

ÁREA J

ÁREA J
ECONOMÍA Y HACIENDA

Expedientes Área.....	104
Expedientes remitidos a otros Defensores	18
Expedientes admitidos.....	59
Expedientes rechazados	13

Como en años anteriores en este capítulo del informe anual, dedicado a economía y hacienda, se reflejan las principales cuestiones suscitadas en las reclamaciones presentadas por los ciudadanos con motivo de alguna actuación de la administración tributaria.

En términos estadísticos, el nivel de formulación de quejas en torno a esta materia ha sido sustancialmente superior respecto al del ejercicio anterior. Ahora bien, detectamos que la problemática origen de la mayoría de las quejas se repite anualmente, con pequeñas particularidades.

Resulta elocuente que muchas de las cartas que nos envían siguen teniendo su origen en la disconformidad de los ciudadanos con las notificaciones y los avisos informativos recibidos en vía ejecutiva en el procedimiento administrativo de apremio, con el agravante de las

dificultades que muchos contribuyentes tienen para una correcta comprensión de los actos administrativos que se realizan en vía ejecutiva (Q/60/02, Q/331/02, Q/460/02, Q/552/02, Q/813/02, Q/1073/02, Q/1106/02, Q/2279/02, entre otras).

A lo largo de este último año se ha constatado, una vez más, que el grueso de quejas, referidas a algún aspecto tributario, tienen por objeto a la hacienda local (por ejemplo: desacuerdos con la facturación por suministro de agua y saneamiento, o por recogida de basuras, así como variadas cuestiones surgidas con ocasión de la exacción del impuesto de vehículos a motor, o errores detectados a la hora de fijar el valor catastral de los inmuebles y su repercusión en la cuota que se ha de pagar en el impuesto sobre bienes inmuebles), siendo más puntuales las dirigidas a la hacienda autonómica, mayoritariamente referidas a desacuerdos con comprobaciones tributarias efectuadas por la administración regional, concretamente respecto de las liquidaciones del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Durante el año 2002 se han seguido recibiendo, igualmente, quejas referidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, especialmente, a las dificultades surgidas en su aplicación pero también a diversos aspectos de su regulación.

En este contexto hay que señalar, sin embargo, que esta clase de reclamaciones son remitidas al Defensor del Pueblo, al estar fuera de la competencia del Procurador del Común las cuestiones planteadas en las

mismas (Q/221/02, Q/898/02, Q/999/02, Q/1237/02, Q/1270/02, Q/1360/02, y Q/1638/02).

En materia tributaria la intervención de las distintas administraciones públicas resulta especialmente interdependiente. La gestión, liquidación, inspección o recaudación de los distintos tipos de ingresos públicos se hace depender, en cuanto a la intervención de unas u otras administraciones, de numerosos condicionantes. Así, la liquidación de determinado impuesto está asignada a una instancia, mientras que la recaudación final puede resultar encomendada a otra.

Esta dispersión funcional no resulta fácilmente comprensible ni asimilable por el ciudadano, que se encuentra habitualmente muy desorientado respecto de los cauces de relación o impugnación que le asisten como contribuyente.

De las quejas hasta ahora recibidas relativas a tributos, podemos concluir que las que han sido admitidas a trámite tratan principalmente de las siguientes cuestiones: notificaciones de valores, errores en la determinación de elementos que configuran el impuesto en cuestión, devolución de ingresos indebidos y comprobación de valores.

La exposición que sigue, desarrollada en torno a las quejas tramitadas, analiza de modo muy resumido, en primer lugar las actuaciones más directamente relacionadas con los tributos y con los ingresos de derecho público propiamente dichos, para continuar examinando las quejas que hacen referencia a cuestiones que tradicionalmente son planteadas por

los ciudadanos, como la falta de contestación a sus recursos frente a las liquidaciones y recibos notificados, la tramitación de procedimientos de apremio sin notificaciones previas fehacientes que legitimen la utilización de dicha vía y la prescripción de las deudas tributarias y, para terminar, unas reflexiones relativas al procedimiento económico-administrativo.

1. IMPUESTOS

La actividad administrativa de gestión tributaria de los impuestos locales presenta una complejidad específica en el ámbito tributario en la medida en que la elaboración de los censos de los impuestos de carácter obligatorio (impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre actividades económicas e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica) no corresponde a las propias administraciones locales, sino que está legalmente encomendada a la administración general del Estado.

Esta organización administrativa del impuesto -Estado, provincia y municipio-, exige un especial esfuerzo de coordinación que, cuando no se produce, repercute finalmente sobre el contribuyente al que se irroga perjuicios innecesarios o, cuando menos, se le sumerge en una confusión que dificulta el cumplimiento de sus obligaciones y le aleja de la administración que debe servirle.

Así, se han presentado quejas en las que subyace el silencio de la administración, práctica que, sin duda, crea en los ciudadanos una sensación de inseguridad y desconfianza respecto a la administración y que

obliga a los ciudadanos a acudir a la vía jurisdiccional para la resolución de sus conflictos.

Como muestra de lo expuesto, reseñaremos las quejas inscritas en nuestro registro con los números **Q/2104/01** y **Q/2124/01**.

En el expediente **Q/2104/01** se planteaba el problema frente al que se encontraba el compareciente a consecuencia de la demora en la resolución del recurso de reposición interpuesto por el reclamante en fecha 14 de marzo de 2001, ante la Delegación Territorial de Valladolid.

Tras las diversas gestiones llevadas a cabo por esta institución, finalmente, la administración tributaria procedió a resolver, con fecha 7 de junio de 2002 el recurso instado por el contribuyente.

La razón de la tardanza, según constaba en el informe evacuado, residió en: *“...las numerosas cuestiones, algunas de ellas especialmente complejas desde el punto de vista jurídico, que se planteaban en el expediente y en el recurso motivó que se formulara consulta desde esta sección de impuestos directos a la Dirección General de Tributos y Política Financiera de la Consejería de Economía y Hacienda.*

Después de recibida contestación de la Dirección General citada respecto a las cuestiones planteadas en la consulta, las numerosas tareas ordinarias y extraordinarias a cargo de la sección -entre ellas, recursos como el de la interesada, interpuestos con anterioridad- unido a la disminución de los efectivos personales de que disponía la sección,

imposibilitó la rápida adopción de la resolución procedente respecto al recurso presentado”.(sic).

Sin perjuicio de haberse solucionado el problema objeto de nuestro estudio se consideró oportuno formular una resolución dirigida a la Delegación Territorial de Valladolid, insistiendo en el contenido del art. 15 del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La administración tiene una obligación, nacida de la Ley, de resolver no sólo expresamente sino en tiempo y forma. Deber estrechamente vinculado con el derecho de los ciudadanos a obtener una respuesta expresa y no cualquier respuesta, sino la adecuada según los principios que proclama el art. 9.3 y las exigencias constitucionales recogidas en el nº 1 del art. 103 de la Constitución, ordenados a que los derechos de los particulares no se vacíen de contenido lo que ocurriría si la administración no atendiera eficazmente y con la claridad debida a la función para la que se ha organizado.

Esta Procuraduría no puede pasar por alto una situación como la descrita que evidencia a todas luces una quiebra de los principios de economía, celeridad y eficacia que debe presidir la actuación de toda administración pública (pues en el presente caso se ha tardado más de 1 año en dictarse la correspondiente resolución), y si a ello añadimos que la Ley 2/94, de 9 de marzo, reguladora del Procurador del Común de Castilla y León vincula especialmente nuestra actuación con éste y los restantes

principios contenidos en el art. 103 de la Constitución resultó obligado efectuar la siguiente resolución, para que en lo sucesivo se cumplieran los plazos legalmente establecidos, como máxima garantía para los ciudadanos.

La contestación a nuestra resolución fue una absoluta aceptación de la misma, si bien nos pusieron de manifiesto las dificultades para asumir el cumplimiento de nuestra resolución. La transcripción de la respuesta es la siguiente:

“...asumido el inexcusable incumplimiento de los principios que han de presidir la actuación de toda administración pública, el escaso personal con el que cuenta este Servicio Territorial está trabajando por encima de lo que le sería exigible de acuerdo con sus puestos de trabajo y retribuciones.

A modo de ejemplo me permito indicarle que en la Sección de Impuestos directos, Oficina Gestora encargada de la tramitación del expediente que ha originado la queja arriba señalada, la situación es la siguiente:

- Expedientes pendientes de tramitar, a 30 de junio: 2.852.*
- Expedientes despachados en los doce últimos meses: 3.514.*
- Media de expedientes que han tenido entrada en el mes: 337.*
- Media de expedientes gestionados al mes: 337.*
- Técnicos dedicados a la gestión de esos expedientes: 3.*

- Media de expedientes gestionados, por Técnico: 112,33.

-Técnicos en plantilla en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre: 2.

-Total de expedientes de entrada (según media descrita) hasta 31 de diciembre: 22.022.

Total de expedientes que se gestionarán, según media y nº de Técnicos en plantilla: 774.

Expedientes a incrementar el pendiente, a 31 de diciembre: 1.248.

Ciertamente, el panorama no es muy halagüeño, pero este servicio confía en que la Orden de 1 de agosto de 2002, de la Consejería de Presidencia y Administración Territorial, por la que se modifica parcialmente la Orden de 18 de julio de 1996, que desarrolla la Estructura Orgánica de los Servicios Territoriales de Economía y Hacienda de las Delegaciones Territoriales de la Junta de Castilla y León permita contar en breve plazo de tiempo con una relación de puestos de trabajo más amplia y mejor dotada de medios personales y económicos que permitan cumplir con la obligación, nacida de la Ley, de resolver en tiempo y forma y cuyo incumplimiento asume íntegramente esta Jefatura de Servicio.

Así pues, le comunico que se acepta de plano el recordatorio realizado por el Procurador del Común y se manifiesta el compromiso absoluto de este Servicio para la defensa y protección

de los derechos y garantías los contribuyentes así como el sometimiento pleno a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, rogándole que así se lo haga saber”.

Resulta preocupante la gran dificultad que los Servicios Territoriales tienen para ejercer sus funciones toda vez que su estructura periférica, y la respectiva RPT, se mantienen inamovibles desde el D 266/96, de 28 de noviembre (que dio un mínimo retoque al anterior D 67/94, de 17 de marzo que constituye la columna vertebral de los actuales Servicios Territoriales de Economía y Hacienda) cuando las circunstancias económicas, la labor de inspección de la administración y la mayor concienciación fiscal ciudadana han provocado un incremento de los expedientes que se traducen en los siguientes datos: la evolución de la Sección de Impuestos Directos ha ido desde los 2.360 expedientes que tuvieron entrada en el año 1997 hasta los 3.713 del año 2001 lo que origina un incremento de más del 57% que no se ha visto correspondido con un incremento parejo en lo que se refiere a dotación de personal.

En el expediente **Q/2124/01** el compareciente mostraba su malestar por la excesiva tardanza del Servicio de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de Ávila a la hora de resolver el Recurso de Reposición interpuesto por el mismo.

Admitida la queja a trámite solicitamos información con objeto de recabar los antecedentes completos sobre la cuestión sometida a nuestra

consideración. En contestación a nuestra solicitud de información, se remitió informe en el que se hicieron constar las siguientes circunstancias:

“El escrito, recurso de reposición contra la liquidación, presentado en éste Servicio Territorial por D. xxx con fecha 24 de diciembre de 1999 y el de 29 de octubre de 2001 fue contestado por esta oficina con fecha 15 de noviembre de 2001, cuya fotocopia se adjunta junto con copia del acuse de recibo.

