiento de las condiciones, de manera que si éstas no se cumplen los derechos no se adquieren, mientras la norma del referido artículo 1120 regula el específico efecto positivo del cumplimiento de la condición en las obligaciones de dar, de manera que producido aquél, sus consecuencias se extienden en el tiempo al día -necesariamente precedente- de la constitución”.

10. Gestió

* **OBLIGACIONS DEL COMPRADOR**

STSJ de Canàries (Santa Cruz de Tenerife) de 13 de desembre de 1996, recurs núm. 1295/1995, ponent: Sr. Acevedo y Campos.

“Desaparecida en la LHL la condición de sustituto del contribuyente que en el art. 354.1, c) del Texto refundido de 1986 confería al adquirente en las transmisiones a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, no está ya obligado dicho sustituto o comprador a presentar ante la Administración gestora la declaración que imponía el art. 360.1 del expresado texto refundido, quedando únicamente sujeto a la obligación de comunicar la realización del hecho imponible [art. 111.6.b) LHL], conducta ajena a la sanción tributaria objeto de recur-

so, que no se impuso por el incumplimiento de esta última obligación, sino por motivo distinto, proviniendo del giro de una liquidación cuyo pago no era exigible al recurrente”.

*** NOTIFICACIÓ DELS VALORS CADASTRALS**

STSJ d'Andalusia (Màlaga) de 2 de setembre de 1997, recurs núm. 3674/1994, ponent: Sr. Rodríguez Hermida.

“Una cosa es que a los efectos de este impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos se tome como referencia para la determinación de la base imponible los valores catastrales, y otra distinta que se deban aplicar a la normativa de este tributo, las obligaciones que la ley impone a la Administración a los efectos de otra figura tributaria. Y en el caso de la notificación de los valores catastrales de manera individualizada a los interesados es de obligado acatamiento para esos órganos a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, según señala el art. 70.5 LHL, pero no tiene ese carácter en relación con la figura tributaria objeto de autos, en donde el valor catastral equivale a una regla de valoración para determinar la base imponible que se fija objetivamente, y sin necesidad de que su cuantía se notifique a quienes en el momento de ser fijados, como sucede en el caso de autos, no tenían la consideración de sujetos pasivos por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y por tanto no puede considerarse como interesados en el procedimiento seguido para su determinación”.

*** DONACIÓ PER PARTS INDIVISES**

STSJ d'Andalusia (Granada) de 7 d'octubre de 1996, recurs núm. 2268/1993, ponent: Sr. Eserverri Martínez.

“Del contrato de donación estipulado es posible colegir que, a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, sólo se ha producido una transmisión al haberse producido toda ella por cuartas partes indivisas, por lo tanto, nos hallamos ante un supuesto de los reflejados en el art. 34 LGT (conurrencia de dos o más sujetos pasivos en la realización de un mismo hecho imponible) y por ello, lo procedente es que el Ayuntamiento gire una sola liquidación tributaria en la que queden especificados todos y cada uno de los sujetos pasivos que, como donatarios y en régimen de propiedad indivisa de los terrenos donados, deben responder solidariamente de toda la deuda tributaria”.

*** IL-LEGALITAT DE PRETESES “DESPESES D'EXPEDIENT”**

STSJ de la Comunitat Valenciana d'11 de gener de 2002, recurs núm. 4020/1998, ponent: Sr. Manglano Sada.

“En cuanto a las 1.000 pesetas exigidas en cada liquidación en concepto de «gastos de expediente», nos encontramos ante una tasa encubierta dentro de un impuesto, ante un evidente supuesto de doble imposición de un mismo hecho imponible, debiendo considerar arbitrario pretender cobrar por los gastos de una actuación administrativa implícita en la gestión del impuesto en cuestión, por lo que resultará nulo de pleno derecho el art. 7 de la Ordenanza municipal reguladora del impuesto, en cuanto establece que «para atender los gastos ocasionados por la gestión y liquidación de este impuesto, se establece una cuota fija de 1.000 pesetas»”.

- * **NOTIFICACIÓ A TOTS ELS COPROPIETARIS DEL TERRENY TRANSMÈS**
STSJ d'Andalusia (Màlaga) de 10 de novembre de 2000, recurs núm. 3961/1995, ponent: Sra. Gómez Pastor.
 “En la escritura de compraventa se hace constar que los hoy recurrentes son titulares por mitades indivisas de la finca que se transmite, y se hace constar la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad, y sin embargo el Ayuntamiento gira la liquidación complementaria a los hoy recurrentes por la totalidad y es evidente que los hoy recurrentes sólo podrán transmitir aquella parte respecto de la que eran propietarios de la finca en cuestión, es decir, del 50 por 100”.
- * **NOTIFICACIÓ A UN DELS CÒNJUGES TRANSMITENTS**
STS d'1 de febrer de 2003, recurs de cassació núm. 482/1998, ponent: Sr. Sala Sánchez.
 “Tampoco existía obligación municipal de notificación de las liquidaciones a los herederos del cónyuge fallecido después de la transmisión generadora de aquéllas, si no se había comunicado esta circunstancia al Ayuntamiento de la imposición, ni éste podría, sin ese previo y justificado conocimiento, averiguar quiénes eran tales herederos y el Ayuntamiento cumple con girar la liquidación a quienes, al efectuarse la transmisión, aparezcan como tales, o, en caso de transmisión de bienes sujetos con carácter ganancial, como aquí ocurre, con girarla a uno solo de los cónyuges transmitentes”.
- * **NO AFECCIÓ DE L'IMMOBLE AL PAGAMENT**
Consulta de la Direcció General de Tributs núm. 1020-02 de 3 de juliol de 2002.
 “El inmueble no queda afecto al pago de la deuda correspondiente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pues en la normativa reguladora de dicho tributo vigente en la actualidad, no se contempla la afección del inmueble al pago de la deuda correspondiente al citado tributo, la cual sí se contempla en la LHL en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en su artículo 76”.

