

## **ÁREA J**

**ÁREA J**  
**ECONOMÍA Y HACIENDA**

<b>Expedientes Área .....</b>	<b>114</b>
<b>Expedientes remitidos a otros Defensores .....</b>	<b>19</b>
<b>Expedientes admitidos.....</b>	<b>44</b>
<b>Expedientes rechazados .....</b>	<b>49</b>

En esta área del informe se recogen aquellas quejas que se han presentado como consecuencia de las relaciones de los ciudadanos con la Hacienda Pública.

Ocupan el análisis de este apartado cuestiones objeto de reclamación relativas a gestión, liquidación y sobre todo recaudación de tributos.

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.

Muchas de las reclamaciones que nos envían siguen estando motivadas por 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.

A lo largo de estos últimos cinco años se ha constatado, por otra parte, que el mayor número de quejas relativas a materia tributaria tienen por objeto 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 Matriculación de Vehículos a Motor), siendo más puntuales las dirigidas a la Hacienda Autonómica, aunque es verdad que se ha observado un incremento de las reclamaciones 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.

En cuanto a la actitud que han mantenido las Administraciones responsables en este ámbito, destacaremos que continúan llegando reclamaciones por el descontento que generan, entre los contribuyentes, las dilaciones en la tramitación de los expedientes de comprobación de valores en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (**Q/1892/99**, **Q/2179/99** entre otros).

En general, los expedientes de quejas relacionados con la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales hacen referencia al problema que supone la ausencia de definición normativa del concepto de valor real (**Q/1732/99**). Dicha problemática viene determinada, esencialmente, por la dificultad que encierra la determinación del valor real, dada la indefinición y ambigüedad del mismo, y por la carga complementaria que se genera en caso de incurrir

en los requisitos determinados para la aplicación de la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Hace falta en nuestro ordenamiento, de manera urgente, una norma que unifique las valoraciones para poner fin a la actual disparidad valorativa en función de la subjetividad del técnico de la Administración. Entretanto dicha norma se publica, sería conveniente suscribir un acuerdo entre Administraciones para que, del modo que sea, exista una sola valoración que sea utilizada entre las Administraciones afectadas en aquellos supuestos en los que en los tributos respectivos, el parámetro de determinación de la base imponible sea el verdadero valor, valor de mercado o valor real de los bienes que exija una actuación de valoración por parte de la Administración de la Hacienda Pública en cualquiera de sus manifestaciones.

La mayoría de las actuaciones realizadas en el ámbito de los tributos locales se refiere al impuesto sobre bienes inmuebles, una de las figuras más importantes del sistema impositivo local, tanto por el número de contribuyentes afectados por el mismo como por las consecuencias que en el procedimiento recaudatorio se producen.

Las quejas relativas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana siguen versando con frecuencia sobre errores en las liquidaciones o la improcedencia de su exacción por prescripción.

Por lo que respecta a la gestión catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles encomendada al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, son muchos los ciudadanos que muestran su disconformidad con las revisiones catastrales realizadas en los municipios debido al impacto que supone al producirse un aumento de la carga fiscal.

Las quejas recibidas respecto a los impuestos estatales se centran en el IRPF, especialmente, en las dificultades surgidas en su aplicación, pero también en diversos aspectos de su regulación. Hay que señalar que estas quejas son remitidas al Defensor del Pueblo, al escapar de la competencia del Procurador del Común las cuestiones planteadas en las mismas (Q/66/99, Q/1060/99, Q/1131/99, Q/1355/99, Q/1494/99).

Los ciudadanos que se dirigen al Procurador del Común para plantear quejas relacionadas con el procedimiento económico-administrativo siguen insistiendo, en su mayoría, en los graves retrasos producidos en la emisión de los fallos de sus reclamaciones (Q/1450/99, Q/1599/99).

Esta Institución en las comunicaciones dirigidas a los propios Tribunales Económico-Administrativos, les ha recordado el deber de resolver en el plazo máximo de un año las reclamaciones presentadas, dado que se ha observado que se ha tardado en ocasiones dos, tres e incluso más en dictar las resoluciones pertinentes

Ciertamente son numerosos los expedientes en los 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.

El grado de colaboración obtenido de la Administración puede calificarse de aceptable, si bien se producen, muy frecuentemente, retrasos en las contestaciones que provocan dilaciones importantes en la tramitación de algunas quejas. En este sentido hemos de reseñar la falta de colaboración por parte del Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo (León) en la tramitación del expediente Q/208/99, el Ayuntamiento de Valdefresno (León) en el expediente Q/535/99, así

como del Ayuntamiento de Zamora en la queja **Q/939/99**, obstaculizándose con dicha actitud la investigación necesaria para dirimir la existencia o no de irregularidad en los hechos denunciados por los ciudadanos ante esta Institución.