Contra la resolución de dicho recurso el contribuyente interpuso, con fecha 30/11/2001 reclamación económica-administrativa ante la Sala de Burgos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León. A fecha de hoy (esto es, 22 de octubre de 2002) el Tribunal no ha resuelto la reclamación.

Disculpen la tardanza en la elaboración de este informe, ya que causas ajenas a ésta dependencia, como es el hecho de que éste expediente se encuentre en el TEAR, han hecho imposible contestar a su requerimiento.”

La obligación de resolver es una manifestación del principio de irrenunciabilidad del ejercicio de la competencia y, a su vez, lo es del principio constitucional de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

La objetividad, no supone sólo neutralidad e imparcialidad subjetiva, sino también adecuación a su objetivo, a los fines que justifican

la existencia de la administración y exige una posición activa de la misma en su tarea fundamental de "promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas" (art. 9.2 CE).

Nuestra Constitución consagra los principios de legalidad y eficacia como rectores de la actuación administrativa (arts. 9.1 y 103.1), los cuales resultan completamente vulnerados cuando la administración en su actuación no se ajusta a la normativa establecida y retrasa la resolución de los expedientes.

Importa señalar, igualmente, que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en adelante LRJPAC), modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, ordena el régimen jurídico de las administraciones públicas en concordancia con la Constitución, así como el procedimiento administrativo común, fijando unas garantías mínimas de los ciudadanos que deben ser respetadas por todas las administraciones.

El retraso de la administración supone un funcionamiento anormal de sus servicios públicos y los daños que este anormal funcionamiento pueden ocasionar, deberían ser indemnizados por aplicación del principio de responsabilidad administrativa.

Por todo lo cual teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y las precisiones contenidas en el art. 12.2 de la Ley 2/1994 de 9 de marzo, del Procurador del Común de Castilla y León, relativa a la obligación de velar porque las administraciones resuelvan expresamente en tiempo y

forma las peticiones y recursos que le hayan sido formuladas y las facultades que otorga el Estatuto de Autonomía y el art. 19 de la Ley reguladora de esta institución, se estimó oportuno emitir la siguiente resolución:

“Que se cursen las ordenes oportunas y se adopten las medidas necesarias -en cumplimiento de lo previsto en el art. 42.6 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre-, con la finalidad de que la resolución a los recursos de Reposición se acomode a las previsiones legales contenidas en RD 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, dando cumplimiento al art. 103 de la Constitución Española, aplicable a todas las Administraciones públicas.”

En respuesta a nuestra resolución, la Delegación Territorial de Ávila aceptó sin reservas la misma, haciéndoselo saber al Servicio Territorial de Economía y Hacienda.

1.1. Impuestos sobre bienes inmuebles

El Impuesto sobre Bienes inmuebles (en adelante IBI), especialmente en su modalidad de bienes inmuebles de naturaleza urbana, sigue siendo motivo usual de presentación de quejas ciudadanas ante esta Procuraduría.

Básicamente la valoración de los bienes de naturaleza urbana, el error en la titularidad del inmueble o en el domicilio del obligado tributario son las razones más esgrimidas en las reclamaciones.

La consideración del valor catastral, como elemento configurador de la base imponible del IBI y su consiguiente efecto sobre la cuota tributaria del impuesto, es el principal motivo de preocupación del ciudadano al que se le notifica el nuevo valor catastral de su finca.

En casi todos los asuntos estudiados, referidos, eso sí, al incremento en el valor catastral de las viviendas, la disconformidad manifestada no suponía irregularidad alguna; por ello, desde esta Procuraduría se ha informado a los reclamantes de la legislación reguladora de esta materia que prevé que los valores catastrales se pueden modificar por la correspondiente gerencia territorial de la Dirección General del Catastro o a instancia del respectivo ayuntamiento, cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquellos y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal.

En los demás supuestos, esto es, quejas referidas a asignación y notificación individual de los valores catastrales o a la revisión, modificación y actualización de los mismos (**Q/2310/01**, **Q/828/02**, **Q/1392/02** y **Q/2262/02**), al corresponder la gestión catastral a un organismo de la administración periférica estatal (Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria), esta institución traslada las mismas al

Defensor del Pueblo, único competente en el estudio y resolución de los problemas en ellos planteados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 36/85, de 6 de noviembre, sobre normas de colaboración entre el Defensor del Pueblo y los Comisionados Parlamentarios Autonómicos, en el art. 4 de la Ley de las Cortes de Castilla y León 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común de Castilla y León, modificada por Ley 11/2001, de 22 de noviembre, y con arreglo a los criterios de cooperación, coordinación y colaboración entre ambas Instituciones. Una vez trasladadas las reclamaciones a dicho Comisionado Parlamentario, se procede, consiguientemente, al cierre y archivo de las mismas en esta Procuraduría.

Ciertamente, la intervención de varias Administraciones Públicas, en la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ocasiona en el ciudadano cierta confusión derivada de dicha gestión compartida; ya que lo que sabe es que el impuesto es de titularidad municipal pero desconoce el motivo o la necesidad de intervención de otras Administraciones en la gestión catastral o incluso en la propia liquidación y recaudación del tributo, circunstancia que, para muchos, lo único que hace es complicar la cuestión.

Efectivamente, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un impuesto de gestión compartida entre la Administración del Estado, a través del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y el Ayuntamiento titular del tributo, todo ello sin perjuicio de las posibilidades de que alguna

de estas administraciones delegue sus competencias en otras, como de hecho ocurre con suma frecuencia en las que los Ayuntamientos delegan sus competencias en las Diputaciones provinciales.

La impresión que se tiene, del conjunto de las quejas tramitadas sobre el particular, es que la intervención de varias administraciones públicas y la información que desde ellas se ofrece impiden al ciudadano conocer dónde está su recurso o quién se lo tiene que resolver.

Comúnmente, el ciudadano que recibe una liquidación del impuesto y no está conforme con ella muestra tendencia a acudir al respectivo ayuntamiento para solucionar el problema planteado y mostrar su disconformidad, si bien en muchos casos, la respuesta no suele ser satisfactoria por ser necesaria la intervención de otra administración pública que con competencia para la realización de los actos de gestión catastral informe o intervenga con carácter previo a la resolución definitiva de la cuestión que el ciudadano plantea ante su Ayuntamiento.

Se observa, con gran preocupación, la cantidad de veces en que el ciudadano ante la falta de resolución expresa, por parte de la administración, a sus escritos de reclamación opta por pagar el impuesto.

En cuanto a la cobranza del IBI se aprecia cierta reticencia administrativa a aplicar de oficio de la prescripción de deudas ya liquidadas y respecto de las cuales ha transcurrido, con exceso el plazo de prescripción.

De entre las quejas registradas especial mención merece el expediente **Q/1652/01**, referido a la procedencia de la liquidación girada por el Organismo Autónomo de Recaudación y Gestión Tributaria (REGTSA) de Salamanca, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a una vivienda, sita en la localidad de Alconada, de la que no era titular.

Concretamente el interesado expresaba que las gestiones por él efectuadas en el Ayuntamiento de Alconada no habían surtido efecto alguno, y ello pese a que el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria había rectificado, en su día, una vez comprobado los datos en el Servicio de Gestión, la titularidad de la finca referenciada.

El relato de la queja determinó la admisión a trámite de la misma y la petición de informe a la Diputación Provincial de Salamanca donde además de cuestionar la exacción tributaria propiamente dicha se advertía la prescripción de la deuda, por lo que desde esta institución, interesábamos su apreciación de oficio de conformidad con lo prevenido en el art. 67 de la Ley General Tributaria.

El informe del Organismo Autónomo de Recaudación y Gestión Tributaria (REGTSA) puso de manifiesto las siguientes consideraciones:

“1º La asignación de la titularidad catastral a bienes inmuebles que conforman el padrón del Impuesto de Bienes Inmuebles se realiza desde el Centro de Gestión Catastral y Cooperación

Tributaria, tal y como dispone el art. 78.1 de la Ley 39/1988, 28 diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

2º El Ayuntamiento de Alconada, y en el presente caso REGTSA (Organismo Autónomo de la Diputación Provincial de Salamanca) por delegación de las facultades tributarias municipales en el Impuesto de Bienes Inmuebles, liquida y recauda conforme a los datos obrantes en el Padrón del referido Impuesto, concerniente al ejercicio de 1989. (párrafo 2 del citado art. 78 de la LR.HL).

3 º Desde la puesta al cobro del referido recibo del Impuesto a nombre de D.xxx, objeto de la presente queja, se sucedieron distintos intentos de notificación individual de la providencia de apremio, dictada, tras no pagarse en período voluntario, acudiendo a la notificación edictal, mediante anuncios en el BOP de Salamanca y tablón municipal.

4º Al figurar como pendiente en vía ejecutiva el citado recibo de 1989, nuestra Oficina de la Peñaranda, tras gestiones con el Ayuntamiento de Alconada, notificó en el año 2001 la deuda tributaria al titular catastral, quien presentó la oportuna reclamación a este Organismo Autónomo, con fecha 3 de septiembre de 2001.

5º Requerido informe a nuestra Asesoría Jurídica sobre citada reclamación de D. xxx, se emitió con fecha 4 de octubre de 2001, el mismos en los siguientes términos:... Sin entrar en otras

consideraciones, es obvia la dificultad de probar por el interesado la no propiedad del inmueble, máxime cuando va referida al año 1989. Sí es cierto que en ejercicios posteriores no figura como propietario de tal hecho imponible.

Por otro lado, la subsistencia de la deuda durante doce años sin haberla hecho efectiva ni aclarada la propiedad del inmueble, ante la cuantía de la propia deuda (2.092 pts. del principio), aconsejan por criterios de eficacia tributaria y de seguridad jurídica del contribuyente, la baja del recibo.

6º En concordancia con las conclusiones del Informe Jurídico, con fecha 8 de octubre de 2001 se dató el referido recibo, desapareciendo como deuda tributaria.

7º Dada la escasa entidad económica del recibo (2.092 pts., hoy 12,57 €), no se cursó notificación expresa de la anulación al interesado, si bien al desaparecer la obligación tributarla, desde aquella fecha no han podido realizarse, ni se realizarán actuaciones ejecutivas de ningún tipo.

8º En otro orden de cosas conviene señalar que con referencia al año 1989 nunca se ha recibido rectificación alguna del Padrón de dicho ejercicio remitida por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y si bien es cierto que en posteriores ejercicios el inmueble aparece a nombre de persona distinta, este Organismo desconoce si tal hecho obedece a una transmisión de la

propiedad o a causa distinta, al carecer de competencias e información a ese respecto.

En resumen, debemos concluir que el recibo del IBI a nombre de D.xxx, correspondiente al municipio de Alconada, del ejercicio de 1989, relativo a inmueble en Calle YYY, fue datado con fecha 8 de octubre de 2001, no figurando, pues, desde aquella fecha, como deuda tributaria para este Organismo Autónomo”.

Resuelta, por tanto, la cuestión planteada en la queja, se dieron por finalizadas las actuaciones iniciadas, acordándose el archivo del expediente, lo que se comunicó expresamente al afectado en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 21 de nuestra Ley reguladora.

En el expediente **Q/1994/01**, la intervención del Procurador del Común fue determinante a la hora de obtener un resultado satisfactorio en la problemática que afectaba al contribuyente y que traía su causa en la exacción, por la Diputación Provincial de Segovia, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En esta ocasión, el afectado fundamentaba su reclamación en que había recibido el recibo del IBI correspondiente al año 2001 por la totalidad de un conjunto de parcelas, siendo propietario sólo de una de ellas. Subsanao el error detectado y resuelta, en consecuencia, la cuestión planteada en la queja, se procedió al archivo.

