
Tributos locales

Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

ORCID ID: 0000-0003-4715-9062

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

ORCID ID: 0000-0002-2887-4039

Neus TEIXIDOR MARTÍNEZ

Abogada y Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

ORCID ID: 0000-0002-8408-0938

Palabras clave: Haciendas locales; impuestos locales; Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Keywords: Local finance; local taxes; property tax.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES.—3. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES: 3.1. Ingresos tributarios: 3.1.1. Impuestos: 3.1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 3.1.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas. 3.1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. 3.1.1.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 3.1.1.5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 3.1.2. Tasas: 3.1.2.1. Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. 3.1.2.2. Tasas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas. 3.1.3. Contribuciones especiales. 3.2. Otros ingresos.—4. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL.

1. INTRODUCCIÓN

En 2022 no se han producido modificaciones normativas de especial relevancia en los tributos locales más allá de la obligatoriedad del establecimiento de una tasa de gestión de residuos sólidos urbanos encaminada a cubrir los costes de la prestación de este servicio. Sin perjuicio de ello, en este año se han producido importantes avances derivados de la actividad de nuestros órganos jurisdiccionales que han determinado, entre otros, la declaración de incompatibilidad de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicables a los servicios de telefonía móvil, la aclaración de algunos extremos derivados de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o la determinación de quién debe ser considerado el dueño de una obra en los casos en que exista diferencia en la titularidad del inmueble y de una infraestructura.

Además de estos aspectos, en el presente informe analizamos las restantes novedades normativas, jurisprudenciales y doctrinales acaecidas en 2022 en materia de tributos locales, así como en relación con otros ingresos de naturaleza no tributaria.

2. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

En relación con los principios de ordenación de las Haciendas locales, durante 2022 no se han producido novedades de especial relevancia. Debe destacarse el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad por parte del Tribunal Supremo (TS) a través del *Auto de 1 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3300A)* en relación con la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997, de 2 de diciembre, de Regulación del Sector Eléctrico Canario. En el Auto se plantea la infracción del art. 6.3 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por referencia a la extensión del hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Este asunto ha sido analizado por el Tribunal Constitucional (TC) en este 2022, por lo que nos remitimos al apartado correspondiente a ese tributo.

El TS también ha reiterado la jurisprudencia constitucional acerca de la coincidencia de hechos imposables entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Viviendas Vacías de Cataluña en varias ocasiones en 2022. Así ha sucedido en las *Sentencias de 3 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2131)* y de *21 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2526)*.

En relación con la actividad de la doctrina, deben señalarse los siguientes trabajos sobre los principios de autonomía y suficiencia de las Haciendas locales: J. Á. GÓMEZ REQUENA, «Una visión alternativa a los ingresos tributarios para garantizar el principio de suficiencia financiera: Las operaciones de crédito de las haciendas locales», *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 125-175; T. DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, «Dos cuestiones en la reciente jurisprudencia constitucional: las condiciones de la coordinación y la suficiencia financiera

de las diputaciones provinciales (STC 82/2020, de 15 de julio)», en A. LÓPEZ CASTILLO y A. ARROYO GIL (dirs.), *Garantías y límites de la autonomía local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2022, pp. 243-262; J. F. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, «Autonomía local y tutela financiera», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. extra 3, 2022.

3. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

3.1. Ingresos tributarios

3.1.1. Impuestos

3.1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Durante el ejercicio 2022, no se han producido modificaciones legislativas relevantes en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). En este sentido, para dicho ejercicio 2022, como ya expusimos en el *Anuario de Derecho Municipal 2021* (p. 274), la *Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022* no prevé la aplicación de coeficientes de actualización de los valores catastrales de acuerdo con el procedimiento previsto en el art. 32.2 del *Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario* (TRLRHL). Esa misma situación se produce respecto de la *Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023* (en adelante, LPGE 2023), que tampoco prevé la aplicación de estos coeficientes para el ejercicio 2023.

Por su parte, como se recoge en el *Anuario de Derecho Municipal 2021* (p. 274), el art. 25.1 del *Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma* prevé una exención de las cuotas del IBI de los bienes inmuebles afectados por las erupciones volcánicas de la Isla de la Palma. Pues bien, este real decreto-ley fue objeto de convalidación mediante la *Resolución del Congreso de los Diputados de 25 de enero de 2022*. Asimismo, debemos indicar que este real decreto-ley fue objeto de modificación mediante el *Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad*. Particularmente, debemos destacar que su art. 93 proroga la exención del IBI prevista en el art. 25.1 del *Real Decreto-ley 20/2021 para el ejercicio 2022*. Además, el art. 94 del *Real Decreto-ley 20/2022* establece una exención respecto de las cuotas del IBI de aquellos bienes inmuebles afectados por los incendios forestales que tuvieron lugar en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y La Rioja, durante los meses de junio, julio y agosto de 2022.

En la misma línea de esta exención, el *art. 5 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía* estableció una exención respecto de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, si bien este precepto fue derogado con efectos 1 de noviembre de 2022 por el *Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía*.

De hecho, un aspecto tratado por la doctrina son los beneficios fiscales. Una sentencia interesante en esta materia ha sido la *STS de 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:489)* que sigue la jurisprudencia emanada por las *SSTS de 21 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3133)* y *de 18 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2894)*, ya citadas en el *Anuario de Derecho Municipal 2021* (pp. 274 y 275). En todas ellas se concluye que la exención del IBI recogida en el *art. 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)* es aplicable a los bienes inmuebles de los que es concesionaria la empresa pública Navantia. A este respecto, resultan de interés los trabajos de R. FRAILE FERNÁNDEZ, «La exención del IBI de los inmuebles afectos a la defensa cedidos a Navantia (análisis de la STS núm. 156/2022, de 9 de febrero, núm. rec. 1570/2020)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2022, pp. 271-280; A. COSTA BOIRA COSTA BOIRA OLMEDA, «El IBI y la defensa nacional. La STS de 9 de febrero de 2022 y la visión objetiva del concepto de «interés para la defensa»», *Diario La Ley*, núm. 10039, 2022.

Respecto de la exención relativa a entidades sin fines lucrativos, debemos tener en cuenta que requiere una comunicación en la que conste que la entidad está acogida al régimen fiscal especial. A este respecto, la *STS de 4 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3582)* ha determinado que se trata de una comunicación y no de una solicitud. Asimismo, la exención en el IBI debe reconocerse desde el periodo impositivo en el que se realiza esa comunicación, pese a que la inscripción en el registro especial de entidades sin fines lucrativos y la comunicación al ayuntamiento sean posteriores al devengo del citado impuesto.

También resulta de interés la *STSJ de Galicia de 19 de abril de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:2865)*, que reconoce la facultad del ayuntamiento de comprobar la actividad realmente ejercida a la hora de otorgar la exención relativa a servicios educativos. Esta sentencia ha sido objeto de análisis en R. FRAILE FERNÁNDEZ, «La prevalencia de la realidad material sobre la catastral en las exenciones del IBI. Análisis de la sentencia TSJ de Galicia, núm. 279/2022, de 19 de abril, rec. 15001/2022», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2022, pp. 281-290.

Asimismo, el TS deberá pronunciarse sobre si «a la luz de la STJUE de 27 de junio de 2017, que interpreta el art. 107.1 TFUE, si la percepción de rentas de alquiler provenientes de inmuebles afectos a la actividad del epígrafe 861.2 (alquiler de locales industriales), por tanto, no afectos a una actividad estrictamente religiosa, debe considerarse

o no rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en consecuencia, si la jurisprudencia del TS, en particular la STS de 4 de abril de 2014 (rec. 653/2013) queda o no superada por la citada doctrina del TJUE». Así se recoge en el *ATS de 6 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:13933A)*, que ha admitido a trámite un recurso de casación planteado por el Ayuntamiento de Barcelona. A este respecto, resulta de interés M. GONZÁLEZ APARICIO, «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: Situación actual y retos en el marco comunitario», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 97-135.

Respecto del sujeto pasivo del IBI, se ha pronunciado la *STS de 12 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4896)*, que analiza la concurrencia de un usufructuario sobre el 20 por 100 del inmueble con ocho plenos propietarios del resto del inmueble. En este caso, el TS argumenta que el usufructuario sólo debe abonar la deuda tributaria de la parte del bien inmueble sobre la que ostenta el derecho real de usufructo y no sobre la totalidad del mismo. Por otro lado, la *STS de 25 de abril de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1618)* considera que la comunidad autónoma debe recibir la consideración de sustituto del contribuyente a efectos del IBI, cuando tiene adscrito un bien inmueble titularidad de la Administración General del Estado (en concreto, de la Tesorería General de la Seguridad Social). Debemos destacar que esta misma cuestión se ha planteado respecto de la determinación del sujeto pasivo de la Tasa por Prestación de Gestión de Residuos Urbanos de Actividades, como recoge el *ATS de 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3590A)*.

En cuanto a la determinación de la base imponible del IBI, el *ATS de 20 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:12095A)* ha admitido a trámite un recurso de casación cuya finalidad es la de establecer si puede utilizarse el valor del bien inmueble fijado en un procedimiento de comprobación de valores ajeno al IBI como base imponible del mismo. A este respecto, debemos mencionar el trabajo de R. CASTILLO BADAL, «Sustitución del valor catastral a efectos del IBI: alternativas a la ponencia de valores», *Actualidad Administrativa*, núm. 11, 2022.

Respecto de los recargos sobre el IBI, resulta de interés la *STS de 10 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:990)*. Esta sentencia considera que, pese a que las áreas metropolitanas tienen potestad para aprobar y regular recargos sobre el IBI, los mismos no pueden excluir a algunos municipios por considerar que no disponen de los mismos servicios que el resto, pues el legislador no ha previsto este tipo de diferenciaciones, al tratarse de un recargo que tiene el mismo hecho imponible que el IBI.

En el plano doctrinal, debemos mencionar la *DGT núm. 17/2022, de 24 de octubre de 2022*. Esta consulta considera que, si se exige una deuda del IBI mediante la figura de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la declaración de deudor fallido ni realizar ninguna derivación de responsabilidad.

Finalmente, debemos destacar diversos trabajos doctrinales publicados a lo largo del ejercicio 2022 en relación con este impuesto. A este respecto, debemos citar los trabajos de M. E. MANZANO SILVA, «Los tipos diferenciados en el impuesto sobre bienes inmue-

bles: ¿incrementados y/o reducidos?», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 119-145; I. MERINO JARA, «Hecho imponible, exenciones y sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 21-51; R. FRAILE FERNÁNDEZ «Las garantías del IBI ante transmisiones y concurrencia», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 213-251; F. J. GARCÍA VERA, «Los principios constitucionales y la permeabilidad de procedimientos en el IBI. Paralelismo con la inconstitucionalidad en el IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 185-211.