## **TRIBUTOS**

Para la satisfacción de necesidades públicas y la tutela de ciertos intereses públicos, el ordenamiento contempla una serie de medios, humanos, de organización y económicos. En este entramado se incardinan los tributos, que constituyen, sin lugar a dudas, la forma de obtención de medios para el sostenimiento de los gastos públicos.

En el art. 31.1 de la Constitución claramente se expresa que a la justicia en el sostenimiento de las cargas públicas se da cumplimiento a través del sistema tributario, inspirado por los principios constitucionales que en ese precepto se enumeran (principios de igualdad y progresividad).

Distinguimos tres categorías de ingresos englobados en la denominación genérica de tributos: el impuesto, la tasa y la contribución especial.

En el ámbito de los tributos locales podemos citar como quejas más representativas, en primer lugar, las referidas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Por un lado, en su vertiente de tributo periódico y los problemas que acarrea su notificación edictal (el acudir a la notificación edictal coloca a los ciudadanos en una clara situación de desconocimiento). Por otro, en cuanto a los errores detectados a la hora de fijar el valor catastral de los inmuebles y su repercusión en la cuota que se debe pagar.

## **1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

En relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, fundamentalmente el de naturaleza urbana, se reciben algunas quejas que se refieren a cuestiones como infracciones en el procedimiento para la gestión y realización del impuesto, demoras en la resolución de recursos y devoluciones de ingresos indebidos. Los expedientes **Q/1597/99, Q/1795/99, Q1904/99, Q/2000/99, Q/2019/99, Q/2055/99, Q/2179/99** son reflejo de dicha problemática.

De entre las quejas recibidas, especial mención merece la reclamación registrada con el número **Q/777/99**, como exponente de liquidación por inmuebles que no pertenecen al sujeto pasivo.

En efecto, en el escrito de reclamación se denunciaba el perjuicio irrogado como consecuencia de un error cometido por la Oficina de Recaudación de la Diputación de León. Concretamente se aludía a que le había sido remitida una notificación de Providencia de Embargo para hacer efectiva una deuda -correspondiente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, ejercicio 1996- la cual ya había sido pagada con anterioridad, concretamente el día 21 de octubre de 1996.

Al no percatarse, en un primer momento del equívoco cometido -pues coincidían los apellidos-, procedió a satisfacer el segundo de los recibos girados, ingresando la cantidad nuevamente exigida, incrementada con el recargo del 20% de apremio, las costas y gastos.

Sin embargo, posteriormente, interesó la devolución de este último ingreso al incurrir tal operación en una clara duplicidad impositiva en el pago por dicho concepto tributario, amparándose para ello en el procedimiento legal establecido al efecto en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

Como contestación a su reclamación recibió un escrito firmado por el Gerente del Servicio en el que se le comunicaba: "la devolución de su recurso" (sic).

Estimando esta Institución que dicha comunicación no resultaba ajustada a derecho, pues su contenido carecía de todos los extremos a que obligan los arts. 58.2 y 89 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, se decidió admitir la reclamación a trámite, interesando un informe a la Diputación de León.

Pues bien, a la vista de la comunicación remitida por esa Administración Local, llegamos a la conclusión de que podía considerarse solucionado el hecho que motivó la misma ya que, conforme lo expresado en el mentado informe, se había acordado la pertinente devolución de ingresos indebidos, subsanándose consecuentemente el defecto de resolución observado, en su día, por esta Institución.

Así las cosas, quedaba clarificado que, en contra de lo que sostenía el Gerente del Servicio de Recaudación, nos encontrábamos ante un caso de "devolución directa" de ingresos indebidos, fundada en el art. 155 de la Ley General Tributaria, en relación inmediata con el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, basada, por tanto en los estrictos supuestos de "duplicación de pago o notorio error de hecho imputable a la Administración", en los que cabe formular la solicitud devolutoria, de forma inmediata y directa en el plazo de cuatro años previsto en el art. 64.d) de la Ley General Tributaria.

No obstante, a la vista de la documentación aportada se consideró conveniente formular un Recordatorio de Deberes Legales a la Diputación de León, al objeto de destacar unas ideas previas acerca del significado, concepto y requisitos de la figura o institución del pago

de lo indebido, de conformidad con la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común.

Para ello, comenzamos por señalar que pese a que nuestro Código Civil lo regula dentro de los cuasicontratos, como especie intermedia de fuente de las obligaciones situada entre los contratos y la ley, la doctrina más moderna ha destacado la artificiosidad de esa categoría buscando emparentar la figura del pago de lo indebido con el principio del enriquecimiento injusto, posición que es acogida por los Códigos alemán y suizo al considerar o regular la *conditio indebiti* como forma o aplicación concreta de dicho principio, destacándose por algún autor con mayor precisión que la *conditio indebiti* se funda en la ausencia de *causa retentionis*, esto es, en la falta de causa del *accipiens* para adquirir y retener la adquisición desde el mismo momento de realizarse ésta.