11. Disposició transitòria cinquena LHL

- * **DOCTRINA GENERAL**
STS de 26 de juliol de 2003, recurs de cassació núm. 10278/1998, ponent: Sr. Mateo Díaz.
 “La Disposición Transitoria citada no se pronunció sobre la perdurabilidad, una vez vigente el nuevo impuesto, del carácter «a cuenta» de las cantidades pagadas, o que se hubieran de pagar, hasta el 31 de diciembre de 1989, por la modalidad decenal, inclinándose la doctrina citada, de esta Sala, tras analizar otras soluciones, por la de que el período impositivo se inicia con el momento de la transmisión que precedió a la posterior, con efectos retroactivos en el sentido de que las cuotas de la modalidad decenal pueden ser deducibles”.
- * **DEVOLUCIÓ DE PAGAMENTS A COMPTE**
STS de 15 de febrer de 1995, recurs de cassació núm. 6688/1993, ponent: Sr. Moreno Moreno.

“La Ley 39/1988 no sólo contiene una regulación sustancialmente diferente de la modalidad ordinaria sino que ha suprimido la llamada Modalidad Decenal; al respecto se dice, en la Disposición Transitoria Quinta de dicha Ley, que el nuevo Impuesto comenzará a exigirse -o sea, entrará en vigor- a partir del día 1 de enero de 1990 y que, hasta tal fecha, continuará exigiéndose el Impuesto anterior, con la concreción, además, de que, a estos efectos, el período impositivo de la Modalidad Decenal del artículo 350.1.b) del Real Decreto Legislativo 781/1986 finalizará, en todo caso, de no haberlo hecho antes, el 31 de diciembre de 1989, aunque no se hubieran cumplido los diez años (produciéndose, por consiguiente, de dicha fecha, el devengo por esta Modalidad). En tal Disposición Transitoria, sin embargo, no se establece nada en relación a la perdurabilidad, una vez vigente el nuevo Impuesto, del carácter de «a cuenta» de las cantidades pagadas o que se hayan de pagar (hasta el 31 de diciembre de 1989) por la Modalidad Decenal; sin que, en la regulación del nuevo Impuesto, exista, tampoco, norma alguna que ampare tal deducción, pero que en el caso de autos se ha llevado a efecto, y que nuestra Sentencia de 8 octubre 1994 permite sea objeto de reembolso o devolución”.

* **MADRID**

STS de 15 de febrer de 2005, recurs de cassació núm. 792/1999, ponent: Sr. Rouanet Moscardó.

“El problema es, por tanto, concretar si, en el presente supuesto, hubo un cierre (propiamente dicho -que no una mera finalización, según la Disposición Transitoria Quinta.1 de la Ley 39/1988-), el 31 de diciembre de 1989, del período impositivo decenal que venía transcurriendo (desde el devengo del precedente, en diciembre de 1984). En Madrid no regía, efectivamente, el sistema impositivo, de la mera modalidad decenal (con abono de su cuota “a cuenta”, a un tipo no superior el 5%, y sin cierre del período impositivo al tiempo de su devengo) previsto en el grupo normativo compuesto esencialmente por el RD 3250/1976, el RD Leg 781/1986 y la Ordenanza-Tipo de 1978, sino el sistema decenal de la Tasa de Equivalencia (regulado, en principio, en la LRL de 1955 y en el Reglamento de Haciendas Locales de 1952), con abono de su cuota a un tipo superior al antes citado, no excedente del 25%, y con el cierre efectivo del período impositivo y el inicio de uno nuevo, pero solo y exclusivamente cuando se dieran las circunstancias previstas en el artículo 58.2 del Reglamento de la Hacienda Municipal de Madrid de 1964 (régimen que, según la jurisprudencia de esta Sala, estaba perfectamente habilitado por la citada LRL de 1955, por la Ley Especial de Madrid de 1963 y por las Disposiciones Finales y Adicionales de las normas a que en la sentencia de instancia se ha hecho referencia al respecto). Por eso, al no concurrir en el presente caso, las dos circunstancias indicadas en dicho artículo 58.2 (en cuanto, primero, no se ha probado -sino todo lo contrario- que se abonasen efectivamente los devengos decenales de las Tasas de Equivalencia correspondientes a las fincas números 941 y 979 y, segundo, la transmitente no ha podido estar sujeta ‘ininterrumpidamente’, en relación con las tres fincas transmitidas, al Arbitrio de Equivalencia con anterioridad a la promulgación y aplicación del Decreto de 18 de diciembre de 1953), es por lo que, como declara la sentencia recurrida, no puede cifrarse el incremento de valor de la actual liquidación a partir de la fecha, el 31 de diciembre de 1989, en que se practicó la última tasación periódica”.