3.1.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

En el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), las principales modificaciones normativas en este 2022 han venido de la mano de la *LPGE 2023*. En su art. 70, la *LPGE 2023* establece diversas modificaciones en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (Tarifas del IAE). La principal modificación es la equiparación de las cuotas nacionales del grupo 761 para los servicios de telefonía móvil a las correspondientes a la telefonía fija de conformidad con la doctrina del TS que analizaremos a continuación. Por otro lado, se crea un nuevo grupo en la Sección 1.^a de las tarifas para los servicios de «oficina flexible, “*coworking*” y centros de negocios» (grupo 848). En la Sección 2.^a se añaden dos nuevos grupos (864 y 869) para las actividades de escritores y guionistas, y otros profesionales relacionados con las actividades artísticas y culturales, respectivamente, adaptándose las denominaciones de la agrupación 86 y del grupo 861, y se añade un nuevo grupo 889 para las actividades de guía de montaña. Finalmente, en relación con la Sección 3.^a, se añade un nuevo grupo 034 que incluye las actividades de compositores, letristas, arreglistas y adaptadores musicales.

Por otro lado, la *LPGE 2023* identifica las distintas actividades y eventos que tendrán la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo previsto en el art. 27 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. Dicho precepto prevé la bonificación del 95 por 100 de las cuotas y recargos del IAE en relación con estos acontecimientos. Las declaraciones de acontecimientos de excepcional interés público se encuentran en las DDAA 58 a 69 de la *LPGE 2023*.

El art. 93 del ya mencionado *Real Decreto-ley 20/2022* extiende la prórroga de los beneficios fiscales para la isla de la Palma también al IAE. Junto a ello y de modo similar a lo que acontece en el caso del IBI, en el art. 94 de este Real Decreto-ley también se establece una reducción del IAE, así como de los recargos autorizados, «correspondiente al ejercicio 2022 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa», como consecuencia de los incendios forestales ocurridos en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia,

Madrid, Región de Murcia, Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y La Rioja durante los meses de junio, julio y agosto de 2022. La aplicación de esta reducción requiere que se haya procedido al cierre temporal como consecuencia de estos incendios. La reducción se aplica en proporción a los días de cierre obligado, salvo en el caso de cierres definitivos, que determinan la reducción del IAE por todo el periodo impositivo.

En relación con la actividad de nuestros tribunales, debemos comenzar destacando la *STS de 14 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3080)*. En esta sentencia, el TS cambia su criterio en relación con la compatibilidad de la tarifa del IAE aplicable a las empresas de telefonía móvil con la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización). Tradicionalmente, el TS había excluido que el IAE se encontrara incluido dentro del ámbito de aplicación de la directiva autorización en tanto no se trataba de un canon referido a elementos constitutivos de la actividad autorizada. La posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su *Sentencia de 6 de octubre de 2020 (asunto C-442/19)*, sin embargo, conduce al TS a reconsiderar su posición e identificar al IAE como canon a efectos del art. 13 de la Directiva. Dicho precepto excluye la aplicación de cánones que sean considerados discriminatorios, no transparentes, injustificados, desproporcionados o que no tengan en cuenta los fines previstos en la Directiva 2002/21/CE. El TS considera que las tarifas aplicables a los servicios de telefonía móvil son discriminatorias frente a otros competidores y que obstaculizan el desarrollo del sector al aplicarse sobre las antenas de telefonía móvil, consideradas como elementos fundamentales para su despliegue. De este modo, el TS declara el epígrafe 761.2 de las tarifas del IAE contrario al Derecho de la Unión. La AN ha tenido la oportunidad de aplicar este criterio en las *Sentencias de 7 de octubre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:4529)*, *de 25 de octubre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:5085)*, *de 3 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:5286)*, *de 11 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:5276)* o *de 19 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:6454)*.

Por otro lado, debe destacarse el *ATS de 20 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:14262A)* en el cual se admite a trámite un recurso de casación relativo a la realización del hecho imponible del IAE como consecuencia de suspensión o limitación de actividad durante el periodo de 2020 en la cual estuvo vigente la situación de estado de alarma. En relación con este extremo, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ha emitido dos resoluciones el pasado 18 de mayo de 2022 (RG 00/00461/2021 y RG 00/03084/2022) en las que se considera aplicable la Regla 14.4 de las Tarifas del IAE en relación con las cuotas nacionales del IAE, determinando la reducción de las cuotas si se prueba la paralización total de la actividad en proporción a la de duración de dicha paralización. Sin perjuicio de ello, en el caso de las cuotas municipales, el TEAC no se ha considerado competente para pronunciarse sobre este extremo, tal y como se señala en dos *Resoluciones de 22 de marzo de 2022 (RG 00/00639/2022 y RG 00/07130/2021)*. Esta cuestión se plantea en otros dos ATS fechados el 27 de octubre de 2022.

Este aspecto ha despertado gran interés en la doctrina durante 2022, que ha analizado este aspecto con bastante profusión. Así pueden destacarse los trabajos de B. MO-

RENO SERRANO, «Devolución del IAE por las restricciones derivadas de la pandemia», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 3, 2022; C. V. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ y L. J. RUIZ GONZÁLEZ, «¿Se pueden exigir el IAE y la tasa del juego tras la suspensión de la actividad económica decretada para luchar contra el covid-19?», *Actum Fiscal*, núm. 181, 2022, pp. 62-67; R. FRAILE FERNÁNDEZ, «La justicia material como valor supremo y causa para la devolución de cuotas del IAE (a la luz de varias sentencias de Juzgados y TSJ)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pp. 245-256; C. JERICÓ ASÍN, «¿Cómo opera el IAE durante el cierre temporal de la hostelería por la pandemia?: Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia 9/2002, de 11 de enero (JUR 2022, 29795)», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2022.

Han sido también admitidos varios recursos de casación en relación con la inclusión en el epígrafe 833.2 de la Sección 1.^a de las Tarifas del IAE (promoción de edificaciones) de la transmisión de inmuebles realizada directamente por entidades financieras que los hayan adquirido como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias sobre los créditos concedidos al amparo de su actividad crediticia y financiera. Esta cuestión se ha planteado en los *AATS de 19 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:83A)* y de *18 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:7522A)*.

Finalmente, la *STS de 16 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4646)* aplica la doctrina de la *STS de 12 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2011)* relativa a la inclusión de las actividades de comercialización de electricidad a consumidores finales antes de la inclusión del epígrafe 151.6 a las Tarifas del IAE. Dicha sentencia ya fue examinada en la edición anterior de este *Anuario* (p. 278). Sobre estos aspectos puede verse el trabajo de A. MOLINA LEBRÓN, «El desafortunado y tardío encuadre de las comercializadoras de energía eléctrica en el impuesto sobre actividades económicas: Cuestiones pendientes», *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 177-201.

Es también de interés la *SAN de 21 de junio de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:3075)*. En esta sentencia, la AN analiza la consideración de sujeto pasivo de un despacho de notarios constituido como sociedad civil. La AN confirma que es la sociedad civil la que debe ser considerada como sujeto pasivo del IAE y no los notarios que la integran en tanto que su actividad se presta a través de la citada sociedad que es la que expide las facturas a los clientes y se encuentra dada de alta en el censo de empresarios y profesionales.

En el ámbito administrativo, cumple destacar tres contestaciones a consultas tributarias vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT). En primer lugar, en la de *11 de abril de 2022 (V0773-22)* se analiza el supuesto de un «influencer» que realiza las actividades de «realización de fotografías y vídeos para su posterior publicación en la plataforma, con la finalidad de obtener ingresos de la plataforma a través de las suscripciones mensuales de los clientes a su contenido o bien a través de la realización de fotografías y vídeos de contenido personalizado dentro de la misma plataforma». La DGT afirma que estas actividades deben incluirse en los epígrafes 961.1 [Producción

de películas cinematográficas (incluso vídeos)] y 973.1 (Servicios fotográficos) de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE.

Por otro lado, en la *Consulta vinculante de 22 de julio de 2022 (V1763-22)* se analiza la aplicación de las exenciones recogidas en el art. 82.1 letras *b)* y *c)* TRLRHL en aquellos casos en que se comienza a desarrollar nuevas actividades por parte de entidades integradas en un grupo de empresas y de entidades que comienzan a desarrollar sus actividades en territorio español. Finalmente, en la *Consulta vinculante de 21 de diciembre de 2022 (V2586-22)* en que se analiza en qué lugar se debe entender que se realizan las actividades comerciales en el caso de una empresa dedicada a la intermediación comercial en la cual sus trabajadores operan desde sus propios domicilios. La DGT excluye a estos efectos que se pueda considerar que los domicilios de los teletrabajadores puedan considerarse como locales de la empresa, ni los establecimientos de los clientes.

Además de los anteriores trabajos, deben destacarse los de L. GÓMEZ-FERRER BAYO, «El recargo provincial del IAE como recurso de las Diputaciones Provinciales», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 1, 2022; A. DELGADO MERCÉ, «La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas en la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», en P. CHICO DE LA CÁMARA y J. GALÁN RUIZ (dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2022, pp. 715-729; L. M. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, «La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas: lecciones del estado de alarma», *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, Instituto de Estudios Económicos, 2022, pp. 819-828.

Por último, debe destacarse que en la propuesta 38 del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* elaborado por el Comité de Personas Expertas para Elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria y publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en 2022, se planteaba la eliminación de este impuesto. A estos efectos, el Comité de personas expertas planteaba la posibilidad de que las corporaciones locales exploraran el empleo de otras figuras tributarias para gravar las actividades económicas realizadas en su territorio de acuerdo con los principios de generalidad y no discriminación.

3.1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Aunque en 2022 no ha habido novedades legislativas en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), en el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* sí se ha incluido una propuesta de modificación de la estructura del impuesto para penalizar las tecnologías más contaminantes. Con toda probabilidad, esta será una línea de reforma futura del impuesto.