Ahora bien, cualquiera que sea su fundamento, podemos decir que el pago de lo indebido consiste en la relación o vínculo jurídico que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado, pues como dispone el art. 1895 del Código Civil (aplicable al caso que nos ocupa, al amparo de lo dispuesto en el art. 9.2 de la Ley General Tributaria), cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla, habiendo delimitado la doctrina y la jurisprudencia los requisitos necesarios para el éxito de la acción de restitución de lo indebidamente cobrado, de la siguiente manera:

Primero, pago efectivo hecho con la intención de extinguir la deuda (*animo solvendi*) o en general de cumplir un deber jurídico.

Segundo, inexistencia de obligación entre el que paga y el que recibe, y por consiguiente, falta de causa en el pago, que puede ser indebido subjetivamente (*ex persona*), cuando existiendo el vínculo relaciona a personas distintas del que da y recibe el pago, u objetivamente (*ex re*), cuando falta la relación de obligaciones entre *solvens* y *accipiens* bien porque jamás haya existido la obligación ("cosa que nunca se debió" según expresa el art. 1901 del Código Civil), porque aún no haya llegado a constituirse la obligación (obligación sujeta a condición que todavía no se ha cumplido), porque, habiendo existido la deuda, esté pagada o extinguida ("cosa que ya estaba pagada" como dice el mismo art. 1901) o porque se haya entregado mayor cantidad de la debida.

Y tercero, error por parte del que hizo el pago, habiendo declarado la jurisprudencia que está incluido tanto el error de hecho como el de derecho (SSTS 5-5-1931, 7-7-1950, 21-11-1957 y 30-1-1986).

Con fecha 24 de mayo de 1999 la Diputación de León aceptó nuestro Recordatorio de Deberes Legales.

En otro orden de consideraciones, debemos de apuntar, como otro de los problemas habitualmente planteados en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aquellos relativos a la esfera de gestión catastral; bien por la disconformidad de los contribuyentes con los valores asignados a los bienes, bien por las deficiencias de los datos catastrales que originan errores en la determinación de los distintos elementos del impuesto, o bien por la lentitud con que los centros de gestión catastral resuelven las reclamaciones presentadas.

Estas demoras son especialmente significativas en los casos en que se han realizado trabajos de revisión catastral que generalmente originan un elevado número de recursos y reclamaciones.

Las demoras en la resolución de las reclamaciones formuladas por los interesados se ven agravadas, en algunos casos, por una actitud que parte por considerar que el administrado no tiene razón, aunque la tenga, y que se apoya en una visión formalista del derecho (claro ejemplo lo encontramos en el expediente **Q/2019/99**).

Se ha observado que la disconformidad en materia de comprobación de valores se manifiesta principalmente con las liquidaciones complementarias alegando que dicha comprobación no obedece a criterios objetivos de valoración.

Qué duda cabe que al objeto de evitar una posible indefensión al contribuyente, las valoraciones han de estar suficientemente razonadas y fundadas, toda vez que esa motivación permitirá conocer con certeza y exactitud los criterios técnicos empleados.

Es cierto que la valoración de los bienes inmuebles no es un problema exclusivo de nuestra Comunidad, sino que se trata de uno de los temas más complejos entre los muchos que presenta el orden tributario, sin que el mismo se haya resuelto definitivamente.

En el expediente **Q/933/99** se procedió a informar al presentador de la queja sobre alguno de los extremos cuestionados acerca del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Para ello fue necesario examinar el contenido de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y concretamente la Subsección Segunda de la Sección Tercera de dicha Ley en la que se regula el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Tres fueron los aspectos tratados:

1.- Criterios de valoración catastral:

El art. 70 de la Ley 39/1988 dispone que la fijación de los valores catastrales se llevará a cabo con arreglo a los criterios de valoración regulados en los arts. 67 y 68. Concretamente el art. 67 establece los criterios de valoración de los bienes inmuebles urbanos:

*"1. El valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana estará integrado por el valor del suelo y el de las construcciones.*

*2. Para calcular el valor del suelo se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas que le afecten.*

*3. Para calcular el valor de las construcciones se tendrán en cuenta, además de las condiciones urbanístico-edificatoria, su carácter histórico-artístico, su uso o destino, la calidad y la antigüedad de las mismas y cualquier otro factor que pueda incidir en el mismo".*

Téngase en cuenta, igualmente, para la valoración catastral lo dispuesto en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (BOE de 22 de julio de 1993), así como la Orden de 24 de enero de 1995 por la que se aprueba el módulo de valor para la determinación de los referidos valores (BOE de 2 de febrero), cuyo contenido no exponemos debido a su amplitud.

