



Roj: **STSJ MU 315/2022 - ECLI:ES:TSJMU:2022:315**

Id Cendoj: **30030330022022100109**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **02/03/2022**

Nº de Recurso: **1018/2019**

Nº de Resolución: **109/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ASCENSION MARTIN SANCHEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00109/2022

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2019 0001378

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001018 /2019

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. AYUNTAMIENTO DE MURCIA

ABOGADO LETRADO AYUNTAMIENTO

PROCURADOR D./D^a.

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

RECURSO núm. 1018/2019

SENTENCIA núm. 109/2022

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos/as. Sr/as.:

D^a. Leonor Alonso Díaz-Marta

Presidente

D^a. Ascensión Martín Sánchez

D. José María Pérez-Crespo Payá



Magistrado/as

Han pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

La siguiente

SENTENCIA n° 109/22

En Murcia, a dos de marzo de dos mil veintidós

En el recurso contencioso administrativo n°. **1018/2019**, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía indeterminada, y referido a: Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Parte demandante

Excmo. Ayuntamiento de Murcia, representado y defendido por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de noviembre de 2018 por la **que estima** la reclamación económico administrativa n° NUM000 interpuesta por Rotación de Estacionamientos S.L. contra resolución de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Murcia por la que se acordaba la liquidación derivada del acta de Disconformidad NUM001, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicios 2011 a 2015 por un importe de 51.498,41 €; epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte en su día sentencia por la que, con expresa condena en costas, se anule la Resolución de fecha 30 de noviembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia; y declare a ajustada a derecho la Resolución de la Sra. Directora de la Agencia Municipal Tributaria de 3 de septiembre de 2015; y si debe considerarse o no que ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. ejerce una actividad sujeta a IAE en la planta -2 del aparcamiento público cuya concesión ostenta es improcedente la variación censal llevada a cabo mediante la modificación de la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, derivada del acta de Disconformidad NUM001, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicios 2011 a 2015 por un importe de 51.498,41 €; epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking.

Siendo Ponente la Magistrada **Ilma. Sra. D^a. Ascension Martín Sánchez**, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

I.

PRIMERO. - El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 26 de septiembre de 2019, y admitido a trámite y previa la reclamación y recepción del expediente la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO. - La parte demandada y la codemandada se han opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO. - Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

CUARTO. - Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 18 de febrero de 2022.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Dirige la parte actora el presente recurso, como ya hemos anticipado en el encabezamiento de la presente sentencia, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de noviembre de 2018 por la que **estima** la reclamación económico administrativa n° NUM000 interpuesta por Rotación de Estacionamientos S.L. contra Resolución de la Directora de la Agencia Municipal Tributaria



del Ayuntamiento de Murcia. Esta resolución aprueba liquidación relativa al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE, en lo sucesivo) que debía abonar el reclamante. Y por la que se acordaba la liquidación derivada del acta de Disconformidad NUM001, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicios 2011 a 2015 por un importe de 51.498,41 €; epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking.

El TEAR señala que el origen de la resolución recurrida es un procedimiento inspector llevado a cabo por los Servicios de Inspección del Ayuntamiento de Murcia en el que se concluía que debía corregirse respecto de dicho local la superficie computada a efectos de la cuota correspondiente epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking. Y haciendo referencia a la obligación de darse de alta en el IAE, establecida con carácter general en el artículo 5 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, reproduciendo en su totalidad dicho artículo 5; así como al epígrafe 751.2 de las Tarifas del IAE aprobadas por RDL 1175/1990, referido a la Guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o "parkings". Cita el art. 91 TRLHL y art. 18,4,b) del RD 243/1995 de 17 de febrero. Y considera tras el análisis del pliego de condiciones que no es correcto que se le impute a la actora la planta de aparcamiento destinada a residentes, y no es correcta la modificación de los metros computables a efectos del IAE epígrafe 751,2. Y hace referencia al acta de Disconformidad NUM001.

SEGUNDO. - La parte actora alega:

-Improcedencia de la variación censal llevada a cabo mediante la modificación de la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, derivada del acta de Disconformidad NUM001, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicios 2011 a 2015 por un importe de 51.498,41 €; epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking.