En relación con la actividad de nuestros tribunales y juzgados, se pueden destacar dos sentencias de nuestros juzgados. En primer lugar, en la *sentencia del Juzgado de*

lo *Contencioso-Administrativo (JC-A) núm. 1 de Tarragona, de 22 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:JCA:2022:3387)* se analiza un supuesto en que una empresa revirtió varios vehículos a favor de un ayuntamiento antes del devengo del impuesto sin haber procedido a instar el cambio de titularidad en el permiso de circulación. El Juzgado considera que, al seguir constando la empresa recurrente como titular de los vehículos en el momento del devengo por la inactividad de la propia empresa, debe seguir siendo considerada sujeto pasivo del impuesto, pese a las alegaciones planteadas en relación con la existencia de un enriquecimiento injusto y el principio de buena administración. En segundo lugar, en la *SJC-A núm. 10 de Barcelona de 11 de enero de 2022 (ECLI:ES:JCA:2022:93)*, se examina la competencia para llevar a cabo un procedimiento de inspección en relación con el IVTM y la existencia de fraude de ley o simulación en un supuesto de domiciliación de vehículos en un municipio en el que no se realizan actividades económicas, pero con un gravamen por el IVTM inferior al del domicilio donde se realizan las actividades de la empresa. En relación con la competencia en materia de gestión sobre este impuesto, debe tenerse en cuenta la contestación a *Consulta vinculante de la DGT de 14 de febrero de 2022 (V0276-22)* en que se determina qué ayuntamiento es competente para la exacción del IVTM.

En el ámbito administrativo deben destacarse algunas consultas de la DGT. En la contestación a *Consulta general de 23 de junio de 2022 (0010-22)*, la DGT analiza los efectos retroactivos del reconocimiento de la exención para personas con movilidad reducida. Estos mismos aspectos se examinan en las contestaciones a *Consultas generales de 1 de julio de 2022 (0012-22)* y *de 22 de julio de 2022 (0013-22)*.

En relación con la actividad doctrinal, cumple destacar los trabajos de R. FRAILE FERNÁNDEZ, «Hacienda Local. La compensación a los entes locales por la exención del IVTM pactada en el Convenio para la defensa suscrito entre EE. UU. y España (análisis de la STSJ de Madrid de 5 de julio de 2022, rec. 423/2021)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2022, pp. 269-279; y de S. NÁÑEZ ALONSO y Á. HERNÁNDEZ SÁNCHEZ, «Análisis jurídico-económico sobre el incentivo fiscal aplicable a los vehículos “ecológicos” en el IVTM: el caso de Castilla y León y sus principales municipios», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 56, 2022, pp. 143-191.

3.1.1.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Durante 2022 el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) no ha sufrido ninguna modificación normativa. Tampoco se han propuesto modificaciones de este impuesto en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Sin embargo, sí ha sido sujeto de pronunciamientos jurisprudenciales de relevancia.

En primer lugar, debe destacarse la *STC 133/2022, de 25 de octubre de 2022*. En esta sentencia, el TC declara inconstitucional el último inciso del art. 6 *bis*, apartado 4, de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997, de 2 de diciembre, de Regulación del Sector Eléctrico Canario tras su modificación por la Ley del Parlamento de Canarias 2/2011, de

26 de enero. Dicha norma establecía la equivalencia a efectos de la realización del hecho imponible del ICIO de una autorización especial prevista en la normativa autonómica con los actos de control urbanístico municipal previstos en el art. 100.1 TRLRHL. A efectos prácticos, esta norma suponía una extensión del hecho imponible del ICIO. El TC considera que dicha extensión del hecho imponible mediante una norma autonómica supone una invasión de la competencia exclusiva del Estado para regular los tributos locales prevista en el art. 149.1.14 CE, declarando su inconstitucionalidad y nulidad. Sin perjuicio de ello, debe notarse que la sentencia incluye una importante limitación de efectos.

En relación con los actividad de nuestros tribunales ordinarios, deben destacarse varios pronunciamientos del TS. En primer lugar, en la *STS de 4 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:865)* se analiza la necesidad de acudir a la vía de la revocación en sede administrativa en casos en que se anula judicialmente un reglamento que había constituido el fundamento para la liquidación del ICIO. En el supuesto de hecho, el Arzobispado de Zaragoza solicitó la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la anulación de la Orden EHA/2841/2009. La liquidación afectada había devenido firme y en vía jurisdiccional se solicitó la revocación de la liquidación. En vía contenciosa se consideró que concurrían los motivos para proceder a la revocación por existir causas sobrevenidas que afectaba a la situación individual del recurrente. El TS confirma que en estos supuestos no es necesaria la devolución de las actuaciones a la vía administrativa para proceder a la revocación. Sobre estos aspectos, puede verse el comentario de T. CALVO SALES, «De nuevo a vueltas con la exención de la iglesia católica en el ICIO», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 5, 2022, pp. 42-48.

En la *STS de 22 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1289)* se analiza quién tiene derecho a instar la devolución de ingresos indebidos derivados de la liquidación provisional del ICIO en casos en que se vende la construcción, instalación u obra a un nuevo titular y, si, en el caso de que la devolución se realizara al nuevo dueño, podría considerarse la nulidad de pleno derecho del acto de ordenación de la devolución por haber adquirido el nuevo dueño un derecho sin reunir los requisitos esenciales para ello. El TS señala que, en estos supuestos, al producirse el desistimiento de una obra comenzada y no terminada por parte del nuevo adquirente, se produce una sucesión *ope legis* en la situación tributaria a favor del nuevo dueño de la obra como consecuencia de la transmisión de la licencia de obra con conocimiento y aprobación municipal. Lógicamente, el TS declara que no concurre una causa de nulidad cuando la devolución de ingresos indebidos se haya realizado a favor del nuevo dueño de la obra. Sobre estos aspectos pueden verse los trabajos de R. PÉREZ SÁEZ, «La devolución parcial del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras debe hacerse a favor de quien sea el sujeto pasivo, aunque la liquidación provisional haya sido abonada por quien le transmitió la licencia», *La Administración Práctica: Enciclopedia de Administración Municipal*, núm. 6, 2022, pp. 181-186; R. PÉREZ SÁEZ, «La devolución parcial del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras debe hacerse a favor de quien sea el sujeto

pasivo, aunque la liquidación provisional haya sido abonada por quien le transmitió la licencia», *La Administración Práctica: Enciclopedia de Administración Municipal*, núm. 6, 2022, pp. 181-186, o H.M. HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, «Relación con el ICIO de terceros distintos al solicitante de la licencia», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 9, 2022.

Mayor interés tiene la *STS de 30 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1260)*, en que se plantea quién debe ser considerado dueño de la obra en el caso de infraestructuras previstas en el art. 100.2 TRLRHL y si la exención prevista en dicho precepto se puede extender a las obras gestionadas por empresas públicas. En relación con la consideración de quién es el dueño de la obra en estos supuestos, se cuestionaba si debía tener tal consideración, cuando no coinciden la condición de propietario del inmueble y de la de dueño de la obra, quien vaya a ser finalmente el propietario de la obra o quien soporta los gastos que comporta su realización. El TS aclara que en los casos previstos en el art. 100.2 TRLRHL lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra, debiendo considerarse como tal al titular demanial. Por otro lado, la inclusión de las empresas públicas dentro del ámbito de la exención dependerá de las reglas autoorganizativas de la Administración competente toda vez que la referencia a la gestión por organismos autónomos en este precepto no debe entenderse literalmente, sino realizada a que el bien sea de dominio público y que el servicio público se preste a través de un ente público instrumental perteneciente a una Administración institucional.

Finalmente, en la *STS de 11 de abril de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1613)*, el TS reitera el carácter de acto susceptible de recurso e impugnación autónoma de la liquidación provisional del ICIO. Como señala el TS, esta liquidación incorpora un acto de voluntad administrativa que incorpora un acto de gravamen, sin que pueda ser considerada como un mero acto de trámite o gestión.

En el ámbito de los tribunales inferiores, cumple destacar dos sentencias de nuestros TSJ. En primer lugar, en la *STSJ de Catilla y León (Burgos) de 8 de abril de 2022 (ECLI:ES:TSJCL:2022:1470)* se analiza la discrecionalidad en la aplicación de la bonificación a obras de especial interés o utilidad municipal. Frente a la posición del ayuntamiento recurrente, el TSJ aclara que la «decisión relativa a si una determinada construcción o edificación reviste un especial interés o utilidad municipal, en los términos expuestos, no tiene un contenido estrictamente discrecional que incumba exclusivamente a la Corporación Municipal y que no pueda ser revisado o suplido por los órganos judiciales, por cuanto estamos ante un concepto jurídico indeterminado susceptible de ser integrado con criterios jurídicos o de experiencia en sus facetas no taxativas, y sometido al control jurisdiccional y no a la mera discrecionalidad de la Administración». Por otro lado, en la *STSJ de Cataluña de 21 de enero de 2022 (ECLI:ES:TSJCAT:2022:387)* se analiza la determinación de la base imponible del ICIO por un ayuntamiento sin descontar determinados gastos. El TSJ anula la liquidación al considerar que se había realizado aplicando el método de estimación indirecta por parte del ayuntamiento sin haberse desvinculado previamente de los gastos aportados por el contribuyente.

Por lo que respecta a la actividad de nuestros órganos administrativos, debe destacarse la contestación a *Consulta vinculante de la DGT de 3 de febrero de 2022 (V0173-22)*. En esta consulta, la DGT qué gastos pueden incorporarse a la base imponible del ICIO. En concreto se plantea si se pueden incorporar los costes derivados de la adquisición de maquinaria a instalar en una obra de ampliación de una nave industrial. De acuerdo con la DGT, el coste de la maquinaria no puede ser objeto de incorporación, aunque sí podría serlo el coste de la instalación, ya que las máquinas «no son elementos técnicos inseparables de la obra, ni están integrados en el proyecto para el que se solicita la respectiva licencia de obras o urbanística y no forman parte consustancial de la obra, ni son elementos esenciales para la habitabilidad o utilización de la nave industrial». Sobre los aspectos relativos a la determinación de la base imponible en el ICIO, J. CALVO VÉRGEZ, «A vueltas con la determinación de los elementos que han de formar parte de la base imponible del ICIO», *Revista de Estudios Locales. Cunal*, núm. 249, 2022, pp. 72-91.

Finalmente, en lo que respecta a la actividad de la doctrina, destacan, además de los anteriores, los trabajos de M. BASTIDA PEYDRO y P. CIRUELOS LARA, «Las instalaciones de producción de energía fotovoltaica en el ámbito de la tributación local», *Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 57-93; H. M. HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, «La base imponible en la tasa e ICIO por la implantación de instalaciones fotovoltaicas», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 6, 2022, pp. 98-101; A. FERNÁNDEZ CARBALLAL, «Un aspecto del derecho urbanístico financiero: la gestión recaudatoria de tributos locales de exigencia potestativa vinculada al urbanismo, en especial el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ICIO», *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, vol. 56, núm. 357, 2022, pp. 77-108; I. BILBAO CASTRO, «¿Cabe un “segundo disparo” tributario por razones de forma en materia de ICIO y tasas urbanísticas?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 4, 2022; F. SERRANO ANTÓN, «Una vuelta de tuerca a la devolución del ICIO: la devolución en virtud de pacto o contrato, legitimidad y paralelismo con el IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 29-69.