## 2.- Notificación del valor catastral:

En cuanto a la notificación de los valores catastrales, en el art. 70 apartado cuarto de la mencionada Ley 39/1988, según la nueva redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, se dispone que

deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores, pudiendo ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto. La notificación de los valores catastrales será realizada por las Gerencias Territoriales de la Dirección General del Catastro directamente, a través de las entidades locales y otras entidades territoriales, o mediante empresas de servicio especializadas. A estos efectos, los notificadores, debidamente habilitados por la Administración, levantarán acta de su actuación, recogiendo los hechos acaecidos durante la misma.

Con referencia exclusiva para los casos de notificación de valores revisados o modificados, a los que se refiere el presente apartado, el plazo para la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa será de un mes, contados a partir del día siguiente al de la recepción fehaciente de la notificación o, en su caso, al de la finalización del plazo de exposición pública de los edictos.

Los valores catastrales así fijados deberán ser revisados cada diez años.

### 3.- Modificación del valor catastral:

El art. 71 establece que los valores catastrales se modificarán, de oficio o a instancia de la Entidad Local correspondiente, cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquéllos y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior requerirá la elaboración de una nueva Ponencia de valores, que se publicará y será recurrible en los términos regulados en el art. 70 de esta Ley.

Las Ponencias de valores podrán modificarse, bien de oficio o a instancia de la Entidad local correspondiente, cuando alteraciones de planeamiento u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los catastrales de alguna o varias zonas, polígonos discontinuos, o fincas del término municipal, garantizándose la coordinación de todos los valores catastrales del mismo.

Las modificaciones de Ponencias de valores deberán ser informadas previamente a su aprobación por los Ayuntamientos respectivos en la forma y plazos establecidos en el apartado 2 del art. 70 de esta Ley, aplicándose al proceso de notificación individualizada de los valores catastrales resultantes de las mismas lo establecido en su apartado 4. El plazo para la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa será de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción fehaciente de la notificación, pudiéndose recurrir conjuntamente las modificaciones de la Ponencia aprobada. A tal efecto las citadas modificaciones permanecerán a disposición de todos los interesados durante el mencionado plazo de un mes en las oficinas de las respectivas Gerencias Territoriales de la Dirección General de Catastro.

Cuando la diferencia sustancial venga determinada por una modificación del planeamiento que afecte al aprovechamiento urbanístico, manteniendo los usos anteriormente fijados, y el valor recogido en la Ponencia en vigor para estos usos reflejara el de mercado, se entenderá modificada la citada Ponencia en los parámetros

urbanísticos mencionados, determinándose los nuevos valores catastrales de las fincas afectadas conforme a los mismos.

Si la modificación del planeamiento afectare a bienes que en virtud de la misma adquieran la naturaleza urbana al ser clasificados como urbanizables, cumpliendo las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones y hasta tanto no se apruebe el planeamiento del desarrollo que establezca la edificabilidad a materializar en cada una de las parcelas afectadas, dichos bienes podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

En los supuestos señalados en los dos párrafos anteriores, no será precisa la tramitación de una modificación de la Ponencia de valores, y los valores catastrales resultantes se notificarán y serán eficaces conforme disponen los arts. 75.3 y 77.3 de esta Ley.

Tratándose de bienes inmuebles localizados parcialmente en dos o más términos municipales, podrán ser valorados mediante la aplicación de una Ponencia especial y única para cada inmueble, o para un conjunto de los que sean homogéneos por su uso o destino.

Igualmente se podrán valorar, mediante la aplicación de una Ponencia de ámbito supramunicipal, la totalidad de los bienes inmuebles situados en los municipios que constituyen una conurbación.

## **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

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/535/99**, referida al expediente de imposición y ordenación de contribuciones especiales por la obra de "Pavimentación de Calles", correspondiente al ejercicio 1993, en la localidad de Valdefresno (León).

Según resulta de la documentación obrante en las oficinas de esta Institución, y de las manifestaciones del reclamante -cuya veracidad no se prejuzgó en ningún caso-, el acuerdo plenario parecía no haberse ajustado a lo dispuesto en el art. 34 de la Ley 39/1988, en cuanto que la imposición y ordenación fue posterior a la ejecución de la obra, adoleciendo de diversos vicios o defectos insubsanables.

Se da la circunstancia, continuaba exponiendo el compareciente, que dicha urbanización no había afectado, ni beneficiado, a su propiedad, la cual, en su mayor parte, linda o comunica con una carretera de la Diputación provincial que fue objeto de pavimentación con anterioridad a las obras hoy cuestionadas, y que tampoco se habían realizado respecto de su casa nuevas acometidas de agua y alcantarillado.

Además, el reclamante aludía en su escrito a que, habiendo presentado escrito de reclamación ante el Ayuntamiento de Valdefresno en febrero de 1996, hasta la fecha de presentación de su

queja (marzo de 1999) no se había procedido a resolver el mismo, pese a la obligación general que pesa sobre todo órgano de la Administración Pública de resolver todas aquellas cuestiones que sean planteadas por los administrados, de conformidad con cuanto prescriben los arts. 42 y concordantes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como el respeto al derecho de petición formulado por los ciudadanos y que ampara el art. 29 de Texto Constitucional.