En el expediente **Q/2774/01**, la cuestión planteada por el firmante de la queja fue examinada a la luz de la Ley 2/94 con la finalidad de determinar si de la descripción que se contenía en el escrito se desprendían indicios de infracción del ordenamiento jurídico imputable al Ayuntamiento de Castrejón de la Peña (Palencia).

Esta queja se refería a la irregular subida del tipo de gravamen, en el ejercicio 2001, del Impuesto de Bienes Inmuebles. Se había cobrado el 0.48%, en lugar del 0.44%.

Iniciadas las actuaciones de investigación pertinentes para el esclarecimiento de los hechos fue necesario requerir, hasta tres veces, al Ayuntamiento de Castrejón de la Peña, la elaboración de un informe aclaratorio de la situación.

Finalmente se constató el error denunciado, si bien como argumentos justificativos del mismo se esgrimieron los siguientes argumentos:

“Previo a la indicación de la situación actual del problema, conviene hacer una serie de consideraciones: No haberse producido ninguna subida impositiva en lo que al Impuesto de Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana se refiere.

El tipo de gravamen del Impuesto de Bienes Inmuebles de naturaleza Urbana era y sigue siendo de 0,44% y no 0,48%.

El motivo de que en algunos recibos aparezca un tipo de 0,48%, se debe a un error numérico en la comunicación que todos los años se remite a los servicios de gestión de la Excm. Diputación Provincial de Palencia (escrito de fecha 02.02.01).

Error del que no se percataron los servicios de gestión, habiéndose indicado la permanencia del tipo vigente en años anteriores (0,44%).

El hecho de que no se haya seguido ningún procedimiento, es debido a que no ha habido ninguna subida en el tipo impositivo del impuesto de bienes inmuebles de naturaleza urbana, no teniendo ninguna intención esta alcaldía de proceder a ninguna subida impositiva.

Dicho lo cual, se ha de informar, llevado a cabo desde el mismo momento en que se observó el citado error, de subsanación del error en la confección de los recibos con un 0,48% de tipo de gravamen.

En dicha tarea ha intervenido la diputación provincial en colaboración con este ayuntamiento.

Previa comprobación de la situación de los pagos realizados y pendientes, se comenzó en primer lugar por la data y anulación de los recibos que aún no se habían llevado a cobro; para su posterior confección con el error corregido.

En segundo término, se procedió a la devolución de los recibos domiciliados, haciendo el reintegro correspondiente en las cuentas de domiciliación de los vecinos.

En tercer y último término, en donde nos encontramos actualmente, se está procediendo a la devolución de los recibos no domiciliados, con la dificultad que ello conlleva:

Solamente se han recibido en esta administración, una vez anunciada la devolución en prensa y en las correspondientes sesiones plenarias, cinco solicitudes de devolución, cuya orden de pago ya ha sido realizada.

Del resto de devoluciones, se está llevando a cabo la localización de la persona para su pago mediante transferencia bancaria, en talón nominativo o en efectivo (las menos).

Se ha llevado a cabo una comprobación de los números de cuenta de que dispone esta administración para el cobro de otras tasas como el agua, basuras y alcantarillado; intentando por otra parte contactar con los interesados para establecer la forma de devolución.

En una gran mayoría de ocasiones, se nos indica que se personarán en el ayuntamiento, no teniendo prisa alguna por la escasa cuantía a devolver.

Es de destacar así mismo, la remisión de ocho recibos domiciliados, que al haber cancelado la cuenta, se ha procedido por la correspondiente entidad bancaria a la remisión del reintegro, debiendo buscar otras vías de abono.

Las cuantías totales analizadas son las siguientes:

1.- Recibos datados y rectificadas en los que no ha procedido devolución alguna: (1.062,10.-€, importe en pts de 176.719.-pts)

2.- Recibos domiciliados de los que se ha procedido a su devolución: (1.248,30.-€- , importe en pts de 207.699.- pts)

3.- Recibos no domiciliados en proceso de devolución (incluyen los solicitados ya abonados)(580,67.-€- , importe en pts de 96.614.- pts.)

4.- Recibos domiciliados con cuenta cancelada, pendiente de reintegro:(29,98.-€, importe en pts de 4.989.- pts)

Se informa, por tanto, de haberse formalizado ya los reintegros del punto 1 y 2, restando por abonar unos quinientos euros aproximadamente si tenemos en cuenta los recibos ya devueltos del punto número 3, restando la cantidad reseñada en el punto número 4.

Ciertamente, se reconoce por esta Administración el retraso en el abono de las cantidades indicadas derivadas del error del tipo de gravamen del 0,44% al 0,48%. Un error que, pese a su escasa

cuantía (no olvidemos que estamos hablando de un tanto por ciento aplicable a otra cantidad), el ciudadano no tiene el deber jurídico de soportar al tratarse de un error de la Administración, bien provincial bien local.

Cierto es, así mismo, que el Ayuntamiento de Castrejón de la Peña, dispone únicamente de un funcionario (Secretaria-Interventora) y de un Alguacil, por lo que los trabajos de gestión extraordinaria, como es el caso, acumulados con el trabajo ordinario de este ayuntamiento (el cual es de gran volumen, este ayuntamiento permanece los cinco días de la semana abierto al público) derivan no en la dejadez de funciones, pero sí en una ralentización de la ejecución de las mismas.

Siendo la intención de esta administración, como ya se ha demostrado, de que los vecinos no soporten las consecuencias de un error burocrático, procediendo a la devolución de todos los importes indebidamente percibidos, se ha procedido a la contratación de un auxiliar para agilizar el trabajo y que asuntos como el presente, queden zanjados antes del próximo mes de diciembre”.

A la vista de la información facilitada, entendimos que el problema planteado había encontrado una solución satisfactoria, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 21.1 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo, comunicamos la finalización y archivo del expediente.

1.2. Impuesto sobre vehículos a motor

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es uno de los impuestos de exacción obligatoria por parte de los ayuntamientos y es, junto con el Impuesto sobre bienes inmuebles, una de las figuras impositivas locales que mayor volumen de quejas motiva ante esta Procuraduría (Q/2210/01, Q/331/02, Q/374/02, Q/460/02, Q/1022/02, Q/1299/02, Q/1410/02).

Este impuesto es un tributo de carácter real -ya que en su determinación no tienen relevancia alguna los llamados elementos personales (edad, situación familiar, etc.)-, naturaleza directa -puesto que no es posible la traslación jurídica de la cuota tributaria a terceras personas ajenas al elemento personal de la relación jurídico tributaria- y, estructura objetiva en cuanto que no se tienen en cuenta las circunstancias personales a la hora de cuantificar la cuota tributaria -no hay reducciones de la base imponible, ni deducciones de la cuotas por estas circunstancias subjetivas.

Respecto al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el principal problema detectado se refiere a la falta de coordinación entre las Jefaturas Provinciales de Tráfico con competencia en la elaboración de las listas de titulares de vehículos y los ayuntamientos competentes en la gestión tributaria, al no comunicar, en algunos casos, las primeras diligentemente los datos necesarios para efectuar las liquidaciones.

No obstante, en determinadas ocasiones esta falta de actualización de las bases de datos del citado impuesto es debida a que los titulares de los

vehículos no comunican a las Jefaturas Provinciales de tráfico sus cambios de domicilio a otro municipio, las bajas o las transferencias de sus vehículos (ejemplo de ello lo constituyeron los expedientes **Q/1446/01**, **Q/374/02** y **Q/460/02**).

Las liquidaciones improcedentes más habituales son las giradas a los anteriores sujetos pasivos que han transmitido o dado de baja el vehículo y, en alguna ocasión, las relativas a vehículos que gozan de exención legal.

No obstante, en algunos supuestos se ha podido comprobar cómo la actuación administrativa había sido correcta, por lo que, en estos casos, nuestra labor se limitó a clarificar la verdadera actuación administrativa al contribuyente.

Como muestra reseñamos el expediente **Q/331/02**. En dicha queja se cuestionaba que el Ayuntamiento de León viniera girando los recibos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica posteriores al año 1992 (fecha en la que indicaba haber tenido un litigio judicial, motivo por el cual había remitido toda la documentación al juzgado correspondiente), a pesar de haber hecho entrega del vehículo en cuestión a una entidad mercantil para su desguace definitivo.

Admitida la queja a trámite solicitamos información con objeto de recabar los antecedentes completos sobre la cuestión sometida a nuestra consideración.

De la Jefatura Provincial de Tráfico de León se remitió un informe en el que el citado centro directivo puntualizó la verdadera situación administrativa en la que se encontraba el vehículo objeto de controversia, a saber:

“En relación al escrito de queja presentado en esa institución con el número de expediente referenciado y relativo a la ausencia del trámite de baja en el vehículo matrícula xxx, esta Jefatura le informa que de los datos que obran en la misma no hay constancia de su solicitud, ni por parte del juzgado ni del interesado, motivo por el cual no se ha procedido a la anotación del referido trámite. No obstante, en cualquier momento el titular del vehículo puede solicitar la baja del mismo de acuerdo con el art. 35 y 37 del RD 2822/98, de 23 –12 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos”.

La consecuencia inmediata de todo ello es que el Ayuntamiento de León estaba girando correctamente los recibos correspondientes al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica del coche que nos ocupa, ya que, conforme previene el art. 95 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el art. 33 de la Ley General tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Además de lo anterior, debía tenerse en cuenta lo previsto en el art. 100 de la referida Ley de Haciendas locales cuyo tenor previene la obligación de dar de baja definitiva a un vehículo a quien ostenta la titularidad del vehículo.

En el supuesto planteado constaba en el registro de tráfico que el reclamante era el titular del coche, no teniendo validez administrativa el documento suscrito con la entidad mercantil.

Así las cosas, esta Procuraduría informó al reclamante que, hasta que no tramitase el preceptivo expediente de baja ante la Jefatura provincial de tráfico no podría obtener la baja en el padrón municipal del Ayuntamiento de León. Además se le advertía, por último, que la Jefatura Provincial de Tráfico no tramitaría su expediente si no acreditaba el pago del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el cual, por las razones expuestas, venía siendo exigido correctamente por el Ayuntamiento de León.

Un supuesto diferente, relativo al impuesto sobre vehículos, es el examinado en el expediente **Q/2210/01**. En la reseñada queja se ponía de manifiesto la disconformidad con la resolución adoptada por el Ayuntamiento de Medina del Campo (Valladolid), al entender que la desestimación de su solicitud de devolución de ingresos por los recibos hasta el momento abonados era incorrecta, por tratarse de un tractor exento de pago.

Analizada toda la documentación e información facilitada al respecto, se informó al ciudadano que los hechos denunciados no suponían una actuación irregular imputable a la Corporación Local cuestionada. En efecto, la duda planteada se contraía a decidir el alcance de las exenciones en esta clase de tributo, contempladas en la Ley de Haciendas Locales.

En relación con este asunto, se informó al reclamante en los siguientes términos: la Ley reguladora de las Haciendas Locales en su art. 94 establece que los titulares de tractores, para poder gozar de la exención deben solicitar su concesión al ayuntamiento, indicando en tal solicitud las características del vehículo, su matrícula y la causa por la que se pide el beneficio.

Quiere ello decir que, una de las actuaciones que corren a cargo del particular en la gestión tributaria es precisamente la solicitud de exención. Estamos ante un supuesto en que la exención no se concede de oficio, sino a instancia de parte interesada.

El uso de la palabra “reconocimiento” conecta precisamente con la naturaleza jurídica de la actuación de la administración en esta materia: declara la existencia del derecho, la reconoce, pero no la constituye. Se trata, por consiguiente de una mera expectativa.