Y que existe sujeción al IAE de la planta -2 del aparcamiento.

Y señala:

1.-Que la sociedad mercantil PROMOCIÓN DE INFRAESTRUCTURAS, S.L. resultó adjudicataria, por acuerdo de Pleno de 29 de junio de 1989 (rectificado por otro de 28 de septiembre de 1989), de un contrato de concesión administrativa municipal que tenía por objeto la construcción y gestión de un aparcamiento subterráneo ubicado en Murcia, en el subsuelo de la Plaza de Menéndez Pelayo, o Plaza Universidad, según consta en las páginas 64 y ss del expediente NUM001, archivo "EXP ADMINISTRATIVO" entregado por la Sala.

2.- Por escritura de novación subjetiva en contrato de concesión administrativa de fecha 12 de noviembre de 2009, suscrita entre el Excmo. Ayuntamiento de Murcia y la sociedad mercantil ROTACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS S.L. (págs. 62 y ss del expediente NUM001), se dispuso la novación subjetiva del citado contrato en favor de ésta.

Según consta en el apartado dispositivo primero de la citada escritura, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. manifiesta "(...) conocer y aceptar tanto el contrato de concesión, como sus posteriores modificaciones y ampliación, (...)".

3.- El 28 de abril de 2014, y como consecuencia de las actuaciones de comprobación practicadas en el expediente NUM001 (expediente NUM002), en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), tasa por la tramitación administrativa de la Licencia Municipal de Actividades y la tasa por aprovechamiento especial de la vía pública con entrada de vehículos, se notificó por la Inspección Tributaria el Inicio de Actuaciones Inspectoras y la solicitud de colaboración por el procedimiento inspector, al objeto de regularizar la situación tributaria del obligado ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. (págs. 1 y ss del expediente NUM001). Ha de recordarse que el AYUNTAMIENTO DE MURCIA tiene delegada la inspección del IAE por Orden de 13 de julio de 1992, BOE de 23, documento nº 1 acompañado.

4.- El 14 de julio de 2014, págs. 174 y ss del expediente NUM001, figura una diligencia de trámite de audiencia a ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. en la que se considera acreditado que no estaba tributando por el Impuesto sobre Actividades Económicas respecto de las plazas de garaje ubicadas en la planta -2.

Dice lo siguiente:

5.- El 12 de septiembre de 2014, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. presenta escrito de alegaciones contra el citado trámite de audiencia (págs. 183 y ss. del expediente NUM001).

6.- Tras diversas actuaciones instructoras y presentación de alegaciones por ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L., el 3 de septiembre de 2015, págs. 475 y ss del expediente NUM001, la Sra. Directora de la Agencia Municipal Tributaria (AMT) adopta resolución en la que se desestiman las alegaciones



presentadas, se aprueba la liquidación en concepto de IAE, epígrafe 751.2 "Guarda y custodia de vehículos" correspondientes a los ejercicios 2011 a 2015, con una superficie computable de 4.266 m2 (plantas -1 y -2) arrojando una liquidación por importe de 46.310,49 €, se liquidan los intereses de demora correspondientes a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 (no el 2015), resultando un importe total a ingresar de 51.498,41 €; y se autoriza la tramitación del oportuno expediente sancionador.

En la notificación que se le dirige y recibe ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. el 14 de septiembre de 2015 (pág. 493 del expediente del expediente NUM001) se señala de forma expresa (pág. 482 del expediente NUM001): "(...) indicándole asimismo, que contra la inclusión en la matrícula del Impuesto, puede interponer reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes ante el Tribunal Económico - Administrativo regional."

7.- El 14 de octubre de 2015, págs. 520 y ss, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. interpone reclamación económico-administrativa contra la Resolución de 3 de septiembre de 2015.

8.- El 15 de febrero de 2016, documento 01 del archivo EXP ECON ADMINISTRATIVO remitido por la Sala, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. presenta escrito de alegaciones ante el TEAR.

9.- En paralelo, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. impugnó ante el Consejo Económico Administrativo de Murcia el importe de la liquidación también contenido en aquella Resolución de 3 de septiembre de 2015. Por Acuerdo de este órgano de fecha 12 de enero de 2017 se desestima. Recurrido en vía contencioso-administrativa, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 7 de Murcia dictó Sentencia firme de 25 de enero de 2018, en el P.O. nº 97/2017, y acompañada como documento nº 8.