Admitida la queja a trámite se interesó, en primer lugar, un informe al Ayuntamiento de Valdefresno sobre los siguientes extremos:

Coste total de la obra, y porcentaje del mismo que debieron satisfacer las personas especialmente beneficiadas.

Criterios empleados para la determinación de la cuota de la Contribución Especial entre los sujetos pasivos, especificando la cuota individual finalmente repercutida.

Número de sujetos pasivos afectados por la ejecución de las obras de urbanización.

Estado actual del expediente de embargo iniciado por la Diputación Provincial de León, por el impago de las contribuciones hoy cuestionadas.

El Ayuntamiento, en respuesta a nuestro escrito, dio traslado de un informe con el siguiente tenor literal:

"El acuerdo plenario adoptado por el Ayuntamiento para la imposición de Contribuciones Especiales, con motivo de las obras de pavimentación de calles de la localidad de Paradilla de la Sobarriba, se ajusta, en su contenido y forma, a lo establecido en la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas locales.

- Con relación a lo manifestado por el reclamante, efectivamente su propiedad da a una carretera, que erróneamente él manifiesta que es de la Diputación Provincial, si bien, al tratarse de una travesía urbana, su arreglo y reparación corresponde al Ayuntamiento, que es quien la ha efectuado, procediendo por tanto la imposición de Contribuciones Especiales, ya que en su día este Ayuntamiento interesó el pago de su arreglo a la Diputación Provincial y no fue atendido.
- El criterio empleado para la determinación de la cuota de la contribución especial fue los metros lineales de los inmuebles afectados por las obras, que sirvió de base para su cálculo con un tipo impositivo de 3.515 Pts. metro lineal afectado.
- El nº de sujetos pasivos afectados por el expediente ascendió a 84. El expediente de embargo iniciado por la Diputación Provincial sigue su curso en el Servicio Recaudatorio de la institución mencionada."

A la vista de la información facilitada requerimos un nuevo informe, al objeto que nos clarificasen el hecho de que se hubiera interesado por parte de ese Ayuntamiento el pago de su arreglo a la Diputación Provincial de León, sin que el mismo fuera atendido. Así como también en lo referente a la falta de resolución expresa de la reclamación que el compareciente interpuso ante esa Corporación Local en febrero de 1996, sobre la que nada se nos decía.

A fecha del cierre de este Informe no se ha recibido respuesta a nuestra solicitud de información, pese a haber transcurrido más de 4 meses.

Sirva esta reclamación como exponente de otras muchas, en las que lo que subyace es el silencio de la Administración, práctica que, sin duda, crea en los ciudadanos una sensación de inseguridad y desconfianza respecto a la Administración.

### **3. Impuesto sobre Vehículos a Motor**

El Impuesto sobre Vehículos a Motor (en adelante, IVTM) también es objeto de quejas por parte de los ciudadanos. Son ejemplo los expedientes **Q/208/99, Q/627/99, Q/803/99, Q/862/99, Q/939/99 y Q/1277/99.**

Las reclamaciones más significativas plantean supuestos de devolución de ingresos indebidos, forma de cálculo de los caballos fiscales (circunstancia que puede alterar sustancialmente la cuota del impuesto) y algunos supuestos de doble imposición por dos municipios distintos. Tal fue el caso expuesto en la queja inscrita con el número **Q/862/99**, la cual finalmente se solucionó, ya que se pudo comprobar que ello obedecía a un error informático.

Este impuesto es un tributo de carácter real, naturaleza directa y estructura patrimonial, que somete a tributación la titularidad de ciertos elementos patrimoniales, los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por la vía pública. La aptitud del vehículo para circular por la vía pública se determina de forma objetiva, sobre la base de inscripción o matriculación en los registros públicos correspondientes; y los titulares de esos vehículos tienen el deber de notificar a las Jefaturas de Tráfico cualquier cambio operado en su titularidad, calificándose el incumplimiento de ese deber como infracción fiscal.

En el expediente **Q/627/99** el presentador de la queja ponía de manifiesto en su escrito que, con ocasión de la sentencia dictada por el

Juzgado de lo Penal de Zamora en el año 1993, se había acordado el decomiso del vehículo matrícula ZA-4295-G. Así las cosas, en cumplimiento de la sentencia dicha, el reclamante había hecho entrega de las llaves y de la documentación del mentado vehículo en la Secretaría de dicho Juzgado en septiembre de 1994, a efectos de proceder a dar de baja el mismo en la Jefatura Provincial de Tráfico de Zamora.

A pesar de ello -y según manifestación de parte cuya veracidad no se prejuzgaba- por parte del Ayuntamiento de Fuentes de Ropel se venía girando la liquidación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica correspondiente a ejercicios posteriores a la referida sentencia.