3.1.1.5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

La normativa del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) ha sufrido algunas modificaciones durante el ejercicio 2022. En concreto, el *art. 3 de la Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género* ha modificado el segundo párrafo del art. 104.3 TRLRHL para añadir un nuevo supuesto de no sujeción respecto de las transmisiones relativas a bienes inmuebles como consecuencia del fallecimiento de una mujer víctima de violencia contra la mujer. Dichas transmisiones lucrativas deben realizarse a favor de las hijas, los hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria

potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica. Asimismo, para el ejercicio 2023, el art. 71.4 LPGE 2023 modifica los importes máximos de los coeficientes incremento del valor de los terrenos previstos en el art. 107.4 TRLRHL.

Además, debemos destacar que la propia normativa del IIVTNU recogida en el *Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* ha sido objeto de dos recursos de inconstitucionalidad núms. 735-2022 y 825-2022. También debemos tener en cuenta que esta normativa ha sido objeto de aclaración mediante la *Consulta vinculante de la DGT núm. V0983/2022, de 4 de mayo de 2022*.

Las implicaciones de esta normativa han sido ampliamente estudiadas por la doctrina a lo largo del ejercicio 2022. Así, debemos destacar los trabajos de A. BERGAS FORTEZA, «Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2022; A. RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA y P. C. ZURITA GUZMAN, «Las consecuencias de la STC 182/2021 y la reforma del IIVTNU. Especial referencia a los municipios canarios», *Hacienda Canaria*, núm. 57, 2022, pp. 89-119; D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 468, 2022; E. M. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, «Formas de calcular la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana al hilo de los recientes pronunciamientos», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2022; D. CABEZUELO VALENCIA, «Liquidación y pago del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: Informe de la Subdirección General de Tributos Locales de 7 de diciembre de 2021 (Consulta V3074-21)», *La Administración Práctica: Enciclopedia de Administración Municipal*, núm. 4, 2022, pp. 187-190; F. F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, «La gestión del “nuevo” impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 15-31; C. RIVERO BERNAL, «¿Perdido con la plusvalía municipal?», *Cimbra: Revista del Colegio de Ingenieros Técnicos de Obras Públicas*, núm. 422, 2022, pp. 53-54; S. ARANA LANDÍN, «Comparativa crítica sobre las diferentes regulaciones del IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 231-257; A. GARCÍA MORENO, «La reforma del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a resultas de la inexigibilidad del Impuesto por la STC 182/2021», *Revista jurídica de la Comunidad Valenciana*, núm. 81, 2022; N. SÁNCHEZ GARCÍA, «Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 466, 2022, pp. 218-267; *id.*, «Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Modificación de la ordenanza fiscal tras los cambios en el Impuesto de plusvalía», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en*

Administración Local y Justicia Municipal, núm. 7, 2022; *id.*, «Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). La nueva norma que modifica la forma de calcular la base imponible del IIVTNU no tiene efectos retroactivos», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 1, 2022; J. CALVO VÉRGEZ, «El nuevo método de cálculo de la base imponible del IIVTNU: el Real Decreto-ley 26/2021 y su proyección práctica», *BIT PLUS*, núm. 264, 2022, pp. 6-15; B. MORENO SERRANO, «Reforma exprés de la “plusvalía”», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 1, 2022; J. CALVO VÉRGEZ, «¿Un nuevo IIVTNU?», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2022; *id.*, «¿Un nuevo IIVTNU (y II)?», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2022.

Como ya expusimos en el *Anuario de Derecho Municipal 2021* (pp. 284 y ss.), en el año 2021, fue especialmente relevante la *STC núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (ECLI:ES:TC:2021:182)*, que determinó la inconstitucionalidad y la nulidad del segundo párrafo del art. 107.1 y los arts. 107.2.a) y 107.4 TRLRHL por contravenir, de forma injustificada, el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE). Por ese motivo, no es de extrañar que dicha sentencia ha sido comentada por la doctrina en este ejercicio 2022. A este respecto, resultan de interés los trabajos de A. M. BARRRACHINA ANDRÉS, «¿Qué efectos tiene la STC 182/2021 sobre las resoluciones que, habiendo agotado la vía administrativa, se encuentran en plazo para ser impugnadas en vía judicial?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 5, 2022, pp. 131-133; M. J. GARCÍA-VALDECASAS DORREGO, «El TC aclara los efectos de la declaración de nulidad del impuesto municipal sobre plusvalías contenida en la STC 59/2017, respecto a las autoliquidaciones y liquidaciones tributarias realizadas con anterioridad», *Actualidad Administrativa*, núm. 12, 2022; F. HERNÁNDEZ GUIJARRO, «Aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: comentario de la Sentencia núm. 350/2021, de 10 de noviembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, núm. 11, de Madrid», *Revista Boliviana de Derecho*, núm. 33, 2022, pp. 822-833; A. IBARRA LÓPEZ, «La plusvalía municipal: cuestiones prácticas sobre la STC de 2021», *Cont4bl3*, núm. 74, 2022; J. DE JUAN CASADEVALL, «El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 195, 2022, pp. 135-161; M. CRUZ AMORÓS, «Suma y sigue de la plusvalía (IIVTNU)», *Actum Fiscal*, núm. 188, 2022, pp. 36-37; M. CRUZ AMORÓS, «Un asunto mal cerrado: la constitucionalización del IIVTNU», *Actum Fiscal*, núm. 180, 2022, pp. 60-61; J. M. SALCEDO BENAVENTE, «Zafarrancho de combate en materia de plusvalía municipal», *Economist & Jurist*, núm. 261, 2022, pp. 48-53.

Uno de los aspectos más tratados por los juzgados y los tribunales durante este año ha sido la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la normativa del IIVTNU operada por la *STC núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (ECLI:ES:TC:2021:182)*, de la que ya nos ocupamos en el *Anuario de Dere-*

cho Municipal 2021 (pp. 282 y ss.). Así, por ejemplo, la *STS de 27 de julio de 2022* (ECLI:ES:TS:2022:3188) determina que una liquidación dictada en un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria e impugnada en el plazo previsto, debe anularse en base a la citada declaración de inconstitucionalidad, al tratarse de una situación no consolidada. Sin embargo, la *Consulta de la DGT, núm. 9/2022, de 27 de mayo de 2022* argumenta que no procede la revisión en base a la mencionada declaración de inconstitucionalidad de una cuota de IIVTNU que se encontraba sujeta a pagos fraccionados en el momento de dictarse la sentencia.

También resulta de interés la *SJC-A núm. 5 de Málaga, de 24 de octubre de 2022* (ECLI:ES:JCA:2022:2264) que analiza un supuesto en el que se interpuso recurso de reposición contra una liquidación con fecha 9 de noviembre de 202, estando en el plazo legal para interponerlo. Sin embargo, el mencionado Juzgado considera que no es aplicable del adocina de la citada declaración de inconstitucionalidad y, como no se ha acreditado la existencia de pérdidas, debe confirmarse la liquidación. En la misma línea, la *Consulta de la DGT núm. 18/2022, de 21 de octubre de 2022*, en la que dispone que una autoliquidación del IIVTNU presentada con fecha 13 de octubre de 2021 constituye una situación consolidada y, por ende, no puede revisarse en virtud de la declaración de inconstitucionalidad anteriormente mencionada.

Una postura diferente sostiene la *SJC-A núm. 1 de Madrid, de 20 de octubre de 2022* (ECLI:ES:JCA:2022:3340), que considera que la limitación de efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad debe interpretarse de forma estricta y no puede entrar en vigor antes de la publicación de la citada sentencia en el *BOE*. En el caso concreto, la rectificación de autoliquidación se presenta el 3 de noviembre de 2021 (antes de la publicación de la citada STC), por lo que no tiene sustento legal y, por ende, debe estimarse la misma. En una línea similar, la *SJC-A núm. 1 de Pontevedra, de 10 de mayo de 2022* (rec. 96/2022) reconoce que las liquidaciones dictadas con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad en el *BOE*, cuya revisión se haya instado antes de esa fecha, deben declararse nulas, al no tratarse de situaciones consolidadas. En cuanto a los efectos de esa declaración de inconstitucionalidad, también se han pronunciado las *Consultas vinculantes de la DGT núm. V1300/2022, de 9 de junio de 2022; núm. V1509/2022, de 23 de junio de 2022, y núm. V1513/2022, de 24 de junio de 2022*.

Además, se han admitido varios recursos de casación que se ocuparán de matizar los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad. En concreto, los *AATS de 3 de noviembre de 2022* (ECLI:ES:TS:2022:15532A) y *de 15 de septiembre de 2022* (ECLI:ES:TS:2022:12145A) tienen por objeto analizar las consecuencias del vacío legal provocado por esa declaración de inconstitucionalidad. Por su parte, el *ATS de 9 de febrero de 2022* (ECLI:ES:TS:2022:1397A) admite un recurso de casación cuya finalidad es la determinar el alcance de la limitación de efectos establecida por el TC.

Pese a la relevancia de la nueva declaración de inconstitucionalidad, lo cierto es que, como viene siendo habitual los últimos años, ha seguido teniendo gran relevancia la

STC núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ECLI:ES:TC:2017:59) que declara la inconstitucionalidad de la regulación estatal del IIVTNU en la medida en la que permite gravar situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incremento de valor de los terrenos (*vid. Anuario de Derecho Municipal 2017*, pp. 295 y ss.; *Anuario de Derecho Municipal 2018*, pp. 341 y ss.; *Anuario de Derecho Municipal 2019*, pp. 318 y ss.; *Anuario de Derecho Municipal 2020*, pp. 320 y ss., y *Anuario de Derecho Municipal 2021*, pp. 285 y ss.).