10.- El 30 de noviembre de 2018, el TEAR resuelve estimar la reclamación presentada por ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. anulando el acto impugnado: la resolución de la Sra. Directora de la AMT de 3 de septiembre de 2015, por la que se acuerda liquidación derivada de acta de Disconformidad NUM001 en relación al Impuesto de Actividades Económicas, períodos 2011-2015, por un importe de 51.498,41 euros con la variación en la matrícula del Impuesto en el epígrafe 751.2 ("Guarda y Custodia de vehículos de vehículos en los denominados aparcamientos o parkings."), en relación al aparcamiento, titularidad de la reclamante, sito en Plaza Universidad de Murcia.

Y considera probados los siguientes hechos:

1. que ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. es titular de un contrato de concesión administrativa municipal que tiene por objeto la construcción y gestión de un aparcamiento subterráneo ubicado en Murcia, en el subsuelo de la Plaza de Menéndez Pelayo;
2. que dicho contrato tiene por objeto no solo la construcción, sino también la gestión del aparcamiento subterráneo;
3. que realiza la actividad de guarda y custodia de vehículos, epígrafe 751.2 del IAE, respecto de la planta -1;
4. que la planta -2 (respecto de la que se ha negado su inclusión en el epígrafe del IAE) carece de entrada y salida a la vía pública diferenciada de la planta -1, es decir, hay que entrar y salir por los mismos lugares respecto de los que se realiza a ésta última; y que para ello hay que levantar unas barreras situadas en las entradas y salidas de esta planta -1, que son las mismas que existen para los vehículos respecto de los cuales no hay duda de que cobra por uso horario y ejerce la actividad gravada;
5. que resulta imposible salir o entrar del aparcamiento si no se levantan esas barreras situadas en la planta -1 que corresponden a la actividad que sí está gravada.
6. que la causante de ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. cedió el uso y disfrute de plazas de la planta -2 y percibió por ello unas determinadas cuantías, págs. 437 y ss. del archivo EXP ADMINISTRATIVO.
7. que se concertó por la causante de la ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. un seguro de responsabilidad civil y otro de incendios para la totalidad del aparcamiento (se acompañan como documentos nº 3 y 4 fotocopia del seguro de responsabilidad civil suscrito el 30 de junio de 1992, en cuya página 2 describe el riesgo como "Garaje que consta de una primera planta dedicada a rotación (...) y un segunda planta dedicada a residentes (...)"; y fotocopia del seguro de protección contra incendios (también firmado en la misma fecha) y que en su página 3 señala, en las características del edificio, "Plantas de que consta: dos; Destinado a: aparcamiento para residentes". Ambos documentos constan el expediente municipal de contratación en su día tramitado para la adjudicación.

Y que existe sujeción al IAE de la planta -2 del aparcamiento.

Y este criterio está avalado por la doctrina del propio TEAR de la Región de Murcia y por la de este mismo Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

Y cita precedentes DEL TEAR DE LA REGIÓN DE MURCIA.

En su Resolución de 30 de noviembre de 2015 dictada en la reclamación NUM003 , documento nº 11 acompañado.

Y que en idénticos términos la Resolución de igual fecha emitida en la reclamación NUM004 , documento nº 12 acompañado.

Se aprecia la identidad. En el presente caso, ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. es la concesionaria; y ella o su causante, cuya posición asume, han percibido compensaciones económicas por las cesiones del derecho de uso y disfrute de las plazas de la planta -2. Realizan, por tanto, el hecho imponible.

. LA DOCTRINA DEL TSJ DE MURCIA.

Aquellas Resoluciones, una vez impugnadas en vía contenciosa, fueron resueltas por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sus Sentencias nº 108/2017, de 23 de febrero ; y 582/2017 , de 16 de octubre , documentos nº 2 y 10 acompañados respectivamente.