Así las cosas, hay que significar que la doctrina de los derechos adquiridos exige la incorporación al patrimonio de su titular del efectivo derecho, y esta incorporación no se produce por la simple declaración normativa sino que requiere la existencia de un positivo acto de

reconocimiento del derecho que, en el caso planteado, no se produjo hasta el 26 de noviembre de 2001 (fecha de resolución dictada por el Ayuntamiento de Medina del Campo en la que se reconoce la exención).

Respecto a la devolución de ingresos indebidos, hay que dejar constancia de que la ignorancia de la exención es un error de derecho que no está prevista en el art. 7 del RD 1163/1990.

Como quiera que de la documentación aportada se comprobó que hasta el año 2001 no se había solicitado expresamente el reconocimiento de la exención, no había lugar a la pretensión de aplicar retroactivamente sus efectos.

Por consiguiente, esta Procuraduría no advirtió en la decisión administrativa cuestionada elementos objetivos de irregularidad. Por ello se precedió a la finalización de nuestras actuaciones y al archivo del expediente en cuestión.

1.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un impuesto directo de devengo no periódico, sino instantáneo, y de establecimiento voluntario por los ayuntamientos, a quienes corresponde íntegramente su gestión.

La base imponible del impuesto consiste en el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el

momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

Constituye, por tanto, el hecho imponible la obtención de un incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de terrenos urbanos por cualquier título; ó de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre dichos terrenos.

Son pocas las reclamaciones recibidas en esta institución relacionadas con la liquidación de este impuesto, siendo la mayoría de ellas disconformidades que no suponen en sí mismas ninguna irregularidad.

En estos casos se informa de la legislación reguladora de la materia. Por ejemplo, en el expediente **Q/988/02** se sometía a nuestra consideración la legalidad de la liquidación del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana efectuada por el Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo (León), ya que el reclamante aludía haber trasladado la obligación de pagar dicho tributo al adquirente cuando firmaron la escritura de compraventa de la vivienda en cuestión.

A este respecto informamos en los siguientes términos: en materia de obligaciones y contratos es donde seguramente el principio de autonomía privada ha tenido y sigue teniendo una mayor relevancia, como resulta del art. 1.255 del Código Civil, que en relación con el art. 1.091 del mismo cuerpo legal, faculta expresamente a los particulares para contratar

o no contratar, y si deciden contratar pueden acogerse a cualquiera de los tipos contractuales que les ofrezca la Ley, combinar diferentes tipos contractuales y en todo caso regular libremente el contenido y los efectos del contrato.

Nuestro ordenamiento no excluye nunca, y en ocasiones contempla explícitamente, la traslación voluntaria de la deuda impositiva por vía convencional, que significa una subrogación con eficacia entre los contratantes. Ahora bien, ello no supone la novación subjetiva ni la equiparación de esta situación a la del sustituto, cuyo origen es legal y nunca obligacional.

Tales pactos entre los obligados al pago del impuesto y cualesquiera otras personas, al margen de la relación jurídico tributaria -pactos, como decimos, lícitos dentro del ámbito de la autonomía de la voluntad y por ellos válidos-, carecen, sin embargo, de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la Ley general, que lo prohíbe en el art. 36 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), como también lo especifica el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales de conformidad con el cual:

"Es sujeto pasivo del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana : ...a) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate".

Por esta razón, nunca se perderá la condición de contribuyente, pues es quien legalmente debe soportar la carga tributaria, aunque, en un momento posterior, pueda trasladarle la obligación de reintegrarle el importe de dicho impuesto al comprador (por haberlo pactado así expresamente en el contrato de compraventa, mediante un pacto permitido legalmente, lícito y válido).

Es intrascendente que en la escritura de transmisión se pactara que el impuesto de plusvalía sería de cuenta de la parte compradora, pues de conformidad con lo dispuesto en el art. 36 de la Ley General Tributaria, los pactos privados no alteran la posición de los sujetos tributarios que viene ordenada por la Ley, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Así pues, la inobservancia por parte del comprador a la hora de pagar el tributo que nos ocupa no afecta a la administración local quien, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Supremo, ha precedido a notificar al transmitente o enajenante. Y ello por su carácter de persona obligada al pago en concepto de contribuyente principal y directo, y porque los pactos únicamente afectan a las relaciones entre los sujetos privados y no a la Administración.

1.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En las quejas referentes a estas figura impositivas se siguen apreciando las mismas cuestiones que hemos venido relatando en anteriores

informes tales como las discrepancias de los ciudadanos con las comprobaciones de valores efectuadas por la administración regional, el retraso en la tramitación y notificación de estas comprobaciones, la motivación de las que son notificadas a los interesados, errores de identidad de las personas a las que se les practican y supuestos de doble imposición (impuesto sobre el valor añadido e impuesto sobre transmisiones patrimoniales).

La facultad que tiene la administración tributaria de comprobar el valor declarado por los interesados en la transmisión de un inmueble, para obtener el valor real, motiva el mayor descontento por parte de los contribuyentes en sus reclamaciones (Q/401/02, Q/1392/02, Q/1418/02, Q/1740/02, Q/1806/02, Q/1808/02, Q/1839/02, Q/1842/02, Q/2159/02, Q/2082/02, entre otras).

Ciertamente, la comprobación de valores es probablemente uno de los temas que más controversia suscitan en la aplicación práctica y diaria de nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues no en vano se ha escrito que la comprobación de valores no correctamente instrumentada puede representar un importante factor de riesgo para el mantenimiento de las garantías de los contribuyentes.

En relación con la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el problema fundamental es la ausencia de definición normativa del concepto de valor real, ya que el art. 46 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre, recoge que "la administración podrá, en todo caso,

comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado", por lo que ha sido la doctrina y la jurisprudencia las que han debido aclarar dicho concepto.

Así, el Tribunal Supremo ha entendido que el valor real debe tratarse de lo real y no ilusorio, viniendo, por tanto, determinado por el precio de lo verdadero de una cosa (sentencia de 7 de mayo de 1991) e, igualmente, ha clarificado los requisitos que deben cumplir las notificaciones de las comprobaciones de valores, entre los que hay que destacar el de la motivación, recogido en el art. 124 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, modificada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, ya que la falta de este requisito es una de las causas de nulidad de comprobaciones de valores, declarando qué se entiende por motivación suficiente, de forma que ésta se cumple cuando las notificaciones contienen un razonamiento analítico y justificativo que llega una persona no técnica en la materia a comprender.

En definitiva, en la medida en que la justificación de la comprobación de valores es una garantía ineludible, es claro que la misma debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, y

sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Y ello porque obligar al contribuyente a acudir a la referida pericial contradictoria, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, dado que las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes.

A veces a las disfuncionalidades propias de estas tramitaciones, vienen a añadirse otras que ponen de manifiesto lo lejos que estamos todavía de la construcción de un concepto de administración sensible y eficaz, de servicio al ciudadano, como demanda el modelo de administración de nuestro texto constitucional.

Especial mención merece el expediente **Q/2104/01**. En el mismo se planteó un supuesto de retraso por parte de la Administración Autonómica en practicar una devolución de ingresos indebidos así como la falta de contestación al recurso de reposición presentado por el interesado. La respuesta de la administración vino a poner de manifiesto la tramitación del expediente y la realización de los trámites para la devolución parcial.

Un supuesto diferente, lo constituye la queja **Q/54/02**. En esta ocasión el afectado cuestionaba el procedimiento administrativo de apremio seguido contra el mismo habida cuenta que, según nos decía, el

compareciente no había recibido con anterioridad la preceptiva liquidación complementaria, lo que había ocasionado una situación de indefensión.

Examinada la cuestión planteada en el expediente de queja, decidimos proceder a su admisión a trámite, a cuyo efecto solicitamos informe a la Delegación Territorial de León.

El escrito informativo de la administración puso de manifiesto que la providencia de apremio tenía su origen en la falta de pago en periodo voluntario de la liquidación girada por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de un expediente de dominio que se había presentado exento en fecha 11 de enero de 1995.

Intentada la notificación de la comprobación de valores y la liquidación, en noviembre de 1998, en la calle xxx de León (dirección declarada por el sujeto pasivo en el modelo 600 de autoliquidación), fue devuelta por el servicio de correos con la indicación “no figura en buzones, indicar piso y letra”.

Los días 2 y 3 de diciembre de 1998, se intentó la notificación en la vivienda que figuraba en el expediente de dominio, siendo nuevamente devuelta por el servicio de correos con la indicación de “ausente”.

Con fecha 15 de diciembre de 1998 se publicó, en el *BOP*, la citación para ser notificado por comparecencia en el Servicio Territorial de Economía y Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el art. 105 de la

Ley General Tributaria, y se expuso en el tablón de anuncios de la Delegación Territorial de León hasta el día 22 del mismo mes.

El día 10 de mayo de 2001 el firmante de la queja presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio, siendo “inadmitido por extemporaneidad”, por el Jefe del Servicio Central de Recaudación, el día 20 de diciembre del mismo año.

Finalmente, se nos indicó que en el expediente administrativo no constaba la comunicación de cambio de domicilio habitual.

A la vista del contenido del informe emitido sobre el particular, dos fueron las cuestiones abordadas en la resolución emitida al reclamante. De un lado, se le informó que las actuaciones de comprobación e investigación de la inspección de los tributos tenían por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la hacienda pública. Para ello la Inspección estaba legitimada para comprobar la exactitud y veracidad de los hechos de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos.

En este sentido, fue necesario esclarecer que, en la época en que tuvo lugar la actuación comprobatoria -esto es, año 1998- el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribía a los 5 años a contar desde el día en que finalizaba el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; por tanto, al no haber transcurrido completamente dicho plazo -recordemos, que el hecho imponible objeto de controversia data del año 1995- la

actuación inspectora era correcta, a tenor de lo dispuesto en los arts. 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Por lo tanto, en relación con este extremo, la disconformidad alegada por el firmante de la queja no podía constituir motivo de intervención del Procurador del Común ya que tenía su fundamento en las reglas que al efecto dispone la normativa reguladora.

En cuanto a que la administración tributaria había tramitado el procedimiento administrativo de apremio sin respetar las garantías que para este tipo de procedimiento establecía la legislación vigente, en particular la notificación de las liquidaciones complementarias que se giren a los contribuyentes, se hizo notar que, en materia tributaria, el lugar para llevar a cabo la práctica de las notificaciones se encuentra regulado en el art. 105.4 de la Ley General Tributaria.

En efecto, la notificación debe practicarse en el lugar señalado a tal fin por el interesado o su representante (esto es, en el lugar designado en la declaración modelo 600 de autoliquidación) y, si no es posible, la Ley General Tributaria prevé que tras el intento de notificación por dos veces sin haberse podido practicar, por causa no imputable a la administración, se debe citar al implicado mediante la inserción de anuncios en el boletín oficial correspondiente para ser notificado por comparecencia en un plazo máximo de diez días a partir del día siguiente a la publicación del anuncio en el boletín oficial.

En el presente expediente ha quedado constancia de que el Servicio de Economía y Hacienda procedió a practicar los dos intentos de notificación (noviembre de 1998 y los días 2 y 3 de diciembre de 1998). Así mismo figura, que con fecha 15 de diciembre de 1998 se publicó en el *BOP* la citación para ser notificado por comparecencia; citación que también se expuso en el tablón de anuncios en la Delegación Territorial de León hasta el día 22 del mismo mes.

La cuestión más delicada se plantea cuando el obligado tributario ha cambiado el domicilio y no lo ha comunicado a la administración tributaria. En esta sede, el aspecto más importante que han tenido que resolver los tribunales ha sido el de determinar la validez de las notificaciones intentadas en el último domicilio declarado, cuando éste ya no es el real del obligado tributario.