En relación con esta sentencia, la *STS de 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:542)* ha vuelto a insistir en el hecho de que, cuando en las escrituras de compra y venta no figure el valor del suelo de forma separada, el mismo debe calcularse aplicando el porcentaje que corresponde al valor catastral del suelo respecto del valor catastral total. Asimismo, la *STC de 26 de septiembre de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:108)* resuelve un recurso de amparo y considera que el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) se ha visto vulnerado, ya que se ha producido un error judicial al desestimar las pretensiones de la recurrente. En el caso concreto, se solicitó la rectificación de la autoliquidación del IIVTNU ante el ayuntamiento correspondiente, que se entendió desestimada por silencio administrativo negativo. Contra esa desestimación, presentó recurso de reposición que agotó la vía administrativa, al tratarse de un municipio que no tenía la consideración de gran población, por lo que acudió a la vía judicial.

En cuanto a otros pronunciamientos de interés, debemos destacar la *STS de 23 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2640)*, que se pronuncia sobre la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial al ayuntamiento por los perjuicios derivados de la nulidad de la Ordenanza fiscal del IIVTNU. A este respecto, el TS concluye que esta responsabilidad no puede exigirse por el mero hecho de que se haya declarado la nulidad de la norma, sino que exige que se den, en cada caso, los presupuestos necesarios para el reconocimiento de esa responsabilidad. En relación con la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial a las Administraciones públicas, debemos mencionar los trabajos de P. CHICO DE LA CÁMARA, «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo de la “plusvalía municipal”», *El Notario del Siglo XXI: Revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 101, 2022, pp. 72-77; F. J. DURÁN GARCÍA y J. K. ZARRABE GARCÍA, «¿Se puede reclamar responsabilidad patrimonial a un ayuntamiento por practicar una liquidación de plusvalía?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 5, 2022, pp. 134-136.

Por otro lado, también debemos citar la *STSJ de Castilla y León (sede en Burgos), de 8 de abril de 2022 (ECLI:ES:TSJCL:2022:1483)*, que considera que la alteración de la clasificación catastral del suelo no constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), por lo que no cabe revisar la liquidación firme del IIVTNU.

En el ejercicio 2022, la DGT ha resuelto varias cuestiones de interés. Además de las anteriormente mencionadas, debemos destacar la *Consulta vinculante de la DGT núm. V2175/2022, de 17 de octubre de 2022*, que analiza las implicaciones en el IIVTNU

de la constitución de un usufructo vitalicio sobre un bien inmueble del que es beneficiario el cónyuge viudo, así como de la posible transmisión de la nuda propiedad con anterioridad o con posterioridad al fallecimiento de dicho usufructuario. Por su parte, la *Consulta vinculante de la DGT núm. V1963/2022, de 15 de septiembre de 2022*, recoge las implicaciones fiscales de una operación de reducción de capital social, consistente en la devolución de una aportación no dineraria (dos inmuebles urbanos) por parte de su accionista único.

Por último, hay que tener en cuenta otras aportaciones doctrinales. En concreto, deben citarse los trabajos de B. MORENO SERRANO, «La consolidación del dominio, ¿está sujeta al IIVTNU?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 11, 2022; J. M. UTANDE SAN JUAN, «Nueva interpretación de la DGT sobre la consolidación del dominio en el IIVTNU», *BIT PLUS*, núm. 272, 2022, pp. 10-14.

3.1.2. Tasas

En 2022, el TS ha dictado aproximadamente 95 sentencias en el ámbito de las tasas locales. A continuación, se reseñan las más relevantes junto con un importante cambio normativo.

3.1.2.1. Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público

En primer lugar, se ha de poner de manifiesto que siguen dictándose sentencias relacionadas con los efectos de la *STJUE de 27 de enero de 2021 (C-764/18 —Orange España—)*, que tiene su origen en una petición de decisión prejudicial planteada por el TS, mediante *Auto de 12 de julio de 2018 (rec. núm. 1636/2017)*, en el procedimiento entre el Ayuntamiento de Pamplona (Navarra) y Orange España, S. A. U. (que fue abordada en el *Anuario de Derecho Municipal 2021*).

A la vista de esta sentencia europea que se acaba de reseñar, en la *STS de 12 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:220)* se resolvió el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Alicante (Alicante) contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, desestimatoria del recurso de apelación deducido frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que había estimado parcialmente la impugnación de una liquidación de la tasa por aprovechamientos especiales del suelo, vuelo y subsuelo del dominio público local por las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte del vecindario.

En particular, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en: «[d]eterminar si las limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los arts. 12 y 13 de la Direc-

tiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones (Directiva autorización), según han sido interpretados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en orden a la imposición de tasas y cánones que actúan en el sector de las telecomunicaciones móviles, se extienden también a las empresas que prestan servicios de comunicaciones electrónicas».

A la luz de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en, entre otras, la *STS de 26 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1532)*, de la que nos ocupamos en el *Anuario de Derecho Municipal 2021* se reiteró la siguiente doctrina: «[l]as limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los arts. 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones (Directiva autorización), tal como han sido interpretados por la STJUE (Sala 4.ª) de 27 de enero de 2021, *Orange*, C-764/18, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si estas son las titulares de las redes o infraestructuras utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas» (FD 1.º).

En consecuencia, tras el allanamiento de la parte recurrida, se estimó el recurso de casación interpuesto, sin imposición de costas, dada la complejidad de la cuestión jurídica que había precisado de la fijación de doctrina jurisprudencial. Debe advertirse que se han pronunciado en este mismo sentido —entre otras— las *SSTS de 14 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:79)*; *de 21 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:216)*, *de 3 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:480)*; *de 7 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:479)*, y *de 15 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:599)*.

En cuanto al resto de las resoluciones del Alto Tribunal sobre este tipo de tributos, en primer lugar se ha de citar la *STS de 31 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:213)*, que resolvió el recurso de casación interpuesto por la Junta Vecinal de Cascantes de Alba (León), contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, que había estimado parcialmente el recurso formulado por una mercantil frente a la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos.

El fondo de la cuestión es un supuesto análogo al resuelto en la *STS de 3 de diciembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4162)* (que ya analizamos en el *Anuario de Derecho Municipal 2020*), por lo que la Sala resolvió con expresa remisión a la doctrina en ella sentada, que se resume en: rechazar el criterio de la sentencia de instancia en cuanto anula la ordenanza por entender que resulta inmotivado el informe técnico-económico por determinar el módulo básico de repercusión del suelo (MBR) y el módulo básico de construcción (MBC) por remisión a la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, y a la ponencia de valores del municipio; que en los supuestos de aprovechamiento especial del dominio público no cabe imponer un tipo de gravamen del 5 por 100 sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento

cuando nos hallemos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo; y que la ordenanza fiscal, en los casos en que coincidan aprovechamiento especial y uso privativo, deberá justificar la intensidad o relevancia de cada uno de ellos a la hora de cuantificar la tasa.

En consecuencia, se estimó parcialmente el recurso interpuesto, sin imposición de costas, declarándose la nulidad de pleno derecho del artículo de la ordenanza que fijaba un tipo de gravamen único del 5 por 100, sin distinguir el tipo de aprovechamiento realizado.

Debe advertirse que, en este mismo sentido, se han pronunciado —entre otras— las *SSTS de 23 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:741)*; *de 23 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:770)*; *de 24 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2021:769)*; *de 3 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1805)*, y *de 4 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1919)*.

De igual modo, se ha de reseñar la *STS de 30 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2759)*, en la que se resolvió el recurso de casación preparado por dos mercantiles contra la sentencia dictada en apelación por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en la que se desestimó el recurso presentado contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que, a su vez, había desestimado el recurso interpuesto contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Logroño, referidas a liquidaciones de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público e, indirectamente, contra la ordenanza fiscal reguladora de dicha tasa.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de un ordenanza fiscal, cabe alegar la omisión o la insuficiencia de los informes técnicos económicos a que se refiere el art. 25 TRLRHL, por entenderse que se trata del incumplimiento de un requisito sustantivo determinante de un elemento esencial del tributo, o si, por el contrario, no cabe tal invocación por constituir un mero vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general.

La Sala del TSJ había entendido, tal y como también había sido el criterio expresado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que el defecto en la memoria económica y en su justificación constituía un defecto formal que no permitía la impugnación indirecta de la ordenanza.

Sin embargo, el TS entiende que esta postura ha de ser matizada. En particular, la Sala declara que, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal, reguladora de una tasa, no cabe alegar la omisión o la insuficiencia de los informes técnicos económicos a que se refiere el art. 25 TRLRHL en la elaboración de la ordenanza, por tratarse de un vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general; sin embargo, resulta posible dicha alegación si se cuestiona uno de los elementos esenciales conformadores de la tasa, imprescindible para la determinación de la deuda tributaria, en tanto que en los

informes económicos debe contenerse los criterios determinantes de la fijación de dicho elementos o características definitorias de la tasa, correspondiéndole la prueba de la insuficiencia a quien impugna la liquidación.

En consecuencia, entendió el Alto Tribunal que la sentencia impugnada debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada. En efecto, tanto la sentencia de apelación como la de primera instancia exhiben —a juicio del TS— una posición maximalista dado que, con relación a los defectos que las entidades contribuyentes imputaban al informe técnico económico, ni siquiera entraron a enjuiciar dichos vicios al mantener, sin precisión alguna que, en todo caso, se trataba de cuestiones meramente formales que no pueden ser analizadas con ocasión de la impugnación indirecta de ordenanzas. Esta absoluta ausencia de respuesta determina la necesidad de que por la Sala de apelación se provea a las recurrentes de respuestas específicas, en vista de sus alegaciones y de la documentación obrante en el expediente administrativo, con relación a los eventuales vicios o defectos que se imputan al informe técnico-económico en este caso. En otras palabras, se habrá de determinar si los eventuales vicios o defectos pueden llegar a comprometer los elementos esenciales conformadores de la tasa, imprescindibles para la liquidación de la deuda tributaria lo que, evidentemente, implicará la valoración de la prueba de la inexistencia o insuficiencia de dicho informe técnico-económico por parte de los recurrentes. Se trata de una cuestión casuística que no permite erigir soluciones idénticas en todos los casos. Así, por ejemplo, el TS ha apreciado la improcedencia de impugnar las liquidaciones giradas en aplicación de una ordenanza fiscal sobre la base de la insuficiencia del estudio económico financiero por vicios formales, por ausencia de trámites o elementos formales, como pudiera ser discutir la cualificación del técnico que elaboró el informe o la falta de firma del responsable (*STS de 6 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3721*). De la misma manera, aun partiendo de la posibilidad de que a través de una impugnación indirecta de una disposición general puedan alegarse defectos tales como la omisión o la insuficiencia de los informes técnico-económicos, en la medida en que fueran determinantes de la configuración, coste global y reparto del importe de las tasas, se ha de precisar, no obstante, que ello no resulta posible cuando la impugnación indirecta tiene por objeto una mera actualización del importe de las cuotas tributarias, sin innovar la norma en las restantes determinaciones fiscales, de modo que la impugnación indirecta únicamente puede referirse a ese estricto punto en que la ordenanza modifica la preexistente (*STS de 20 de mayo de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2023*).