Y la similitud en el presente caso y circunstancias a los ofrecidos de contraste: también se ha vendido y transmitido un derecho de uso sobre una participación. Así, en los dos contratos que a modo de ejemplo aportó ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. al expediente NUM001 (págs. 437 y ss) se aprecia que PROMOCIÓN DE INFRAESTRUCTURAS S.A. (causante suya) "cede al cesionario el uso y disfrute de una plaza de estacionamiento por el plazo de duración de la concesión administrativa", igual que el contemplado por las Sentencias.

Y alude al resultado de la prueba testifical de la vista celebrada en el procedimiento ordinario nº 97/2017 seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 7 de Murcia y cuya grabación adjuntamos como documento nº 9.

La declaración del testigo que depuso (trabajador de ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L. en el momento de los hechos en el aparcamiento en cuestión) prueba la concurrencia de circunstancias parecidas a las señaladas en las sentencias del TSJ y que motivan la sujeción al IAE. Así, resulta que:

a) A pesar de que la Resolución recurrida alude a la existencia de una Comunidad de usuarios, sus manifestaciones (minuto 10:33) prueban lo contrario: que no existía de forma efectiva tal comunidad, sino que las facturas de todos los servicios y mantenimientos (que eran únicos para todos) se expedían a nombre de ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L., no de comunidad alguna, lo que prueba que era aquella la que hacía las labores de gestión del parking en su totalidad. Este hecho, en línea con lo expresado en las sentencias del TSJ, serían lo que las mismas expresan como "Por ello los titulares de derecho de uso contribuyen con el pago de una cuota mensual a cubrir los gastos que se derivan de la conservación, mantenimiento, administración, seguros, limpieza, vigilancia, etc.", y que no impide la tributación por el IAE.

b) Reconoce que era el administrador y presidente de la "supuesta comunidad" (minuto 7:10) como asalariado de la ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS S.L., que tenía la titularidad de las 196 plazas de la planta -1, y de 75 de la planta - 2 que aún no había vendido; y que le pagaba a él cada propietario los gastos antes citados. Pues bien, ello también prueba el hecho imponible conforme a las Sentencias citadas, ya que vendría a ser lo que expresan con estas palabras: "De tal forma que en su momento el concesionario obtuvo una contraprestación por la transmisión del derecho de uso a los titulares de las plazas de "residentes", y además percibe mensualmente las cuotas que le abonan los residentes". Incluso aún tenía plazas de garaje (75) respecto de las cuales podía obtener contraprestación, bien por el alquiler, bien por la transmisión del derecho de uso.

En conclusión, entiende acreditado que el concesionario, titular y responsable ante el Ayuntamiento del contrato adjudicado (que no solo era de construcción, sino también de gestión) realiza la actividad de guarda y custodia de los vehículos estacionados en el aparcamiento -que, recordemos, es el epígrafe del IAE en el que se le ha incluido -, tanto los que ocupan plazas de rotación como de residentes, disponiendo para ello de medios de producción y/o de recursos humanos propios, para la prestación del servicio que como concesionario tiene adjudicado. Y es el mero ejercicio de tal actividad lo que constituye el hecho imponible del impuesto, conforme al artículo 78 de la Ley de Haciendas Locales. Y también en el caso de las plazas de residentes ha obtenido una contraprestación, que es el precio obtenido por la transmisión del derecho de uso.

Por tal razón entiende que el cómputo de la superficie de las plazas de la planta -2 es correcto y conforme a las normas establecidas en la Instrucción del Impuesto, que no fijan ningún tipo de diferenciación por razón de la cuestión que aquí se discute.



Reforzando esta postura, y conforme se alude en la Resolución de 3 de septiembre de 2015, tenemos:

a) A consulta de este Ayuntamiento, la Subdirección General de Tributos Locales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha emitido informe de fecha 27-2-2014 (acompañamos como documento nº 5) en el que, en relación a lo que aquí se discute, contesta en los siguientes términos:

"3º. De la información aportada por ese Ayuntamiento se deduce que el obligado tributario, conforme a las estipulaciones del pliego de condiciones de la concesión administrativa, presta los servicios de mantenimiento, vigilancia, gestión y establece los horarios en todo el aparcamiento, entendiéndose, por consiguiente, que realiza dicha actividad tanto en las plazas destinadas a aparcamiento de residentes como en las plazas destinadas a aparcamiento de clientes en rotación.