Según el art. 45.2 de la Ley General Tributaria: “...Cuando un sujeto cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria...”.

En términos mucho más claros, a los efectos que aquí nos interesan, se pronuncia el art. 5.1 del Decreto 2572/1975, de 16 de octubre, que dice así: “Cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la administración tributaria el cambio de su domicilio fiscal, toda notificación intentada en el

último domicilio por aquél declarado será eficaz en derecho a todos los efectos...”

De esta regulación, un importante sector de la jurisprudencia ha extraído la conclusión de que las notificaciones realizadas en el último domicilio, cuando el sujeto pasivo no ha cumplido con el deber de declarar los cambios domiciliarios, son plenamente válidas y eficaces.

En alusión a este aspecto, el reclamante aducía en el escrito de queja que nunca había ocultado su domicilio, que siempre había estado empadronado donde vivía, y que pagaba su declaración todos los años en Hacienda. Sin embargo le informamos, a este respecto, que el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el padrón, por sí solo, no suponía un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituía a la declaración tributaria expresada en el mencionado art. 45.2 de la Ley General Tributaria.

Ello significa que al no haber efectuado una declaración expresa del cambio de domicilio, el domicilio reputado válido era el que hasta entonces, a efectos tributarios, figuraba en la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, en León, es decir, el domicilio que constaba en el documento de autoliquidación.

En efecto, el art. 45 de la Ley General Tributaria establece en su número 2 que cuando un sujeto pasivo cambie de domicilio lo debe poner

en conocimiento de la administración tributaria, “mediante declaración expresa a tal efecto”, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria.

Como respuesta al derecho de los contribuyentes a ser asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (hasta el presente las oficinas gestoras venían resolviendo de modo particular algunas de las situaciones que los interesados planteaban), la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha dictado la Resolución de 23 de octubre de 2002 por la que se aprueba el modelo 030, de comunicación de cambio de domicilio o de variación de datos personales o familiares, que pueden utilizar las personas físicas y se determinan el lugar y forma de presentación del mismo.

El modelo normalizado que se aprueba, además de para poner en conocimiento de la administración tributaria los cambios habidos en el domicilio fiscal, podrá ser utilizado para comunicar a aquélla la variación de los datos personales o familiares que, por afectar a la existencia y composición de la unidad familiar o a la consideración de minusválido de algunos de sus miembros, tiene una especial relevancia fiscal en la gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Siendo ello así, comunicamos al reclamante que la actuación administrativa cuestionada se había desarrollado en términos acordes con la normativa de aplicación, por lo que no era posible apreciar que el órgano

tributario competente hubiera incurrido en contravención alguna a la que pudiéramos referir nuestra actuación, razón que en último término determinó el archivo del expediente.

2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales han dado lugar, un año más, a que algunas personas beneficiadas por la realización de obras o por la ampliación de los servicios municipales hayan mostrado su disconformidad con el establecimiento de dicha figura tributaria, con la base imponible tomada en consideración, o con la existencia del nexo de causalidad directo entre la realización de las obras o ampliación de los servicios y el beneficio especialmente obtenido por los sujetos pasivos (**Q/76/02, Q/167/02, Q/204/02, Q/358/02, Q/464/02, Q/544/02, Q/ Q/604/02, Q/742/02, Q1015/02, Q/1216/02, Q/1241/02, y Q/2235/02**)

El hecho imponible de las contribuciones especiales consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos -como señala el art. 26 de la Ley General Tributaria- o, según la expresión del art. 28 de la Ley de Haciendas Locales, de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local por las entidades respectivas, siempre que a consecuencia de aquéllas o de éstos, además de atender al interés común o general, se beneficie especialmente a personas determinadas.

Frente al impuesto, con el que se financian actividades públicas en las que no pueden detectarse específicos intereses particulares, las contribuciones especiales van dirigidas a financiar aquellas obras y servicios públicos en los que junto a intereses generales indeterminados se ha podido descubrir intereses particulares reflejados en un beneficio especial de personas determinadas o en el aumento del valor de determinadas fincas.

Precisamente, porque en las obras cuya ejecución constituye el elemento material del hecho imponible de las contribuciones especiales se produce un beneficio general de imposible individualización y otro particular perfectamente determinable, el art. 31.1 de la Ley de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, impone al ayuntamiento la necesidad de ponderar el porcentaje del coste de la obra que puede financiarse por contribuciones especiales, "estableciendo un máximo del 90% sobre aquél, que ha de ir decreciendo en la medida en que los intereses particulares implicados en la obra cedan paso en favor de los intereses generales" tal y como afirman las sentencias de 16-9-1995 y de 21-6-1994.

Reseñamos, en este epígrafe, la situación expuesta en la reclamación **Q/167/02** referida al expediente de imposición y ordenación de contribuciones especiales por la obra de pavimentación de calles y saneamiento, en la localidad de Vegaquemada (León). Según manifestaba el reclamante, dichas obras no le suponían un beneficio especial por lo que discrepaba del porcentaje repercutido.

Recabada la información interesada y una vez analizada la misma, se comprobó la procedencia de la contribución al concurrir el hecho imponible necesario. Siendo ello así, se consideró oportuno dar traslado al reclamante de las siguientes consideraciones:

Según el art. 28 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, el hecho imponible de las contribuciones especiales consiste en "la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios de carácter local, por las entidades respectivas".

La naturaleza de las obras cubiertas con este tributo implican de por sí un beneficio singular para las fincas afectadas que verán mejoradas sus condiciones de habitabilidad, comodidad y acceso, y aumentado su precio en el mercado.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales no precisa en qué consiste el beneficio especial. La existencia del beneficio es una cuestión de hecho que debe ser justificada razonadamente en el expediente, si bien es cierto que la presunción de legalidad de los actos administrativos desplaza sobre el administrado la carga de accionar para evitar que se produzca la figura del acto consentido.

Es complicado concretar en qué consiste normativamente el beneficio especial, dadas sus múltiples manifestaciones, no obstante la jurisprudencia ha entendido que existe beneficio especial cuando se

realizan este tipo de obras, en la medida en que suponen una mayor facilidad de acceso, tránsito y comunicación de las parcelas afectadas.

Ante todo hemos de decir que el concepto de “especialmente beneficiado” no es subjetivo, es decir, no se trata de que el sujeto pasivo de la contribución especial estime que la obra carece de interés para él y no le reporta una utilidad que justifique el desembolso exigido.

El párrafo segundo del art. 30 de la Ley 39/1988 establece un criterio objetivo al decir que en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, se considerarán personas especialmente beneficiadas los propietarios de los mismos. (STSJ Cataluña 27-4-00).

Por otro lado el art. 31 de la LHL establece que la base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90% del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras.

Su constitucionalidad ha sido refrendada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, con la siguiente argumentación: Lo que pretende la ley con las contribuciones especiales “es que los sujetos pasivos satisfagan únicamente una parte del coste, dado que se parte del hecho -difícilmente discutible- de que, en todo caso, una porción de los beneficios generados por la construcción de las obras o servicios repercute en la colectividad; y ésta es una pretensión que se traduce en una fórmula que no puede entenderse carente de racionalidad.

Efectivamente, la LHL integrando perfectamente las exigencias de la reserva de ley tributaria y de la autonomía local, fija un límite máximo del tributo –el 90% del coste soportado por la entidad por la realización de las obras- por debajo del cual cada corporación local tras ponderar en cada caso concreto los intereses públicos y privados concurrentes, habrá de decidir qué porcentaje del coste total se va a repartir entre los especialmente beneficiados”.

Es pues, cada corporación, la encargada de concretar, sin superar ese límite máximo, el porcentaje acudiendo al principio general de la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el importe de la cuota y el grado de beneficio especial, derivado de la propia finalidad del tributo, que no es otra que compensar parcialmente, según el grado de preponderancia del interés público y el privado, el coste financiero de las obras públicas o establecimiento de servicios públicos que, efectivamente producen un beneficio especial al sujeto pasivo (STS de 19 de noviembre de 1989).

Precisamente porque se produce un beneficio general de difícil individualización y otro particular perfectamente determinable, la LHL (art. 31.1) establece el máximo de la base imponible en el 90 por 100 de los conceptos que pueden integrarla.

Aunque el porcentaje acordado por la corporación fuera el máximo permitido, no por ese sólo motivo sería arbitrario, si esa afirmación no va acompañada de pruebas.

El art. 32 de la LHL fija los criterios de reparto de la base imponible, siendo cierto que facilitan un gran margen de actuación a los entes locales, sin que en el caso que nos ocupa se apreciase alguna irregularidad en su aplicación.

En el expediente **Q/204/02**, el reclamante cuestionaba la imposición y ordenación de contribuciones especiales por la obra de “evacuación de aguas pluviales y pavimentación de la C/ Real de Ardón”, de la localidad de Ardón (León) correspondientes al ejercicio 2001 y ello por apreciar duplicidad impositiva.

A este respecto se informó al reclamante que para poder apreciar duplicidad impositiva era necesario que un mismo bien resultara sujeto a imposición por la totalidad o parte de su importe durante un mismo periodo impositivo y por una misma causa, cosa que no sucedía en el presente supuesto, ya que la imposición y ordenación de la contribución objeto de su desacuerdo no coincide con la obra que se había ejecutado en el año 1985.

Además, una vez examinada la documentación aportada en el escrito de queja y a la vista de los elementos de juicio disponibles, se pudo constatar que el coste previsto de la obra se había fijado en 16.360.391 pesetas, y el coste soportado por el Ayuntamiento de Ardón era de 9.119.697 pesetas. La cantidad a repartir entre los beneficiarios ascendía a 2.033.400 pesetas, lo que representaba el equivalente al 22, 29% del coste soportado, atendida la naturaleza de la obra, y por tanto dentro del margen legalmente permitido.

Como módulo de reparto, se había aplicado el criterio de los metros lineales de fachada, atendiendo la clase de obra.

En el expediente **Q/742/02**, se denunciaba la desestimación por parte del Ayuntamiento de Carracedelo (León) de la solicitud de fraccionamiento de pago de las contribuciones en concepto de pavimentación de varias calles de la localidad de Carracedelo.

De la documentación aportada por el reclamante pudimos comprobar que la solicitud de fraccionamiento había sido cursada en fecha 23 de enero de 2002 ante el Ayuntamiento de Carracedelo junto con otra reclamación por disconformidad en la medición de la fachada correspondiente al inmueble de su propiedad.

Como respuesta, con fecha 2 de abril de 2002, el interesado recibió notificación de la nueva liquidación girada una vez comprobado por la Corporación Local que la fachada de su casa contaba, efectivamente, con 134.5 metros, en lugar de los 135.5 metros inicialmente computados. Nada se decía sobre la posibilidad de fraccionamiento del pago como había sido su voluntad.

Así las cosas, fue necesario informar al reclamante que el Reglamento General de Recaudación, en su art. 48 contempla expresamente que: “Podrá aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, previa solicitud de los obligados, cuando su situación económico-financiera, discrecionalmente

apreciada por la Administración, les impida efectuar el pago de sus débitos”.

Lo anterior significa que la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias es una medida que la administración puede conceder de forma graciable y discrecional, sin que pueda afirmarse que el obligado tributario tenga, en ningún caso, un «derecho» a tal concesión, ni siquiera en los supuestos del art. 34.4 de la Ley General Presupuestaria que únicamente establece una serie de excepciones a la norma general de exigencia de garantías para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, correspondiendo también en estos supuestos a la administración, discrecionalmente, la apreciación de su existencia.

En el expediente **Q/1015/02**, se cuestionaba, igualmente, el fraccionamiento del pago de contribuciones especiales, pero en esta ocasión porque el fraccionamiento concedido no era el que se había solicitado por el contribuyente.