Ante el tenor de la argumentación contenida en la sentencia impugnada, la Sala aprecia que procede ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de La Rioja resuelva el recurso de apelación, en consideración a los específicos defectos imputados por las entidades apelantes con relación al referido informe técnico-económico, valorando, en consecuencia, su carácter formal o sustancial y, en su caso, su proyección tanto con relación a la Ordenanza núm. 20 del Ayuntamiento de Logroño, reguladora de las tasas por ocupación de suelo y vuelo de terrenos de dominio y uso público locales, como respecto de las liquidaciones impugnadas, sin que se formule pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Asimismo, se ha de dar cuenta de la *STS de 27 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3922)*, que resolvió el recurso de casación interpuesto por varios particulares y el Colegio Oficial de Farmacéuticos de la Provincia de Alicante contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado frente a la resolución del Pleno del Ayuntamiento de Aspe (Alicante), por la que se aprobó la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público local con expendedores automáticos o manuales, con acceso directo desde la vía pública.

En el auto de admisión se determinó que la cuestión de interés casacional objetivo era: «2.1. Determinar si, a efectos del hecho imponible de la tasa, puede considerarse un aprovechamiento especial del dominio público local, la eventual ocupación de la vía pública por quienes adquieren medicamentos u otros productos farmacéuticos a través de la ventanilla o torno de una farmacia. 2.2. Precisar si, puede constituir el hecho imponible de la tasa el uso que suponga un aprovechamiento especial del dominio público cuando este venga impuesto por disposición normativa, pudiendo entenderse que en tales casos pueda existir un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de este, aclarando, en ese supuesto, quién sería en este caso el sujeto pasivo de la tasa. 2.3. Esclarecer si, resulta aplicable a las farmacias la doctrina contenida en las *Sentencias de 12 de febrero de 2009 (RC 6385/2006; ECLI:ES:TS:2009:1358)* y de *22 de octubre de 2009 (RC 5294/2006; ECLI:ES:TS:2009:8020 y 32/2008; ECLI:ES:TS:2009:6680)*, referida a los cajeros automáticos de los bancos».

Para resolver el recurso, la Sala tiene en cuenta que en el caso de los dispositivos de atención a los usuarios en las farmacias de guardia, las únicas razones que podrían aducirse en justificación de la calificación de aprovechamiento especial son la intensidad del uso y la rentabilidad singular. En cuanto a la rentabilidad singular, sostiene que no cabe reconocer tal circunstancia por el mero hecho de que la operación sea de venta. En este sentido, hay que tener en cuenta las circunstancias en que se ha de producir la venta, con intervención de personal de la oficina, y precisamente por exigencia de la legislación de ordenación del servicio farmacéutico, para garantizar permanentemente la atención en tanto servicio público, con las notas de atención profesional y continuidad asistencial. Asimismo, también se ha de tener en cuenta las condiciones de seguridad en la configuración del dispositivo, que es obligatorio para atender este tipo de servicio en horario nocturno o de urgencia, vienen dadas por las normas de seguridad en establecimientos públicos y privados. Así, este conjunto de normas, de carácter imperativo y en garantías del bien superior de la continuidad asistencial de un servicio público sanitario como es la atención farmacéutica, no permite sostener que la eventual intensidad del uso del dominio público para prestar el servicio en los periodos de guardias y festivos, mediante el dispositivo de atención exterior con un eventual uso de la vía pública, responda a una elección del prestador del servicio en aras de la rentabilidad singular que así obtendría, sino en el cumplimiento de una obligación legal inherente al servicio público.

Junto con lo anterior, en cuanto a la mayor intensidad en sí misma, no cabe ignorar que las reducidas circunstancias temporales en que se puede prestar el servicio (horarios de guardia, festivos) no permiten atribuir una especial intensidad a este uso, máxime si se tiene en cuenta la finalidad de servicio público y los condicionantes de seguridad pública que se imponen normativamente en la prestación del servicio farmacéutico fuera de los horarios comerciales.

Por tanto, la doctrina jurisprudencial que se fija es «que no puede considerarse un aprovechamiento especial del dominio público local la eventual ocupación de la vía pública por quienes adquieren medicamentos u otros productos farmacéuticos a través de dispositivos de atención situados en las farmacias en línea de fachada y acceso desde el exterior, tales como las ventanillas, torno o dispositivos análogos. No cabe hacer una extensión teórica e indiscriminada de esta doctrina a otro tipo de servicios impuestos normativamente, sin atender a sus características singulares. Por último, las características del servicio de farmacia son sustancialmente diferentes a la instalación de cajeros bancarios que examinaron nuestras SSTS de 12 de febrero de 2009 y de 22 de octubre de 2009, citadas, cuya doctrina no es extensible al caso de los dispositivos de atención personal en las oficinas de farmacia que examinamos aquí».

En aplicación de dicha doctrina, se declaró nulo el artículo de la ordenanza en cuanto se refiere a las unidades de despacho o dispensador en oficinas de farmacia, sin perjuicio de que eventuales dispositivos de carácter automático ubicados en oficinas de farmacia, que no conlleven el servicio de atención personal de los profesionales y auxiliares o adjuntos de la oficina a través del torno o ventanilla, pudieran tener cabida en el hecho imponible de la ordenanza con arreglo a alguno de los epígrafes estipulados, cuestión que no es objeto de esta sentencia. En cuanto a las costas, no se hace especial imposición de estas a ninguna de las partes, habida cuenta de las serias dudas de derecho sobre la cuestión, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

En cuanto a las novedades doctrinales referidas a esta materia, se han de reseñar los siguientes trabajos: E. ORTIZ CALLE, «Nuevas perspectivas de las tasas locales sobre los servicios de telecomunicaciones», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 71-95; J. A. ROZAS VALDÉS, «La reforma del marco legal de los peajes locales de gestión circulatoria», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 137-161; R. J. SANZ GÓMEZ, «Los peajes municipales de congestión en el marco legislativo vigente», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, pp. 163-197.

3.1.2.2. Tasas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas

En primer lugar, se ha de reseñar que, como ya se hizo en ediciones anteriores, abordaremos las novedades relativas a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el epígrafe posterior «2. Otros ingresos», por tratarse de ingresos de naturaleza no tributaria.

En cuanto a las novedades legislativas relativas a las *tasas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas*, se ha de dar cuenta de la reforma realizada en este ámbito por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Entre las importantes novedades que contiene esta ley, se encuentra la aprobación de dos nuevos impuestos: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Sin embargo, esta norma también va a tener un notable impacto sobre las Haciendas locales, que ha pasado quizá algo inadvertido. En el marco del Capítulo II del Título preliminar, dedicado a los principios de la política de residuos y a las competencias administrativas, se ha querido reforzar, según la propia exposición de motivos, la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las Administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. En consecuencia, se ha incluido expresamente —por primera vez— la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas o prestaciones que deberían «tender» hacia el pago por generación.

En particular, dentro del art. 11 dedicado al coste de la gestión de los residuos, se incluyen estos tres relevantes apartados:

«3. En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

4. Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes:

a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.

b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.

c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.

d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

5. Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas».

La naturaleza jurídica de estas figuras será, como el propio texto legal indica, de tasa o de prestación patrimonial de carácter público, en función de la concreta forma de gestión del servicio que haya decidido la entidad local, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20.6 TRLRHL. En este sentido, no se altera sustantivamente la situación actual.

Sin embargo, más novedoso es lo que tiene que ver con la cuantificación de estas nuevas tasas/prestaciones. En efecto, frente al límite máximo del coste del servicio en su conjunto que para las tasas se establece en el art. 24 TRLRHL, este nuevo precepto obliga a que esta nueva figura sea «no deficitaria». Así pues, la conjunción de ambas normas parece conducir a una obligación de cubrir el coste del servicio, alcanzando dicho importe, pero sin rebasarlo. Evidentemente, lo relevante en esta cuestión será la forma en la que se realice el correspondiente informe técnico-económico, que es el documento que acreditará que se cumple con la suficiencia financiera a la que obliga la ley.

En cuanto a las novedades jurisprudenciales relativas a las *tasas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas*, cumple referirse a la *STS de 14 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1372)*, que resolvió el recurso de casación interpuesto por un particular frente a la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó la cuestión de ilegalidad, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, sobre la ordenanza reguladora de la tasa por servicio de agro-guardería rural del Ayuntamiento de Monterrubio de la Serena (Badajoz).

Preparado el recurso, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo era determinar «si, una vez constatado que no pueden constituir el hecho imponible, alguno de los supuestos descritos por la ordenanza reguladora de una tasa por la prestación del servicio de guardería rural en favor de fincas rústicas, como el de vigilancia general, dicha circunstancia puede ser enervada, no dando lugar, por ende, a pronunciamiento alguno de nulidad, por la circunstancia de preverse, además, algunos supuestos susceptibles de ser gravados por referirse a tareas específicas de colaboración y vigilancia concreta en el ámbito rural».

La Sala entiende que, para dar respuesta a esta cuestión, es relevante considerar que, a diferencia de otras ordenanzas municipales reguladoras de la tasa de guardería rural, que se limitan a definir el hecho imponible de manera genérica, la ordenanza recurrida define diez actuaciones concretas que representan la prestación del servicio a los titulares de fincas rústicas en el término municipal. Todas y cada una de las diez funciones, consideradas en su conjunto y en el contexto en el que se insertan, coadyuvan de manera efectiva a la protección del entorno rural y sus elementos funcionales y, por ende, de las fincas rústicas de los sujetos pasivos de la tasa, es decir, de los destinatarios del servicio y beneficiarios específicos del mismo. Así, entiende el TS que no resulta correcto el razonamiento realizado por el tribunal de instancia, en tanto en cuanto, desde una consideración aislada de cada una de dichas funciones, desconectada de su finalidad común, mantiene que no sería necesario que concurriesen esas características en el conjunto de las funciones que se describen en la ordenanza recurrida, bastando, se dice, que tan sólo una de ellas lo hiciera.