Remitida por la Jefatura Provincial de Tráfico de Zamora el informe solicitado por esta Institución, una vez admitida la queja, se nos puso de manifiesto que:

"Que según consta en el registro de esta Jefatura, resulta que el vehículo ZA-4295-G, turismo Seat Marbella, fue matriculado el 11.12.1990 por el interesado, siendo en la actualidad su titular.

En el expediente del vehículo mencionado, no figura el escrito cuya fotocopia nos adjuntaba, y que está dirigido al Jefe Provincial de Zamora, por la Secretaria del Juzgado de lo Penal de Zamora, del cual se desprende que el reclamante, hizo entrega del vehículo y documentación del mismo al Sr. Abogado del Estado, representante del Patrimonio Público.

Con esta fecha se toma nota de su actual poseedor y se comunica tal extremo al Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Fuentes de Ropel a los efectos oportunos".

A la vista de la información facilitada al respecto, entendimos que el problema planteado había encontrado una solución satisfactoria. No obstante lo anterior, y por lo que respecta a las cantidades que, como decía el reclamante en su escrito de queja, había venido ingresando en las arcas municipales por el concepto del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica se le informó sobre la posibilidad conferida por la norma de solicitar, si lo estimaba oportuno, la devolución de las cantidades indebidamente abonadas correspondientes a los últimos 4 ejercicios.

En efecto, en los casos de "devolución directa" de ingresos indebidos (fundamentado en el art. 155 de la Ley General Tributaria, en relación inmediata con el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre) cabe formular la solicitud devolutoria, de forma inmediata y directa en el plazo de cuatro años previsto en el art. 64.d) de la Ley General Tributaria.

Por ello se recordó al reclamante que, de acuerdo con el art. 5 de la Orden de 22 de marzo de 1991, en un plazo no superior a tres meses desde la iniciación del expediente, el órgano competente debía dictar resolución, acordando el derecho o no a la devolución y practicar su notificación al interesado.

Trasladadas las anteriores consideraciones procedimos, en consecuencia, a la finalización de nuestras actuaciones y al archivo del expediente.

En el expediente **Q/803/99**, el ciudadano manifestaba que el pasado 19 de enero de 1999 había recibido, por primera vez, una notificación de apremio correspondiente al Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica por una moto, la cual, según el mismo, no estaba en su poder desde hacía 20 años aproximadamente.

Así las cosas, desconociendo el paradero actual de la misma y careciendo -debido al tiempo transcurrido- de toda documentación al respecto, el reclamante aludía encontrarse en una situación de indefensión ante la imposibilidad "de dar de baja algo que no era suyo"

En este sentido nos decía, también, que había presentado escrito de reclamación ante el Ayuntamiento de Zamora el 17 de febrero de 1999, sin que hasta la fecha de su queja -mayo de 1999-, se hubiera procedido a resolver el mismo, pese la obligación general que pesa sobre todo órgano de la Administración Pública de resolver todas aquellas cuestiones que sean planteadas por los administrados, de conformidad con cuanto prescriben los arts. 42 y concordantes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como el respeto al derecho de petición formulado por los ciudadanos y que ampara el art. 29 de Texto Constitucional.

Considerando que dicha queja reunía los requisitos formales establecidos en el art. 11 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo, y de conformidad con el Acuerdo de Cooperación y Coordinación entre el Defensor del Pueblo y el Procurador del Común de Castilla y León, acordamos admitir la misma a trámite e iniciar las gestiones de investigación necesarias para el esclarecimiento del supuesto en que se basaba, de lo que dimos cuenta al Ayuntamiento de Zamora y a la Jefatura Provincial de Tráfico a los efectos previstos en el art. 13 de dicha Ley.

A través de la Jefatura Provincial de Tráfico de Zamora, en junio de 1999, tuvimos conocimiento de lo siguiente:

"Según consta en el Registro de vehículos de esta Jefatura el vehículo en cuestión fue matriculado el 05.09.1957, por D. XXX. El 17.04.1961, fue transferido a D. YYY. Con

posterioridad y el 11.01.1997 el Sr. YYY transfirió nuevamente dicho vehículo al hoy reclamante, su actual titular.

En el expediente del repetido vehículo no hay constancia de venta ni de transmisión posterior."

Analizada esta comunicación, se informó al ciudadano que el hecho denunciado no suponía en sí mismo una actuación irregular imputable a la Corporación. Así pues, a la vista de estos hechos procedimos a trasladar al ciudadano las siguientes consideraciones.