A este respecto, se procedió a informar al firmante de la queja que conforme el art. 55.4 del Reglamento General de Recaudación “Las resoluciones aprobatorias de aplazamiento señalarán los plazos, pudiendo modificar los propuestos por el interesado y su cuantía ...”.

En consecuencia con ello esta Procuraduría entendió que el acto, cuya irregularidad ponía de manifiesto el interesado era conforme a derecho.

3. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

La prestación de servicios por las entidades locales es cada vez con mayor frecuencia realizada en virtud de las contraprestaciones pecuniarias que se cobran a los usuarios de esos servicios.

En materia de tasas y precios públicos por razón de estos servicios los ciudadanos castellanos y leoneses tienen la sensación de que pagan en exceso y ello con base en el argumento de que generalmente el importe que satisfacen de unos años a otros suele subir por encima del índice de precios al consumo, por lo que les resulta difícil comprender la correspondiente subida, siendo frecuentes las quejas ciudadanas que al comenzar el año se dirigen a la institución con objeto de hacer una comparación entre el índice de precios al consumo y la subida de determinado servicio municipal.

En concreto, la efectiva prestación del servicio es otra cuestión que los reclamantes han planteado ante esta Procuraduría en el ejercicio al que se refiere el presente informe.

En el caso de la queja **Q/296/02** se ponía de manifiesto la disconformidad del firmante de la misma con el pago del impuesto de “entrada de vehículos a través de acera”, ya que no era de su interés mantener el vado existente.

Tras las diversas gestiones realizadas, tuvimos conocimiento de que el problema se había resuelto, al haber procedido el Ayuntamiento de

Tamara de Campos (Palencia) a dar de baja, en el correspondiente Padrón fiscal de la Tasa de referencia, al interesado.

En otro orden de consideraciones, especial referencia merece el desacuerdo, mostrado a través de las quejas, por un buen número de ciudadanos con la exigencia del pago de tasas municipales cuando no se han usado los correspondientes servicios (**Q/260/02, Q/355/02, Q/432/02, Q/820/02, Q/1308/02, Q/1682/02**, entre otros).

En estos casos se informa a los interesados de que la obligación de contribuir nace desde el momento en que el ayuntamiento correspondiente presta el servicio, por lo que, en el caso del servicio de recogida de basuras, cuya recepción es obligatoria, se considera que la prestación tiene lugar con independencia de que el servicio no sea utilizado por alguno de ellos voluntariamente.

Por último destacamos las quejas **Q/80/02, Q/1129/02, Q/1130/02, Q/1131/02, Q/1132/02, Q/1133/02, y Q/1134/02**. En todas ellas, los titulares de viviendas arrendadas cuestionaban la legalidad de la figura del sustituto del contribuyente en las tasas locales, referida principalmente a la tasa de depuración; y ello por disentir de la obligación de tener que asumir el costo de aquellas tasas que afectan directamente a los inquilinos de sus inmuebles.

Si bien era comprensible su desacuerdo con el texto de la normativa su disconformidad propiamente dicha no podía, por si sola, motivar la intervención del Procurador del Común ya que la regulación cuestionada

resultaba adecuada desde un punto de vista jurídico. En efecto, el hecho imponible de la tasa de depuración lo constituye la prestación del servicio de depuración de aguas residuales.

El sujeto pasivo en concepto de contribuyente será siempre aquel que solicita o resulta beneficiado o afectado por el servicio en cuestión.

Los arts. 31 y 32 de la Ley General Tributaria vienen a aclarar quien es el sujeto pasivo de los tributos, dentro de la relación jurídica-tributaria derivada del hecho imponible. Así, señala el art. 31 que: “es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”. “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria” (art. 32).

Sobre este extremo es preciso tener en cuenta lo dispuesto expresamente en el art. 23.2 de la Ley de Haciendas Locales, a saber: “tendrán la condición de sustitutos del contribuyente en las tasas establecidas por razón de servicio o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”.

El sustituto no es un responsable tributario, es un verdadero sujeto pasivo obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales tributarias

en lugar del sujeto pasivo contribuyente. Es un deudor por deuda propia, pero no se beneficia del servicio de depuración.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, con relación a esta cuestión, ha dicho: En las tasas establecidas por razón de servicio o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, son sustitutos del contribuyente los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

Por tanto, como propietarios de las viviendas han de hacer frente a las tasas que afecten a los inquilinos de sus inmuebles, sin perjuicio de las reclamaciones que puede interponer frente a los sujetos pasivos contribuyentes, que son aquellos que se han beneficiado de los distintos servicios -agua, alcantarillado, basuras-.

4. DEVOLUCIONES

En relación al retraso en la devolución de los ingresos indebidos realizados por los contribuyentes, debemos indicar que dicho retraso no se refiere sólo a la devolución de la cantidad una vez reconocida mediante resolución administrativa, sino también al retraso en la tramitación del correspondiente procedimiento para reconocer el derecho a la devolución, de modo que el motivo no debe buscarse necesariamente en causas puramente económicas o de tesorería de la administración sino también en la organización y en los medios humanos y materiales que la

administración dedica a la tramitación de este tipo de procedimientos, respecto de los cuales, el silencio administrativo es práctica habitual que sitúa al contribuyente en la difícil situación de decidir si esperar a una resolución expresa que a veces no llega o instar un recurso contencioso administrativo para el cobro de una liquidación ingresada.

Sobre este punto, esta Procuraduría ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones, recordando que el deber de dar respuesta a todas las solicitudes que formulen los interesados es una obligación fundamental de la administración para con los ciudadanos y como tal, definidora de lo que es el funcionamiento regular de la misma.

El RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento autónomo para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria establece que la resolución de este tipo de solicitudes deberá adoptarse en un plazo máximo de tres meses, salvo que lo impida una causa excepcional debidamente justificada en el expediente.

Las devoluciones de ingresos son un motivo reiterado de queja ante esta Procuraduría, fundamentalmente referidas al impuesto sobre bienes inmuebles. Ejemplo de ello lo constituye la queja registrada con el número **Q/1066/02**.

En dicho expediente, el firmante de la queja denunciaba la falta de resolución a su reclamación por el concepto de devolución de ingresos indebidos, fundamentando la misma en que el Ayuntamiento de Burgos

había girado la liquidación del impuesto sobre bienes Inmuebles sobre un valor catastral incorrecto.

Se acordó admitir la queja a trámite e iniciar las gestiones de investigación necesarias para el esclarecimiento del supuesto en que se basaba. A tal fin se solicitó informe explicativo del motivo por el que la tramitación del expediente no había concluido.

El escrito informativo del Ayuntamiento de Burgos puso de manifiesto la estimación de las pretensiones propias del expediente instruido para la devolución. En concreto, el informe de la corporación local venía a decir lo siguiente:

“Primero: Con fecha 8 de noviembre de 2001 D. XXX solicita devolución de lo abonado en demasía por el impuesto de bienes inmuebles, aportando la resolución de la Gerencia Territorial del Catastro confirmando la modificación del valor catastral de su vivienda.

Segundo: Con fecha 26 de noviembre de 2001 se solicita partida presupuestaria a Intervención de Fondos.

Tercero: Con fecha 26 de noviembre de 2001 se informa de Intervención de Fondos a la Sección del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles partida presupuestaria para proceder a su devolución.

Cuarto: Con fecha 21 de enero de 2002 se resuelve por Decreto la devolución de 509,01 € a D. xxx en concepto de Impuesto Sobre Bienes Inmuebles abonado por exceso.

Quinto: Con fecha 30 de abril de 2002 el reclamante solicita que le sea abonado en cuenta la devolución. Dicho expediente se remite a tesorería por ser competencia de esa sección, con fecha 3 de Junio de 2002.

Sexto: Con fecha 30 de julio de 2002 se realiza la transferencia a la cuenta del reclamante de 509,01€”.

A la vista de lo aportado por la Administración, entendimos que las pretensiones del reclamante habían sido estimadas, motivo por el cual decidimos la conclusión de nuestras actuaciones comunicándolo al interesado y agradeciendo a la Administración la colaboración prestada.

En otro orden de cuestiones en la queja **Q/998/02** se planteó un supuesto en el que el interesado cuestionaba la prescripción declarada por el organismo autónomo de recaudación y gestión tributaria -REGTSA-, de Salamanca, del derecho a la devolución de ingresos indebidos interesado por el concepto de impuesto de bienes inmuebles -ejercicio 1997-.

En este expediente la duda suscitada se contraía, en definitiva, a dilucidar el alcance de si se debía considerar prescrito como esgrimía REGTSA, el derecho a la devolución de ingresos indebidos habida cuenta que “desde julio de 1997 se estaba en disposición de solicitar la devolución

del recibo de referencia y, aunque la solicitud fue presentada dentro del plazo exigido para su presentación ésta carecía de la documentación exigida en la publicación del BOP para hacer efectiva la devolución solicitada” (sic) o, por el contrario, partiendo de la base de la interrupción del plazo de prescripción con la adopción del acuerdo de REGTSA publicado en el BOP en el año 2001 -art. 66 de la Ley General Tributaria- debía entenderse que no había prescrito el derecho a la devolución.

Delimitada la cuestión planteada en el expediente, decidimos admitir la queja a trámite y solicitar informe a la empresa provincial de recaudación y gestión tributaria de la Diputación Provincial de Salamanca.

La respuesta de la administración a nuestra anterior petición de informe vino a esclarecer definitivamente la cuestión, y así en el escrito informativo se expusieron las siguientes consideraciones:

«I.- Antecedentes

1. En el boletín oficial de la provincia, con el número 201, de fecha 17 de octubre de 2001 se publicó edicto de este organismo autónomo relacionando los distintos recibos con derecho a devolución de su ingreso como indebido, ante la prescripción de tal derecho, debiendo los interesados cursar solicitud formal, en plazo de veinte días, a la que acompañarán original del recibo abonado.

2. Por D. xxx se presentó en el registro de entrada de REGTSA con fecha 25 de octubre de 2001, solicitud de devolución del ingreso de

dos recibos referenciados en el boletín oficial de la provincia, uno a su nombre y por importe de 15.479 pesetas, y otro a nombre de su hermana por importe de 17.557 pesetas. Manifiesta en su escrito que no puede entregar los originales de los recibos porque no los encuentra.

3. En escrito firmado el 29 de octubre de 2001 y notificado al interesado por correo, con aviso de recibo, el 13 de noviembre de 2001, se le concede un plazo de 10 días para aportar el recibo original.

4. Transcurrido el plazo concedido sin aportar la documentación requerida, se deniega con fecha 26 de noviembre de 2001 la solicitud de devolución de ingresos indebidos, concediendo al administrado recurso de reposición en el plazo de un mes. Siendo notificada tal resolución el 10 de diciembre de 2001 por correo, con aviso de recibo, tras quedar en lista para recoger en la unidad de reparto, comunicada en el domicilio del interesado el 3 de diciembre de 2001.

5. El mismo día 3 de diciembre de 2001, el registro general de la Confederación Hidrográfica del Duero numera un escrito del Sr. xxx dirigido al jefe de atención al contribuyente de REGTSA, al que acompaña el original de requerimiento firmado el 28 de octubre por dicha funcionaria, solicitando se le notifique nuevamente por no leerse bien el recibido.

6. *El referido escrito recibido de entrada el 3 de diciembre de 2001 en el registro de la C.H.D., es remitido a REGTSA por D. zzz (se desconoce su cargo), en oficio fechado el 2 de diciembre de 2001.*

7. *Don xxx y su hermana interpusieron recurso contencioso-administrativo contra REGTSA ante el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Salamanca, que se tramitó como procedimiento abreviado 48/2002, dictando el Magistrado Juez Providencia de fecha 30 de enero de 2002, por la que concedía a la parte recurrente diez días para subsanar los siguientes defectos:*

Que la parte recurrente otorgue representación a Letrado, sólo, o a Letrado y Procurador, con poder al efecto.