En este sentido, la actividad así descrita debería clasificarse en el epígrafe 751.2 de la sección primera de las Tarifas "Guarda y Custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o "parkings", computándose, para el cálculo de la cuota, tanto la superficie correspondiente a las plazas de aparcamiento para residentes, como la correspondiente a las plazas en rotación, aplicando las deducciones a que hubiera lugar, contenidas en las notas a los epígrafes 751.2 y 751.1".

b) Otra consulta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 22-12-1999 (aportamos copia como documento nº 6), y en lo que se refiere a los supuestos de transmisión del derecho de uso de las plazas de garaje, indica que si se limita a poner a disposición de los usuarios los bienes inmuebles, sin prestar ningún servicio adicional como vigilancia, mantenimiento, limpieza y similares, es propio del epígrafe 861.2 de la Sección 1ª "Alquiler de Locales Industriales y otros alquileres n.c.o.p.". Pero añade que "si en algún momento la actividad descrita supone para el titular de la misma ordenación de medios materiales o humanos encaminados a prestar servicios a los usuarios que no se limiten al puro aparcamiento del vehículo sino que, además, se presten otros servicios como vigilancia, limpieza, mantenimiento y reparación y otros, la citada empresa concesionaria estará obligada a contribuir por el epígrafe 751.1 "Guarda y custodia de vehículos en garajes y locales cubiertos" de la sección 1ª, conforme a lo señalado en la Regla 2ª de la Instrucción".

c) Finalmente también acompaña también como documento nº 7 informe de los Servicios Jurídicos del Excmo. Ayuntamiento de Murcia de fecha 13 de noviembre de 2012, en parecido sentido a los anteriores.

TERCERO. - El Abogado del Estado, por su parte, se opone al recurso reproduciendo los fundamentos de la resolución recurrida. Objeto del recurso.

Y añade que no hay variación de doctrina por parte del TEARM.

Y que la resolución del TEARM aquí impugnada ni se aparta de la doctrina que previamente venía sosteniendo ni desconoce las sentencias de la Sala a la que respetuosamente me dirijo.

Así, lo que la resolución del TEARM hace es aplicar su doctrina, pero sin olvidar tampoco el principio elemental de la carga de la prueba. De hecho, en la resolución de 30 de noviembre de 2015 aportada por la parte demandante, el TEARM afirmó en su FD 5º que no podía valorar las alegaciones de la reclamante precisamente porque no se había aportado la escritura pública de cesión.

En cambio, en la resolución aquí impugnada, la mercantil reclamante sí que aporta la escritura de división horizontal. Y es a la vista de la misma y ante la falta de constatación por el Ayuntamiento de la efectiva prestación de actividades cuando cambia el sentido del fallo -no la doctrina del TEARM- y la resolución deviene estimatoria. Así, no habiéndose acreditado suficientemente por el Ayuntamiento la prestación de actividades en la planta -2, no se prueba la realización del hecho imponible.

Ello nos conduce al análisis de la doctrina de la carga de la prueba y si la misma se ha cumplido o no en el presente caso.

CUARTO. - En síntesis, el Ayuntamiento demandante considera que la resolución del TEARM se aparta de su doctrina anterior y de la mantenida por la Sala al haber entendido que no debe computarse la superficie de la planta -2 del parking a los efectos del IAE. La actora tributa por superficie computable de 2.028,60 m2, estacionamiento de "uso horario" o rotación regulado como contrato de aparcamiento, según ley 40/2002 y el Ayuntamiento de MURCIA pretende que tribute por una superficie de 4.266 m2, incluida la planta segunda, destinada a residentes.

Pero es lo cierto, como señala la administración demandada que no hay variación de doctrina por parte del TEARM.

Y que la resolución del TEARM aquí impugnada ni se aparta de la doctrina que previamente venía sosteniendo ni desconoce las sentencias de la Sala.