De un lado, se le hacía saber que conforme lo dispuesto en el art. 247 del Código de la Circulación el que enajena su coche debía cumplir con las siguientes indicaciones:

*"Toda persona natural o jurídica que sea titular de un automóvil, remolque o semirremolque matriculado en España y que lo enajene, aun cuando lo haga con reserva de dominio o de cualquier otro derecho sobre el vehículo, deberá:*

*1.1 Hacer constar en el reverso del permiso de circulación del vehículo la palabra Transferido, consignando a continuación el nombre, apellidos y domicilio del adquirente, la fecha de la transmisión y su firma reconocida. El permiso lo entregará al adquirente contra recibo y tendrá validez durante diez días.*

*1.2. Notificar la transferencia, dentro de los diez días hábiles siguientes a la misma, a la Jefatura de tráfico de la provincia en que tenga su domicilio legal o a aquella en que fue matriculado el vehículo, por medio de una declaración en la que se haga constar el nombre, apellidos y domicilio del adquirente, el título de la transmisión, fecha de la misma y si*

*fue con reserva de dominio o de cualquier otro derecho sobre el vehículo.*

*1.3. Si el transferente incumpliera las obligaciones señaladas en los párrafos 1.1 y 1.2. anteriores seguirá siendo considerado, a efectos de este Código, como titular del vehículo transmitido en tanto no se inscriba a nombre de otra persona."*

Conviene resaltar, asimismo, la previsión contenida en la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en su art. 100, cuando regula el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

*"Quienes soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la matriculación, la certificación de aptitud para circular o la baja definitiva de un vehículo, deberá acreditar, previamente, el pago del impuesto.*

*A la misma obligación estarán sujetos los titulares de los vehículos cuando comuniquen a la Jefatura Provincial de Tráfico la reforma de los mismos, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, así como también en los casos de transferencia y de cambios de domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.*

*La Jefatura Provincial de Tráfico no tramitará los expedientes de baja o transferencia de vehículos si no se acredita previamente el pago del impuesto."*

En orden a la aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, debían tenerse en cuenta, además, las siguientes reglas:

"Quienes soliciten la matriculación de un vehículo deberán presentar al propio tiempo en la Jefatura Provincial o Local de Tráfico correspondiente, en triplicado ejemplar y con arreglo al modelo aprobado por el Ayuntamiento del domicilio legal del propietario del vehículo, el documento que acredite el pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o su exención.

Una vez resuelto favorablemente el expediente relacionado con el vehículo de que se trate, un ejemplar del documento a que alude el párrafo anterior, sellado por la Jefatura de Tráfico con indicación de la fecha de presentación y la matrícula del vehículo, se remitirá al Ayuntamiento correspondiente a través del Organismo administrativo que se encargue de dicha gestión, entregándose otro al interesado y quedando el tercer ejemplar archivado en el expediente de matrícula del vehículo.

Quienes soliciten ante la Jefatura de Tráfico la transferencia o la baja definitiva de un vehículo así como la reforma del mismo, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, o del cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo y que implique un cambio de domicilio con trascendencia tributaria, deberán acreditar previamente el pago del último recibo presentado al cobro del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, sin perjuicio de que sean exigibles por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas, por dicho concepto, devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas.

A falta del documento justificativo de dicho pago, la Jefatura de Tráfico no ultimaré la legalización de los trámites interesados en el permiso de circulación del vehículo de que se trate pero podrá anotar en un registro auxiliar, a los efectos

correspondientes, los desguaces, reformas, cambios de domicilio y variación de titulares que efectivamente se hubieran producido".

Por último y conforme lo dispuesto en el art. 96 de la citada Ley Reguladora de Haciendas Locales se informó al reclamante que por sujeto pasivo del impuesto, hoy cuestionado, se entiende la persona física a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Pues bien, de los datos facilitados por el compareciente no se deducía que el mismo hubiera seguido el trámite establecido en la mencionada normativa, así como tampoco se observaban datos objetivos que hicieran deducir una actuación de la Administración que implicase infracción del ordenamiento jurídico o una actuación irregular que impidiera el ejercicio de un derecho o legitimase la intervención del Procurador del Común.

Por tanto la actuación del Ayuntamiento de Zamora había sido correcta, con lo que se procedió al archivo del expediente.

En el expediente **Q/939/99** el reclamante exponía que en el año 1992 había procedido a dar de baja un vehículo de su propiedad cumpliendo con la obligación de notificar a la Jefatura Provincial de Tráfico la baja definitiva del mismo, de acuerdo con lo preceptuado en el art. 100 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

A pesar de ello, el Ayuntamiento de Zamora le había girado las liquidaciones del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica correspondientes a los ejercicios posteriores a la referida baja -años 1993 a 1997-, procediéndose, finalmente, a practicar en fecha 29 de octubre de 1998 una retención -por importe de 17.605 pesetas- en su nómina de funcionario de la Consejería de Agricultura y Ganadería.

Las circunstancias manifestadas por el compareciente fueron puestas en conocimiento de ese Ayuntamiento en repetidas ocasiones, sin que hubieran sido tomadas en consideración, al haberse procedido al cobro de la deuda por la vía de apremio.