Que el recurso deberá iniciarse por demanda en forma, la cual deberá ser encabezada por el Letrado que la suscribe y deberá presentarse con las debidas copias.

Apercibiéndose que caso de no verificarlo se procederá al archivo de las actuaciones».

Archivo que debió producirse por inactividad de los recurrentes ya que REGTSA desde el 25 de febrero de 2002 que recibió tal providencia , no ha vuelto a tener notificación alguna de tal procedimiento abreviado 48/202.

«7. Con fecha 7 de mayo de 2002 se registró en la Confederación Hidrográfica de Duero, nuevo escrito del Sr. xxx, en el que

manifiesta haber encontrado los recibos con derecho a devolución, acompañando su fotocopia para la tramitación del expediente.

8. En escrito de fecha 9 de mayo de 2001 (figura 2001, si bien por el contexto y sello de registro de salida se deduce que es de 2002) el coordinador general informa con la resolución denegatoria de 26 de noviembre de 2001, que no fue recurrida por el interesado. Concluyendo la prescripción del derecho a devolución.

9. Por el Procurador del Común de Castilla y León se requiere, en escrito fecha el 17 de octubre de 2002, junto al expediente administrativo, informe detallado de la tramitación de la solicitud de devolución del Sr. xxx, así como de las actuaciones y medidas realizadas o a realizar.

II. Consideraciones jurídicas

La notificación edictal de los recibos con derecho a devolución previa a la declaración de su prescripción, no viene impuesta por norma alguna, realizándola REGTSA en aras a informar a los interesados de su derecho no ejercitado.

Al tener REGTSA contrastado el derecho a devolución, sólo se requiere la presentación del recibo original, por ser tal extremo una exigencia de su ordenanza general de gestión y recaudación de los ingresos de derecho público municipales delegados (publicada en el BOP de Salamanca de 7 de febrero de 2000). Así en su art.

26.3 se prevé como obligación del interesado para la devolución de ingresos indebidos “los documentos originales acreditativos del pago”, y en particular para los casos de duplicidad.

La falta de presentación de tal documento con la solicitud inicial del Sr. xxx, no dio lugar directamente a su archivo, siendo requerido por plazo de diez días par subsanar tal defecto.

Es el incumplimiento de tal requerimiento el que produce la caducidad y archivo del expediente, adoptado mediante resolución notificada al interesado, quien teniendo derecho a formular recurso de reposición, consiente la firmeza de tal acto administrativo.

La presentación de un escrito al mismo día que recibe el aviso de recibo de REGTSA esto es el 3 de diciembre de 2001, manifestando que no se lee el previo requerimiento remitido el 30 de octubre de 2001 y retirado de la oficina de correos el 13 de noviembre de 2001, no puede tener trascendencia jurídica. Máxime cuando tal escrito de la jefe de atención al contribuyente, y cuyo original obra en REGTSA por remisión del interesado, es totalmente legible, pues los defectos de la impresora, es cierto que atenúan el color en algunas letras, pero sin que ello afecte, en modo alguno, a la normal lectura de su contenido.

Archivado el expediente de solicitud por caducidad, la aportación de nuevos documentos meses después, no puede originar su revisión. En todo caso, podría tener el interesado derecho a

formular nueva solicitud de devolución de un ingreso indebido, pero con la fecha de su presentación.

En el presente caso, la validez interruptiva o no del expediente archivado carece de relevancia jurídica como es fácilmente comprobable.

El Procurador del Común fija en tal valoración jurídica el punto central del debate, sin embargo basta confrontar las fechas con los arts. 65 y 66.2 de la Ley General Tributaria para comprender que no es así:

-El ingreso indebido por duplicidad de pago anterior, se produce el 30 de julio de 1997.

-La publicación en el BOP de Salamanca por REGTSA tuvo lugar el 17 de octubre de 2001

- La solicitud del interesado se presenta el 25 de octubre de 2001

-El plazo de prescripción de los ingresos indebidos comienza a contarse “desde el día en que se realizó el ingreso indebido” (Artículo 65 LGT).

-EL plazo de prescripción de los ingresos indebidos se interrumpe “por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier caso de la administración en que se reconozca su existencia”.

De lo expuesto es obvio deducir que desde el ingreso indebido (30 de julio 1997) hasta la primera solicitud del interesado (25 octubre 2001) o incluso hasta el reconocimiento por REGTSA (BOP 17 octubre 2001), habrían transcurridos más de los cuatro años legalmente fijados para que opere la prescripción.

Si cuando REGTSA notifica a los interesados por el BOP omite graciamente que algunos de ellos (los ingresados con anterioridad al 17 de octubre de 1997) ya habían realmente prescrito, otorgando la posibilidad de reintegro en los plazos y con los requisitos que señala, el archivo de las solicitudes tramitadas conforme a tal publicación, extingue tal posibilidad graciable.

Fuera de ella, los interesados mantendrán su derecho a devolución, si lo tuvieren, sin que aquello produzca merma del derecho general aplicable.

Por ello, aún considerando que la primera solicitud del Sr. xx, la de 25 de octubre de 2001, interrumpió el cómputo de la prescripción de su derecho a devolución, lo cual no se niega, fuera del procedimiento excepcional otorgado por REGTSA, tal derecho prescribió el 1 de agosto de 2001, al transcurrir los cuatro años desde el ingreso indebido. De tal forma que resulta imposible interrumpir el 25 de octubre de 2001 (o el 17 de octubre de 2001 por el BOP) lo que ya estaba prescrito.

Debe entenderse por tanto que REGTSA no puede lesionar ningún derecho legal, ya que el derecho a devolución le prescribió previamente al Sr. xxx y a su hermana.

Distinta fue, la posibilidad que abrió REGTSA para la tramitación de ingresos indebidos de recibos pagados en 1997, donde abstrayéndose de la fecha de su ingreso, inicia un procedimiento de devolución a quienes lo soliciten, y ateniéndose a los requisitos previstos en su ordenanza general. De tal forma que el incumplimiento de tales requisitos provoca la caducidad del procedimiento.

Procedimiento, basado en su ordenanza general, firme administrativamente, y que da lugar a una resolución que es recurrible en reposición y ante la vía contencioso-administrativa. El interesado renuncia a su reposición y consiente la firmeza. Pues, primeramente prescinde del recurso de reposición para agotar la vía administrativa, y tras formular directamente recurso contencioso-administrativo ante el juzgado correspondiente, desiste de su continuidad al incumplir voluntariamente con la subsanación requerida por providencia judicial.

El archivo de tal expediente, plenamente consentido por el administrado, no se opone al ejercicio del derecho a devolución. Lo que ocurre es que tal derecho le prescribió el 1 de agosto de 2001, sin acto alguno que lo interrumpiera.

Cabe cuestionar la oportunidad de la publicación de REGTSA, la exigencia del art. 26 de su ordenanza general de aportar los originales del recibo, pero no cabe cuestionar que la resolución de archivo de expediente adquirió firmeza por voluntad del interesado, ni que el derecho a devolución de ingreso indebido del recibo de Sr. xxx y el de su hermana les prescribió a los cuatro años de la realización de tal ingreso, sin que tal cómputo fuera interrumpido.

En consecuencia, la actuación de REGTSA respecto a la devolución que interesa el Procurador del Común está finalizada, por lo que no cabe realizar actuaciones o medidas de ningún tipo.

III. Conclusión:

A juicio del informante la actuación de REGTSA ha sido totalmente ajustada a derecho, toda vez que el expediente de devolución instado de oficio por REGTSA caducó y adquirió firmeza, careciendo los contribuyentes per se de derecho a devolución de ingresos indebidos al haber prescrito con anterioridad a la publicación de REGTSA en el BOP, máxime cuando los contribuyentes no subsanaron los requisitos exigibles, ni impugnaron tal exigencia.

En consecuencia se estima que REGTSA no puede hacer legalmente actuación alguna en este momento, ni debe adoptar medida ninguna al respecto».

A la vista del escrito informativo de la administración esta institución comprobó que la actuación administrativa cuestionada se había desarrollado acorde con la normativa de aplicación, razón que, en último término, determinó la finalización de nuestra intervención y el archivo del expediente, lo que se hizo saber al reclamante en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 21. 1 de la Ley 2/94, de 9 de marzo, reguladora de la institución.

5. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

La aplicación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre, en lo relativo al embargo de "cuentas abiertas en entidades de crédito", ha originado la presentación de algunas quejas ante esta institución. Los expedientes **Q/60/02, Q/331/02, 460/02, Q/552/02, Q/813/02, Q/1073/02, Q/1106/02, y Q/2270/02** son ejemplo de ello.

La mayoría de las quejas recibidas en esta Procuraduría sobre este ámbito afectan al procedimiento de embargo, regulado en los arts. 120 y siguientes del citado reglamento que desarrolla lo previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que sitúa en los arts. 112 y 131.1, respectivamente, en primer lugar, en la orden de embargo, junto a la referencia al dinero efectivo, los saldos en cuentas abiertas en entidades de depósitos, embargo este último en el que se centran los problemas planteados.

A este respecto, resulta obligado destacar que el procedimiento de embargo previsto en el citado reglamento respeta los derechos del deudor, exigiendo notificación, tanto de la providencia de apremio, como de la diligencia en la que el embargo se concreta.

Reseñamos, en este epígrafe, la situación expuesta en la reclamación **Q/1088/02**. En el mentado escrito se hacía alusión al perjuicio económico irrogado al compareciente como consecuencia de la improcedente tramitación del expediente ejecutivo seguido contra el mismo por el concepto de IBI.

Al respecto señalaba el reclamante que le había sido cargado el importe del recibo en cuestión (45.83€), incrementado con 4.58€ por recargo de apremio. Sostenía, en apoyo de tal afirmación, que la referida deuda debía haber sido cobrada por el servicio de recaudación de Salamanca, en plazo, en la cuenta de domiciliación de la entidad bancaria zzz, habida cuenta que ya existía la orden de domiciliación de pago de recibos tributarios (tramitada conforme previene el art. 90 del Reglamento General de Recaudación, en adelante RGR).

Al no haberse realizado así -debido a un error no imputable al sujeto pasivo-, entendía el compareciente que el recargo de apremio liquidado no resultaba procedente; máxime teniendo en cuenta lo dispuesto en los arts. 100 y 109 del RGR, así como en las ordenes ministeriales de fecha 30-11-1987 y 17-4-1991.

Por todo ello, el reclamante solicitaba la revisión de oficio del expediente procediéndose consecuentemente a la anulación de la liquidación que había dado origen al procedimiento ejecutivo, y en su virtud se reintegraba la cantidad de 4.58 € ya que la misma traía su causa de una deficiente gestión por parte de la corporación local.

A la vista del escrito del interesado iniciamos las gestiones de investigación, con el fin de recabar cuantos antecedentes existiesen al efecto y proporcionar al reclamante una exacta información del estado de la cuestión en el tiempo en que se produjo la apertura del expediente.

La respuesta de la administración vino a ser clarificadora de la cuestión que planteaba el interesado. En los términos:

“Primero.- En relación con la tramitación del expediente ejecutivo seguido contra D. xxx por el concepto de IBI, recibo correspondiente al bien inmueble sito en la calle zzz, se constata que el mismo no fue ingresado en la tesorería municipal en el plazo previsto para la matrícula recaudatoria correspondiente al segundo semestre de 2001, tal y como se procedió a publicar en su momento en el boletín oficial de la provincia.