Así, lo que la resolución del TEARM hace es aplicar su doctrina, pero sin olvidar tampoco el principio elemental de la carga de la prueba. *De hecho, en la resolución de 30 de noviembre de 2015 aportada por la parte demandante, el TEARM afirmó en su FD 5º que no podía valorar las alegaciones de la reclamante precisamente porque no se había aportado la escritura pública de cesión.*

En cambio, en la resolución aquí impugnada, la mercantil reclamante **sí que aporta la escritura de división horizontal**. Y es a la vista de la misma y ante la falta de constatación por el Ayuntamiento de la efectiva prestación de actividades cuando cambia el sentido del fallo -no la doctrina del TEARM- y la resolución deviene estimatoria. Así, no habiéndose acreditado suficientemente por el Ayuntamiento la prestación de actividades en la planta -2, no se prueba la realización del hecho imponible.

Ello nos conduce al análisis de la doctrina de la carga de la prueba y si la misma se ha cumplido o no en el presente caso. No acreditación por la Entidad local de la efectiva prestación del servicio.

Expuesto lo anterior, es preciso abundar en el verdadero motivo de anulación de la liquidación por el TEARM. Así, se pone de manifiesto en el FD 6º de la resolución impugnada que la resolución del TEARM estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por la concesionaria del aparcamiento porque el Ayuntamiento no ha probado suficientemente la realización de actividad económica o prestación de servicios por aquella en la planta -2. Como frente a lo alegado y probado por la mercantil concesionaria, la Entidad local no acredita la prestación de servicios, no hay prueba del hecho imponible y por tanto la liquidación es improcedente.

La presente se trata por tanto de una cuestión probatoria.

La regulación básica de la carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos.

Así, señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2007 (rec. 2739/2002) que:

"En relación con la carga de la prueba en Derecho Tributario se han sostenidos dos criterios.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso en aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 de la Constitución. Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003, según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de Septiembre de 1992, 14 de Diciembre de 1999 y 28 de Abril de 2001).

Más recientemente, podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (rec. 4258/2018) que en su FJ 3º, bajo la rúbrica "Sobre la doctrina de la carga de la prueba", afirma lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables



deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

En el presente caso, es evidente que la carga de la prueba recaía sobre el Ayuntamiento demandante, por dos motivos.

Por un lado, porque siendo el hecho imponible el ejercicio de una actividad económica, lo fundamental era acreditar efectivamente que tras la cesión del uso de las plazas de garaje la mercantil seguía prestando el servicio de guardia y custodia de vehículos (epígrafe 751.2 del IAE) por ser esta la actividad económica constitutiva del hecho imponible.

Por otro lado, porque si se exigiera a la mercantil probar que no prestaba el citado servicio, se le estaría imponiendo la carga de probar un hecho negativo, lo que constituye a todas luces la denominada probatio diabólica.

Sentado ello, hay que comprobar si el Ayuntamiento cumplió o incumplió en vía administrativa este onus probandi. La respuesta debe ser negativa, por los motivos expuestos en la resolución impugnada a la que en este punto nos remitimos. Por tanto, la resolución anulatoria del TEARM fue conforme a Derecho.

El siguiente paso debe ser constatar si con la prueba testifical- del agente tributario D. Leonardo vía informe practicada en vía contencioso-administrativa, queda acreditada la prestación de servicios por la mercantil concesionaria. Contestando al pliego de preguntas y repreguntas de las partes.

La declaración se refiere principalmente a dos extremos: la estructura y organización del parking y en concreto de la planta -2.

Respecto a la estructura y organización del parking se desprende:

- a. Que todos los usuarios acceden al parking por la misma rampa de acceso, pero de manera diferenciada, utilizando los usuarios de la planta - **2 una tarjeta propia**.
- b. Que la planta -2 no tiene acceso restringido y a la misma solo pueden acceder los titulares de las plazas de dicha planta a través de la misma puerta de acceso y rampa, aunque con una tarjeta específica.
- c. Que usuarios entran y salen por la misma rampa, y solo existe una puerta de entrada y otra de salida al parking. Y que lo visito personalmente.

Por tanto, partiendo de la declaración del testigo se refiere al aparcamiento PLAZA DE LA UNIVERSIDAD (esta parte no dispone de datos si la mercantil cuenta con más aparcamientos en la ciudad), entendemos que con ella tampoco se acredita la prestación de servicios de guardia y custodia de vehículos por ROTACIÓN DE ESTACIONAMIENTOS, S.L, sino tan solo la forma de distribución y la estructura y organización del parking. Que tiene dos plantas subterráneas. Y con un solo acceso de entrada y salida.