En definitiva, entiende la Sala que sí tiene acomodo en nuestro ordenamiento jurídico la definición del hecho imponible de la tasa en litigio, en tanto que cumple el principio de reserva de ley, puesto que ese artículo determina, con la claridad y precisión exigida, el hecho imponible. Por tanto, la doctrina que se fija es que resulta insuficiente definir el hecho imponible con una mera referencia a la guardería rural, pues es necesaria una delimitación más precisa, como la llevada a cabo en la ordenanza recurrida, que define el hecho imponible describiendo tal servicio en diez apartados que han de ser valorados conjuntamente, o bien, remitirse a la ordenanza del servicio en la que se definen las funciones propias de la guardería rural con la misma claridad y nitidez.

En virtud de lo anterior, la Sección entiende que procede la desestimación del recurso sin imponer las costas a ninguna de las partes.

Asimismo, se ha de dar noticia de la *STS de 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:985)*, que resolvió el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación, promovido por los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que, a su vez, había estimado el recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, desestimatoria de la reclamación formulada por el Ministerio de Defensa frente a la liquidación provisional correspondiente a la tasa por prestación de servicios en galerías municipales.

La cuestión que presentaba interés casacional era determinar si las tasas cobradas por el Ayuntamiento de Madrid por servicios públicos tales como la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales y que afecten a los usuarios de las mismas pueden o no resultar exentas conforme a lo dispuesto en el art. 21.2 TRLRHL, referido a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, así como por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

A fin de resolver el recurso, la Sala examinó la evolución legislativa del citado precepto, alcanzando la conclusión de que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales están obligados al pago de las tasas al Ayuntamiento de Madrid por la prestación de servicios públicos tales como la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales y que afecten a los usuarios de las mismas.

En consecuencia, se estimó el recurso de casación interpuesto y se confirmó la liquidación practicada por el municipio, sin imposición de costas.

Igualmente, cumple referirse a la *STS de 16 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2434)* en la que se resolvió el recurso de casación presentado por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares (Madrid), contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación, promovido por una empresa aseguradora, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que, a su vez, desestimó el recurso deducido por la citada

aseguradora contra el acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, que confirmó el decreto del concejal delegado de Hacienda que ratificó el acta de inspección de tributos y la liquidación en concepto de tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos.

Preparado el recurso por la citada entidad local, el interés casacional objetivo de la cuestión versaba en matizar, reforzar o completar la jurisprudencia del TS a fin de determinar si la ordenanza impugnada cumplía con lo dispuesto en el art. 16 TRLRHL y, en particular, si permite delimitar suficientemente al sujeto pasivo a fin de considerar como contribuyentes a toda persona física o jurídica que resulte beneficiada o afectada por la prestación, a cargo del ayuntamiento, de los servicios de emergencia, y como sustituto del contribuyente, a las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio.

Teniendo en consideración que la ordenanza simplemente se limitaba a disponer que «son sujetos pasivos contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35 LGT, que resulten beneficiadas o afectadas por el mantenimiento de los servicios de emergencia a los que se refiere el artículo anterior», esto es, se ceñía a reproducir la fórmula normativa genérica que define el concepto de sujeto pasivo contribuyente de la tasa en el art. 23 TRLRHL. En opinión del TS, esto supone que la ordenanza no colabora, como es preciso, con la ley en la definición del contribuyente.

En consecuencia, se fija como doctrina que la ordenanza impugnada no cumple lo dispuesto en el art. 16 TRLRHL, puesto que el sujeto pasivo contribuyente no queda suficientemente delimitado y, por extensión, tampoco el sujeto pasivo sustituto. En consecuencia, se desestimó el recurso de casación sin realizar imposición de costas.

En el mismo sentido, se han pronunciado —entre otras— las *SSTS de 21 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2487)*; *de 22 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2601)*; *de 22 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2596)*, y *de 11 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3584)*.

Por último, se ha de dar cuenta de la *STS de 15 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4333)*, que resolvió el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Chiclana de la Frontera (Cádiz), contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que estimó el recurso presentado por varios particulares contra el acuerdo adoptado por el Pleno de la citada entidad local, por virtud del cual se aprobó definitivamente el expediente de modificación de las ordenanzas fiscales de alcantarillado y suministro de agua.

El TS apreció la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, que persigue determinar, interpretando conjuntamente el art. 19.2 TRLRHL y el art. 73 LJCA, si en los supuestos de anulación de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa por falta de informes técnico-económicos del coste del establecimiento de los servicios, la sentencia puede prohibir y de acuerdo con qué requisitos, que se mantengan

los actos firmes o consentidos dictados al amparo de esa ordenanza anulada; así como aclarar si la prohibición establecida en el art. 19.2 TRLRHL de mantener los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada tiene efectos *erga omnes* o sólo afecta a las partes del proceso.

Tras analizar los preceptos en cuestión, el Alto Tribunal concluyó que: *a)* la anulación de una ordenanza —como cualquier disposición general— causa efectos *erga omnes* (desde la publicación en el boletín correspondiente). Obviamente, también para los recurrentes que la impugnaron en la instancia; *b)* la extensión del fallo a los actos de aplicación consentidos afecta a las partes, pues la regla general (art. 73 LJCA) es que las sentencias firmes no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes sobre actos de aplicación, y *c)* el contenido extensivo de la sentencia y la posibilidad de reabrir procedimientos o procesos finalizados con sentencia firme permitiría, en su caso, promover a los destinatarios de la norma, fueran o no parte en este litigio, la acción de nulidad radical del art. 217 LGT o, en su caso, la revocación del art. 219 LGT o, en fin, las iniciativas impugnatorias previstas en el ordenamiento jurídico para los actos firmes, sin que en este asunto pudiera ser opuesta, por sí misma, esa firmeza como obstáculo para la anulación de tales actos, ni tampoco ser declarados nulos eventuales liquidaciones, ajenas por completo al ámbito objetivo de este recurso.

En consecuencia, se desestimó el recurso interpuesto sin imposición de costas a ninguna de las partes.

En lo tocante a las novedades doctrinales acerca de la materia, cumple dar cuenta de la publicación de los siguientes trabajos: J. I. GOMAR SÁNCHEZ, «La tasa de residuos locales. Observaciones y problemática», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 91-117; J. PAGÈS I GALTÉS, «La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte). Naturaleza jurídica», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 49-139; J. PAGÈS I GALTÉS, «La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte). Extrafiscalidad y parafiscalidad», *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 33-123; J. PAGÈS I GALTÉS, «La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte). Establecimiento y tramitación», *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 53-143; A. J. RAMOS HERRERA, «La problemática delimitación de la prestación efectiva del servicio público en las tasas», en M. L. ESTEVE PARDO (dir.) y A. NAVARRO GARCÍA (coord.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 123-134.

3.1.3. Contribuciones especiales

En lo que se refiere a los escasos pronunciamientos judiciales recaídos sobre esta materia, se ha de reseñar la *STSJ de Cataluña de 14 de julio de 2022 (ECLI:ES:TSJCAT:2022:6963)*, que resolvió el recurso interpuesto contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona, estimatoria en parte del recurso contencioso-administrativo promovido por varios particulares contra el acuerdo del Ayuntamiento de Sant Joan de Vilatorrada (Barcelona), desestimatorio del recurso de reposición de-

ducido frente al acuerdo del Pleno Municipal, por el que se aprobaba el expediente de imposición y ordenación de contribuciones especiales correspondiente a la obra de urbanización de un tramo de la indicada población.

Junto con otras pretensiones menos relevantes, la primera cuestión relevante tiene que ver con que los polígonos resultantes no han sido ejecutados y, consiguientemente, tampoco se ha llevado a cabo la redistribución de las fincas, con la lógica consecuencia de no ser susceptibles de aprovechamiento las inicialmente aportadas. De tal forma que dicha situación cuestiona el reparto de las contribuciones llevado a cabo en este caso, dado que el beneficio de las obras a tener en cuenta en el reparto se halla en función de las concretas características de las fincas que resulten de las correspondientes reparcelaciones, por ser estas últimas las que disfrutarán del aprovechamiento urbanístico. Igualmente, la Sala entiende, del mismo modo que lo hizo el tribunal de instancia, que es inapropiado el módulo de reparto establecido (metro lineal de fachada), ya que, si bien la edificabilidad de las fincas es la misma en fachada, no ocurre lo mismo en relación con el conjunto de la isla, dado que la profundidad de tales fincas es variable y la edificabilidad en el interior no es la misma que en el paseo de que se trata; circunstancias todas ellas de las que resulta obligado concluir que la determinación de las cuotas definitivamente aplicables deberá tener en cuenta las dimensiones y características de las fincas resultantes de dicha reparcelación y asimismo el aprovechamiento urbanístico efectivo de cada una de las afectadas por las obras para cuya ejecución se aprobaron las contribuciones especiales.

En consecuencia, se desestimó el recurso de apelación interpuesto, sin condena en costas a ninguna de las partes.

Por otro lado, en lo que se refiere a las novedades doctrinales que se han publicado sobre la materia en 2022, cabe dar cuenta del siguiente trabajo: D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «Los ingresos públicos. El tributo: concepto y clases. Principios de la imposición. Impuestos. Tasas. Contribuciones especiales. Los precios públicos: especial consideración de su naturaleza jurídica», en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de derecho tributario (adaptados al Programa de las oposiciones de Magistrados. Especialistas de lo Contencioso-Administrativo)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 55-72.

3.2. Otros ingresos

En lo referente a las novedades jurisprudenciales relativas a la materia, se ha de dar noticia del *ATS de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:10575A)*, que admitió el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Cangas (Pontevedra), contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que estimó el recurso promovido por dos mercantiles contra el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Cangas de 27 de enero de 2020, por el que se aprueba definitivamente la modificación de la Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributaria por los servicios vinculados al ciclo integral del agua.

En particular, la sección de admisión apreció que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión: «Determinar si en la elaboración de las ordenanzas locales reguladoras de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, ha de observarse el trámite previsto en el art. 133.1 de la Ley 39/2015, con carácter previo a su aprobación inicial o, por el contrario, es suficiente, en la confección de este tipo de disposiciones, atender al procedimiento previsto en el art. 49 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, a los efectos de discernir, en caso de no cumplir con el trámite del art. 133, si se está ante un defecto formal insubsanable constitutivo de nulidad de pleno derecho o no».

En materia de compensaciones, merece la pena destacar la publicación de las Órdenes HFP/73/2022, de 7 de febrero, por la que se determina el importe a percibir por las entidades locales de la compensación por el efecto de la implantación del suministro inmediato de información del IVA, SII-IVA, en la liquidación de la participación en tributos del Estado de 2017, de conformidad con lo dispuesto en la DA 86 de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 y HFP/341/2022, de 20 de abril, por la que se establecen los criterios de distribución a las entidades locales de la compensación prevista en la DA 84 de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022; así como de las Resoluciones de 10 de marzo de 2022, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se habilita el sistema para la solicitud electrónica de las compensaciones por la pérdida de recaudación derivada de los beneficios fiscales en los tributos locales establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y de 24 de marzo de 2022, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se regula el procedimiento de compensación de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica para el ejercicio 2022, prevista en el art. 5 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.