Segundo.- D. xxx, según certificación remitida mediante fax por el Banco Santander Central Hispano el día 19 de noviembre de 2002 es titular de la cuenta, cuenta que fue abierta inicialmente con el número aaaa el día 20 de julio de 1988, cambiando su numeración a la actual en fecha de 13 de mayo de 2000, cambio que no fue

notificado a esta administración municipal en ningún momento, procedimiento la referida entidad bancaria el día 26 de noviembre de 2001 a la devolución del cargo que el ayuntamiento pretendía realizar por el citado recibo, según se justifica en documento adjunto, indicándose en el mismo que dicha devolución se hizo por orden del cliente.

Tercero.- No existe constancia informática de la presentación de reclamación o recurso alguno en vía administrativa contra la tramitación del procedimiento administrativo de apremio a que se refiere el expediente instado ante el Procurador del Común de Castilla y León, habiéndose procedido a declarar incurso en vía de apremio la cuota adecuada, existiendo constancia de su posterior ingreso a través de la recaudación ejecutiva municipal con el recargo de apremio a que alude en su escrito.

Cuarto.- Respecto a las medidas o actuaciones a realizar, le pongo de manifiesto que en estos supuestos y una vez instada la devolución de ingreso indebido del mencionado recargo de apremio, debido a la abundante jurisprudencia existente en este sentido, de la que se infiere la improcedencia del cobro de los recargos de apremio por defectos en la tramitación de la entidad colaboradora, en este caso, el Banco Santander Central Hispano, se admite con carácter general su devolución, realizándose de forma inmediata en el Negociado de Atención al Contribuyente de

este Organismo Autónomo, previa presentación del justificante de pago original expedido a nombre del contribuyente”.

A la vista de lo expuesto, dimos traslado de esta información al reclamante para que éste formalizara la solicitud de devolución de ingresos indebidos (del mencionado recargo de apremio) ante el Ayuntamiento de Salamanca, adjuntando para ello el justificante de pago. Al estar en vías de solución el asunto procedimos al archivo del expediente en cuestión.

En otro orden de ideas, la potestad de las corporaciones locales para modificar discrecionalmente los plazos y el procedimiento de recaudación, también, ha sido objeto de debate en algunas quejas.

Así, por ejemplo, en el expediente registrado con el número **Q/1035/02** se cuestionaba al Ayuntamiento de Sahagún, porque, en opinión del reclamante, se había girado muy urgentemente (esto es, en el mes de abril en lugar del mes de octubre como era costumbre) el recibo por el concepto de impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana correspondiente al año 2002.

En relación con el asunto sometido a nuestra consideración, si bien era comprensible el desacuerdo manifestado por el ciudadano con la actuación recaudatoria emprendida por la Diputación de León, su disconformidad propiamente dicha no podía por si sola motivar la intervención de esta institución ya que la gestión tributaria cuestionada resultaba adecuada desde un punto de vista jurídico.

Por ello, se consideró oportuno dar traslado al reclamante de las siguientes consideraciones.

La potestad municipal de modificar los plazos de ingreso en período voluntario para los tributos de cobro mediante padrón o matrícula (el impuesto sobre bienes inmuebles, es uno de ellos) viene establecido en el art. 87 del Reglamento General de Recaudación de 20 diciembre 1990.

Hoy no es discutible la potestad de las corporaciones locales de modificar discrecionalmente los plazos y el procedimiento de recaudación. En efecto, la disposición adicional 13.^a de la Ley 9/1983, de 13 julio de Presupuestos Generales del Estado, señala que:

“... a partir del presente ejercicio, corresponderá a los ayuntamientos respectivos la titularidad de la recaudación en período voluntario de las contribuciones rústicas, pecuaria y urbana ... en lo que respecta a las deudas que vienen recaudándose mediante recibo.

En relación con tales deudas -concluye aquella disposición- será facultad discrecional de los ayuntamientos el señalamiento de los plazos de pago y el procedimiento de recaudación ...”.

En este sentido, la aprobación del edicto de cobranza por la comisión de gobierno y, ulteriormente, por el pleno del Ayuntamiento, así como su publicación en el tablón de anuncios de la corporación, en el *BOP*,

así como en el «diario de la región» da cobertura legal al ejercicio por parte del Gobierno municipal de sus facultades en materia recaudatoria.

Esta delegación de potestades se inscribe, por otra parte, en el marco del principio de autonomía municipal consagrado en el art. 137 de nuestra Constitución principio ratificado por el art. 140 del mismo texto, en virtud del cual la Constitución “garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena ...”. El Tribunal Supremo ha señalado en Sentencia de 9 marzo 1992 que aquella autonomía “es realmente incompatible con una intervención de la administración estatal (estatal, tanto periférica como central) mediante la cual se confirme o rechace un acuerdo de una corporación local que apruebe un presupuesto, promulgue o modifique una ordenanza fiscal o imponga un tributo ... porque la esencia de la tutela es que un órgano de la administración, no superior jerárquicamente a otro, pueda autorizar o anular o sustituir la decisión tomada por este último, y esto, y no otra cosa, ocurre cuando los acuerdos de una corporación local aprobando un presupuesto o una ordenanza o imponiendo o liquidando un impuesto pueden ser, no ya sólo suspendidos, sino incluso anulados en todo o en parte por otro órgano de la administración central o autonómica, pues en tales casos la autonomía municipal constitucionalmente declarada no queda limitada o disminuida sino prácticamente erradicada”.

Desde luego, cabe la posibilidad de que los acuerdos municipales no reúnan los requisitos de forma y de fondo para ser legales y eficaces, en

cuyo caso el defecto deberá ser puesto de manifiesto solicitando la actuación interventora del poder judicial, pero ello con el fin de que la autonomía municipal sea cierta, real y verdadera, de acuerdo con los arts. 137, 140 y 141 de nuestra Constitución, así como con los principios que informan la carta europea de autonomía local hecha en Estrasburgo el 15 de octubre 1985 y ratificada por España mediante instrumento 20 de enero de 1988.

Distinta consideración merece el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. En el supuesto examinado en el escrito de queja se comprobó que la actuación tributaria había sido correcta pues el plazo de actuación no había excedido de cuatro años, periodo de tiempo que transcurrido configura la institución de la prescripción; por tanto, hasta que no transcurriera completamente ese plazo, la actuación inspectora era correcta, a tenor de lo dispuesto en los arts. 65 y siguientes de la Ley General Tributaria.

La queja **Q/355/02** planteó un supuesto de retraso en la resolución de la devolución de importe de una tasa indebidamente embargada por el Ayuntamiento de Zamora.

De la documentación aportada por el reclamante se apreciaba con claridad el retraso en la devolución del importe que indebidamente había embargado la corporación local citada, motivo por el cual decidimos admitir la queja trámite y solicitar informe con objeto de interesarnos por la

devolución del importe que correspondía al interesado y que según sus propias manifestaciones estaba pendiente de abono desde junio de 2001.

Dado que no recibíamos contestación alguna a nuestra petición de informe, nos vimos obligados a reiterarla en dos ocasiones, sin que tampoco obtuviéramos respuesta alguna.

Finalmente, pudo conocerse, a través del propio interesado, la resolución favorable del expediente en cuestión.

En el expediente **Q/1410/02** se cuestionaba la procedencia de la liquidación girada por el Ayuntamiento de León con fecha 22 de julio de 2002, de diferencia de tarifa anual del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica correspondiente al año 2002.

En opinión del reclamante la notificación practicada no indicaba ni cuándo, ni qué órgano había modificado los presupuestos generales, ni quién había determinado su carácter retroactivo, lo que le generaba indefensión por entender que el impuesto, que nos ocupa, se había devengado el día 1 de enero y en el recibo anual emitido en fecha 12 de febrero no figuraba que fuera una entrega a cuenta.

Recabada la información interesada, se informó al ciudadano que los hechos denunciados no suponían una actuación irregular imputable a la corporación cuestionada, y ello porque la liquidación practicada no respondía a ninguna modificación de los presupuestos municipales correspondiente al periodo impositivo 2002, de la que resultara una

variación al alza de las tarifas aplicables, sino que había sido fruto de un error en el programa informático del tributo que había afectado a la tarifa aplicada a determinados vehículos, en concreto, a los vehículos clasificados como vehículos tipo turismos de más de 20 caballos fiscales de potencia, siendo la correcta para dicho ejercicio, 172,50 € y no 138,00 como en un principio así se había establecido, practicándose, una vez detectado el mismo, liquidación complementaria por el importe de 34,50 € que era la diferencia, a mayores, entre la tarifa aplicada y la que debería de haberse aplicado de no haber mediado dicho error.

En definitiva, la liquidación puesta en entredicho por el ciudadano respondía a la corrección del error, rectificable al amparo de lo preceptuado en el art. 156 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

6. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Desde hace ocho años la institución del Procurador del Común de Castilla y León ha plasmado, en los informes anuales presentados ante las Cortes de Castilla y León, su preocupación por el reiterado descontento mostrado por los ciudadanos en sus quejas (en el 2002 un número muy inferior a otros ejercicios) por las demoras en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, las cuales superan en ocasiones el plazo legal de un año. Concretamente en el expediente **Q/789/02** se denunciaba el transcurso de tres años y diez meses y en el **Q/2193/02** el retraso evidenciado superaba los dos años.

El incumplimiento por los tribunales económico-administrativo del plazo legal previsto para emitir sus fallos es tanto más grave cuando el agotamiento de la vía administrativa previa es un requisito imprescindible para poder iniciar la vía judicial, y porque el establecimiento del procedimiento económico-administrativo se ha justificado, tradicionalmente, en la necesidad de evitar que la materia tributaria provoque un colapso en la administración de justicia.

Viene siendo frecuente que los ciudadanos denuncien que son ellos mismos los que soportan las consecuencias económicas de una clara irregularidad administrativa; ya que en tanto no se resuelve definitivamente el problema, al solicitar la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos contra los que reclaman, deben presentar las garantías previstas en el art. 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por RD 391/1996, y seguir abonando los costes financieros de los avales, una vez transcurrido el repetido plazo legal de un año para resolver.

Pero no terminan aquí las disfunciones pues a las dilaciones en la adopción de la resolución hay que añadir el tiempo que posteriormente se tarda en efectuar su notificación a los interesados.

En efecto, a pesar de que el art. 102 del Reglamento dispone que la resolución se ha de notificar en el plazo de diez días, a contar desde su fecha, se ha podido comprobar que no es infrecuente que la resolución se notifique al interesado dos y tres meses después de su adopción.

Otro aspecto a tener en cuenta, hace referencia a su ejecución, pues en algunas ocasiones se observa que los ciudadanos tienen que insistir, ante la administración actuante para que proceda a dar cumplimiento a la resolución recaída, sobre todo cuando hay que rectificar el acto administrativo, siendo que el plazo legalmente establecido para ello es de quince días según prevé el art. 110 del repetido Reglamento (**Q/2140/01** y **Q/2141/01**).

Cuando los interesados impugnan los actos de la administración tributaria, obtengan o no un resultado positivo, es innegable que ejercitan un legítimo derecho de recurrir los actos y resoluciones administrativas legalmente previsto.

Esta regulación que nace como garantía del ciudadano y que le habilita para impugnar se convierte en la práctica en una facultad de la administración para resolver en el momento que sea conveniente. Como ha puesto de manifiesto el Defensor del Pueblo, Comisionado competente en la resolución de los conflictos que se plantean en torno a la materia que nos ocupa, esta forma de actuar podía quedar superada con el establecimiento de medidas preventivas como el silencio positivo que permitiría corregir una situación indeseable que únicamente es negativa para el ciudadano.