Y de la documentación obrante en el EA, se deduce que la planta segunda se rige no por un contrato de aparcamiento sino por el Pliego de Cláusulas, conforme a la cláusula 72 del Pliego de condiciones. Y como señala el TEARM en el IAE a diferencia del IBI, el hecho imponible no es la titularidad de los bins o concesiones o derechos sobre los mismos sino el ejercicio de una actividad económica. Y en definitiva se acredita que la planta segunda va a ser gestionada por la comunidad de usuarios, y solo consta que tienen el mismo acceso



de entrada y salida, pero no consta que en la planta segunda y con respecto a las plazas de residentes la demandada ejerza la actividad de custodia -parking.

Es por ello que, a la vista de la prueba hasta aquí aportada, esta parte considera que tampoco se acredita por el Consistorio la realización del hecho imponible: que la mercantil concesionaria prestaba servicios de guardia y custodia de vehículos en la planta -2, destinada a residentes.

QUINTO. - La cuestión sometida a litigio es estrictamente jurídica, y se centra en determinar cuál ha de ser la superficie tributable a tener en cuenta a la hora de cuantificar la cuota tributaria correspondiente a la recurrente como sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas dada de alta en el epígrafe 752,1 económica independiente que debería tributar por el epígrafe 751.1 "Guarda y custodia de vehículos" EN LOS METROS DE LA PLANTA SEGUNDA. Dedicada a parkig de residentes.

Esta pretensión no puede tener favorable acogida por cuanto, ha quedado acreditado que el actor como titular del establecimiento es titular asimismo de una parte indivisa del aparcamiento subterráneo (es la que se ha computado para calcular el impuesto) y la planta segunda está reservada para residentes.

Como señala la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 27 febrero 2004 aportada por la actora:

"En aplicación de tales preceptos, la respuesta a lo que el demandante denomina cuestión jurídica o de derecho es clara. A los efectos de determinar las cuotas del IAE y en aplicación de las Notas Comunes del Grupo 661 citadas, en la superficie de los hipermercados debe computarse su superficie íntegra, que no está integrada únicamente por la superficie destinada a galerías comerciales o de venta, sino que incluye también las superficies en las que se desarrollan otras facetas de la actividad comercial, como las destinadas a oficinas y almacenes, y además las superficies destinadas a aparcamientos cubiertos.

Pero evidentemente habría que excluir de la superficie del hipermercado la superficie de aparcamiento subterráneo, cuando ésta sea objeto de una actividad independiente. Y esta es la cuestión decisiva del presente recurso, que en contra de lo que opina el recurrente, es una cuestión que está sujeta a prueba (...) el aparcamiento subterráneo es titularidad de la sociedad ZENOR OVERSEAS, S.A. (ZENOR), y que además a la Administración le consta el alta de ZENOR en la actividad de parking, con evidente duplicidad de la superficie a efectos del IAE (F.D.4º de la demanda).

(...) La Sala entiende que existe otro aspecto de relevancia para la resolución del recurso, sobre el que la parte actora no intenta prueba de ninguna clase. Si en su tesis el aparcamiento subterráneo es objeto de una actividad empresarial distinta e independiente de la de hipermercado, resulta de interés para la resolución del presente recurso conocer si el aparcamiento es gratuito y está abierto al público durante el horario comercial o, por el contrario, se trata de un aparcamiento no gratuito y restringido para determinados usuarios. Desde luego, el abono de una cantidad económica por el uso del aparcamiento, o su uso restringido a determinados usuarios, serían de utilidad en la defensa de la tesis de que estamos ante una actividad económica independiente, pero ninguna prueba sobre tan decisiva cuestión ha intentado la recurrente"