Por último, en cuanto a las novedades doctrinales sobre la materia se ha de referir el siguiente trabajo: M. L. ESTEVE PARDO, «Necesidad de sistematizar y dotar de un régimen general a las prestaciones patrimoniales de carácter público», en M. L. ESTEVE PARDO (dir.) y A. NAVARRO GARCÍA (coord.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 19-39.

4. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL

Durante el ejercicio 2022, no ha habido modificaciones significativas en relación con los procedimientos tributarios. En el plano catastral, solamente debemos citar la aprobación de la *Resolución de 25 de enero de 2022, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se dictan instrucciones para el establecimiento de cauces estables de colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de intercambio de información y acceso directo a las respectivas bases de datos*. Adicional-

mente, en el ejercicio 2022, se ha publicado la suscripción o modificación de unos 102 convenios de colaboración entre la Dirección General del Catastro y algunas entidades locales u otras administraciones e instituciones, así como la extinción de 11 convenios.

La gestión catastral ha sido una temática bastante tratada por los tribunales durante el año 2022. Así, por ejemplo, la *STS de 2 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:867)* considera que las actuaciones de regularización catastral interrumpen la prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IBI. Por su parte, la *SAN de 31 de enero de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:213)* reconoce la legitimación del Ayuntamiento de Villaller para personarse en una reclamación económico-administrativa relativa a un expediente de corrección del valor catastral de un BICE. Además, la *SAN de 15 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:6130)* ha determinado que, para inscribir una división horizontal en el Catastro Inmobiliario, es suficiente la aportación de un documento privado, sin que sea necesaria una escritura pública. En cuanto a la adquisición de la condición de titular catastral como consecuencia de una subasta administrativa, se ha pronunciado la *Consulta vinculante de la DGT núm. V1292/2022, de 7 de junio de 2022*.

Igualmente diversos autores han estudiado aspectos interesantes que analizan la gestión catastral, así como sus implicaciones en el IBI. Así, debemos citar los trabajos de L. MOCHÓN LÓPEZ, «Modificaciones en la normativa catastral», en J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. M. PÉREZ LARA (coord.), *Prevención y lucha contra el fraude fiscal: análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 39-573; B. MORENO SERRANO, «La tramitación de un procedimiento de regularización catastral interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IBI», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 5, 2022, pp. 49-52; M. COSTA BOIRA, «¿Cómo puede afectar la gestión compartida del IBI?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 8, 2022; I. ALONSO ALONSO, «¿Tienen efectos sobre las liquidaciones anteriores del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los acuerdos catastrales de rectificación?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 7, 2022.

Asimismo, en caso de modificación del valor catastral con posterioridad a la liquidación del IIVTNU, resultan de interés las *SSTS de 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:484)* y *de 14 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:699)* que han concluido que, de forma previa a la tramitación del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, es necesario proceder a la revocación de dichas liquidaciones (art. 119 LGT). Por su parte, la *STS de 16 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4335)* ha determinado que la modificación de la valoración catastral conforme al procedimiento de subsanación de discrepancias (art. 18.1 TRLCI) no tiene efectos retroactivos.

Respecto del procedimiento impugnatorio del IIVTNU, una de las sentencias con mayor impacto ha sido la *STS de 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:484)* que analiza la posibilidad de plantear un procedimiento de revocación de las liquidaciones

del IIVTNU firmes, si bien, en cada caso concreto, deben concurrir los presupuestos necesarios para que se estime la misma. En este sentido, debemos destacar los trabajos de J. CALVO VÉRGEZ, «Los procedimientos especiales de revocación y de nulidad como posibles vías para articular la devolución de ingresos indebidos de la plusvalía municipal», *Revista de Estudios Locales. Cunal*, núm. 252, 2022, pp. 28-47; C. MÁRQUEZ SILLERO y A. MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, «El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 87, 2022; V. A. GARCÍA MORENO, «La revocación y la devolución de ingresos indebidos derivados de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU): hay infracción de la ley pero no es manifiesta: Sentencias del Tribunal Supremo núm. 154/2022, de 9 de febrero, y núm. 178/2022, de 22 de febrero», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 84, 2022.

En relación con la gestión del IBI, la *STS de 7 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4024)* analiza un supuesto en el que se anula una liquidación del IBI, así como la correspondiente sanción firme. De hecho, esta última se anula por la vinculación entre ambos actos, pues la liquidación constituye el presupuesto necesario para que pueda existir dicha sanción. Así, posteriormente, se dicta una nueva sanción en sustitución de la anterior, respecto de la que el TS determina que se trata de un acto nuevo y, por ende, puede ser impugnado en vía administrativa y, una vez finalizada la misma, en vía contencioso-administrativa, sin que los motivos de impugnación deban ser los mismos que los del acto sancionador originario.

Respecto del IAE, debemos destacar la *Resolución de 8 de junio de 2022, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas*, así como las *Ordenes HFP/1335/2022, de 28 de diciembre, sobre delegación de la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas*, y *HFP/1334/2022, de 28 de diciembre, sobre delegación de la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas*.

También es interesante en relación con el IAE, la *STSJ de Illes Balears de 4 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TSJBAL:2022:424)* en que se examina la procedencia de la devolución de ingresos indebidos en aquellos se modifica la matrícula censal por la acreditación de la concurrencia de un supuesto de exención del IAE con posterioridad a que las liquidaciones correspondientes hayan adquirido firmeza. El TSJ señala que el art. 224.1 LGT «ante la complejidad derivada de la gestión compartida, prevé que la liquidación del tributo siga su vía propia con independencia de lo que ocurra en la discusión sobre la inclusión censal y que luego, si resulta reconocido que el sujeto pasivo no debería haberse incluido en la matrícula, se realizará la correspondiente devolución de aquellos ingresos ya abonados como consecuencia de la separación de los dos ámbitos de gestión», por lo que, tras reconocerse la exención por el órgano censal, debe procederse a la devolución de las cuotas del IAE.

En cuanto a admisiones a trámite de recursos de casación, debemos destacar el *ATS de 12 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:38A)*, que tiene por objeto determinar si puede anularse el acto tributario recurrido por el hecho de que el municipio, aun teniendo la consideración de municipio de gran población, no dispone de Tribunal Económico-Administrativo operativo. Asimismo, el *ATS de 23 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3850A)* admite un recurso de casación que tiene por objeto dilucidar si resulta posible la impugnación indirecta de las ordenanzas fiscales reguladoras de tributos potestativos (IIVTNU e ICIO), en base a la inexistencia del acuerdo de imposición preceptivo. Además, el TS debe pronunciarse sobre si los obligados por contrato al pago del IIVTNU están legitimados para instar la rectificación de la autoliquidación del IIVTNU y, en su caso, solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos, pues así se recoge en el *ATS de 13 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:11058A)*.

Finalmente, debemos citar diversas aportaciones doctrinales en relación con los procedimientos tributarios en el ámbito local. En concreto, nos referimos a los trabajos de D. MARÍN-BARNUEVO FABO «Impuestos municipales: clasificación. Impuesto sobre bienes inmuebles: naturaleza y hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, cuota, devengo y periodo impositivo. Gestión catastral y gestión tributaria. Impuesto sobre actividades económicas: naturaleza y hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos, cuota tributaria y periodo impositivo. Gestión censal y gestión tributaria», en I. HUERTA GARRICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de derecho tributario (adaptados al Programa de las oposiciones de Magistrados. Especialistas de lo Contencioso-Administrativo)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 369-388; M. BASTIDA PEYDRO y P. CIRUELOS LARA, «Las instalaciones de producción de energía fotovoltaica en el ámbito de la tributación local», *Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 57-93; F. J. CAÑAL GARCÍA, «Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 73-89; F. J. MARTÍNEZ JIMÉNEZ, «El necesario replanteamiento de las haciendas locales: El fomento de una transición ecológica y la lucha contra la despoblación desde el derecho a la propiedad», en C. M. LÓPEZ ESPADAFOR (dir.), *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, 2022, pp. 139-148; P. M. HERRERA MOLINA y A. TANDAZO RODRÍGUEZ, «¿Deberían establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas?», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 37-71; J. C. GARCÍA MUÑOZ, «Reflexiones relativas a la reforma de la fiscalidad ambiental: que los árboles no nos impidan ver el bosque», *Economistas*, núm. 178, 2022, pp. 89-96; M. J. PORTILLO NAVARRO, «El tratamiento de la discapacidad en los tributos locales. Situación actual y propuestas de reforma», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 15-35; C. J. CORRECHER MATO, «Consortios administrativos e impuesto sobre sociedades: Especial consideración a los consortios de ámbito local», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 141-169; *id.*, «El pago de los tributos a través de Bizum», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, núm. 12, 2022; J. M. LAGO MONTERO, «De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el TC hemos topado», *Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 29-55; D. MA-

RÍN-BARNUEVO FABO, «Las haciendas locales. Evolución y características. Recursos. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria: contenido de las ordenanzas fiscales, tramitación y régimen de impugnación de los actos de imposición y ordenación de tributos. El establecimiento de recursos no tributarios», en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de derecho tributario*, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 335-352; A. MELERO BALCAZAR, «Los ingresos locales y la gestión recaudatoria de las diputaciones para los municipios: otro desafío de fiscalización», *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 79, 2022, pp. 50-65; A. GONZÁLEZ PELAYO, «Los acuerdos de colaboración de los sujetos privados con las entidades locales y su incidencia en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 171-183; J. I. RUBIO DE URQUÍA, «Miscelánea. Los tributos locales en el “Libro Blanco sobre la reforma tributaria”. Tasa municipal por servicios de extinción de incendios prestados efectivamente por la comunidad autónoma: el TS continúa indagando en la materia. ¿Son vicios determinantes de la nulidad radical de las ordenanzas fiscales la falta de consulta previa o, en las impugnaciones indirectas, la falta de acuerdo expreso de imposición? Naturaleza del recargo sobre el IBI de las Áreas Metropolitanas. Alcance de la exención de tasas locales a favor del Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. Coletazos de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU: en los supuestos a los que es posible aplicar la declaración de inconstitucionalidad, ¿es necesario entrar a determinar si se ha producido o no una situación inexpresiva de capacidad económica?», *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 5-27.