Este es también el sentido de las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2003 y 21 de enero de 2010 (Sección 2ª) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña nº. 1103/2005, de 7 de septiembre, también aportadas por la actora, en las que precisamente, contrariamente a lo que ocurre en nuestro caso, el aparcamiento es objeto de una verdadera actividad económica como lo demuestra que se cobre a los clientes una cantidad de dinero por su uso, aunque se concedan dos horas de utilización gratuita a los clientes del centro comercial: *"Resulta evidente que la administración de un estacionamiento o "parking" -dicho sea con el inevitable anglicismo- de naturaleza subterránea, abierto al público, donde los conductores de los vehículos que acceden a él abonan una cantidad de dinero por hora, aunque las dos primeras sean gratuitas, constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios y por lo tanto, es una actividad sujeta al IAE, sin que lo desvirtúe la circunstancia de que se trate de una comunidad carente de personalidad jurídica plena, no solo porque las comunidades de bienes pueden ser sujetos pasivos de los tributos, conforme el art. 33 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), sino también porque la prestación del servicio, incluso en esas dos primeras horas gratuitas, no se circunscribe a los clientes de los propietarios de locales del Centro Comercial, sino que, como reconoce la propia parte recurrente, se extiende a los arrendatarios, que no son miembros de la Comunidad, lo que impide que pueda aceptarse que se trate de la gestión de los elementos comunes, como argumenta la Comunidad del Centro Comercial y pueda equipararse con los aparcamientos comunes de los bloques de viviendas, con plazas predeterminadas y asignadas a propietarios individualizados."*

Considera esta Sala que la resolución recurrida es conforme a derecho y acorde a las notas comunes del grupo. Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo



Contencioso- administrativo, Sección 2ª, Sentencia 137/2009 de 13 Mar. 2009, Rec. 508/2008 cuyo criterio compartimos "En lo que aquí interesa, estas notas comunes regulan con precisión:

1.º) *Que no se paga cuota adicional por cualesquiera actividades comprendidas en los Epígrafes o accesorias de las mismas, y de forma explícita los aparcamientos.*

2.º) *Que resulta indiferente la existencia de cesiones a terceros del uso o espacios dentro del local, por cualquier título.*

3º) *Que en el cómputo de la superficie se incluye, íntegramente, todas las zonas, incluidos los aparcamientos cubiertos y ello con independencia también de la cesión a terceros.*

4.º) *Que las zonas cedidas, u ocupadas por cualquier título, por terceros no tienen la consideración de local."*

En consecuencia - como razonan las reseñadas sentencias - ha de incluirse con toda claridad la superficie del aparcamiento subterráneo afecto al Centro Comercial en cuestión, con independencia de cuál sea su régimen de titularidad y sin que pueda tributar como local afecto separado, habiéndose pronunciado en el mismo sentido la sentencia del TSJ de Galicia de 2 de junio de 2003 , sin perjuicio de computar exclusivamente al 55 % de su extensión, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 14.F.b).6 de la Instrucción y la interpretación que ha realizado el Tribunal Supremo en relación con dicho precepto, lo que no es cuestionado en la presente litis."

Las sentencias citadas por la actora no resultan de aplicación al supuesto de autos en cuanto van referidas a las superficies de las zonas cedidas en uso a terceros: TSJ de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) Sentencia núm. 464/2003 de 4 abril y Sentencia núm. 121/2003 de 31 enero. Al igual que ocurre con la sentencia del TS nº 1995/2017.

SEXTO. - En razón de todo ello procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, por ser el acto impugnado conforme a Derecho, en lo aquí discutido, sin hacer expresa imposición de costas, pese al vencimiento de la recurrente, dadas las dudas existentes sobre las cuestiones controvertidas de conformidad con lo dispuesto por el art. 139 de la Ley Jurisdiccional, modificado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, en vigor desde el 31 de octubre de 2011

En atención a todo lo expuesto, **Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,**

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso administrativo nº. **1018/2019**, interpuesto por Excmo. Ayuntamiento de Murcia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de noviembre de 2018 **por la que estima** la reclamación económico administrativa nº NUM000 interpuesta por Rotación de Estacionamientos S.L. contra resolución de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Murcia por la que se acordaba la liquidación derivada del acta de Disconformidad NUM001 , en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicios 2011 a 2015 por un importe de 51.498,41 €; epígrafe 751.2- guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamiento-parking. Y por ser dichos actos, en cuanto a lo aquí discutido conformes a derecho, sin costas.

La presente sentencia solo será susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse, en su caso, recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.