En relación con el tema que ahora se trata, hay que señalar, además, que, según manifestaciones del interesado, aún no se había procedido a resolver la devolución de la cantidad interesada, pese a la obligación que la Ley impone a la Administración, y del que en ningún caso la exime, de dictar resolución expresa en toda petición o recurso formulado por los interesados.

A fecha de cierre del presente informe no hemos tenido respuesta del Ayuntamiento de Zamora.

Un supuesto diferente, relativo al Impuesto sobre Vehículos, es el examinado en el expediente **Q/1062/99**, aunque una vez analizada toda la documentación no se observó actuación irregular.

En esta ocasión, el firmante de la queja invocaba el instituto jurídico de la prescripción, al entender que el Ayuntamiento de Palencia le había exigido indebidamente el cumplimiento de la liquidación por el IVTM al dictarse la resolución de embargo una vez excedido el plazo de 5 años, en el año 1998. Sin embargo esta Institución pudo comprobar que las liquidaciones habían sido notificadas por medio de edictos -publicados en los Boletines Oficiales de la Provincia de Palencia- que interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda.

En este sentido, se informó al reclamante que el plazo para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpía, además de por el transcurso del plazo de 5 años (4 años a

partir de 1999 conforme modificación introducida por la Ley 1/1998, de derechos y Garantías de los Contribuyentes), por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, según el art. 66.1,b) de la Ley General Tributaria (en este caso constaba la interposición de una reclamación por el particular), volviéndose a reanudar el plazo de prescripción cuando quedase paralizada la tramitación, y produciéndose definitivamente la extinción de la acción cuando tal inactividad de la Administración se prolongara más allá de los cinco años (situación que no tuvo lugar en dicho expediente).

Así pues, en modo alguno podía hablarse de inactividad de la Corporación Local, la cual había procedido a cobrar la liquidación dentro del plazo que le permitía la Ley. En definitiva, no cabía entender prescrita la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, ya que el plazo de 5 años -establecido en el art. 64,a) de la Ley General Tributaria- había que entenderlo interrumpido por las actuaciones emprendidas tanto por el compareciente como por el Ayuntamiento cuestionado.

De otro lado, y por lo que se refiere al cobro del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (antes denominado Impuesto de Circulación), consideramos oportuno puntualizar al compareciente que el art. 124, apartado 3 de la Ley General Tributaria establece que en los tributos de cobro periódico por recibo (y el IVTM lo es), una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo padrón o matrícula, pueden notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan, lo que a la vista de la documentación que obraba en el expediente fue cumplimentado por el Ayuntamiento de Palencia.

A lo largo de este año se ha generado, asimismo, alguna queja relacionada con la exigencia de determinados requisitos para la aplicación de exenciones en el tributo que ahora nos ocupa.

Tal es el caso del escrito de queja **Q/1277/99**, presentada por una asociación de sordos de León, en el que se cuestionaba la Ley de Haciendas Locales, en lo referente al apartado 1 del art. 94, sobre la exención del Impuesto de Circulación de Vehículos de Tracción Mecánica, ya que la utilización de un espejo retrovisor más grande de lo normal no constituía una adaptación propiamente dicha, por lo que no se les reconocía el derecho a exención.

Como elemento interpretativo y antecedente próximo de la materia examinada, fue necesario precisar a la citada Asociación que la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 diciembre (en adelante LHL), en su art. 94, declara exentos del impuesto referido los coches de minusválidos o los adaptados para ser conducidos por disminuidos físicos, siempre que su potencia sea inferior a 14 ó 17 caballos fiscales y pertenezcan a personas minusválidas o discapacitadas físicamente, con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100, o igual o superior al 65 por 100, respectivamente.

En cualquier caso, los sujetos pasivos beneficiarios de esta exención no podrán disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente.

El alcance de este precepto ha sido interpretado por la Jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en Sentencia de 8 de Febrero de 1995 (S.T. 1995/116). Según la misma, la exención establecida en la citada Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en su art. 94.d), habrá de entenderse en relación con el anexo 20 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, según el

cual "coche de minusválido" es aquel automóvil cuya tara no sea superior a 300 Kgrs. y que por su construcción no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 40 Kms por hora, proyectado y construido especialmente -y no meramente adaptado- para el uso de una persona con alguna disfunción o incapacidad física; preceptos que revelan que la exención tributaria no va en función de la situación de minusvalía sino que se concede al vehículo de motor del que hace uso su propietario minusválido o incapacitado físicamente.

La obligada conclusión de las precedentes consideraciones fue, por consiguiente que, la utilización, por el colectivo de sordos, de espejos retrovisores más grandes de los habituales no suponía, en sí, una adaptación funcional para la conducción (aunque su utilización, ciertamente, mejorase las condiciones de seguridad vial), por lo que la actuación administrativa cuestionada había sido correcta, procediéndose al archivo del expediente.

#### **4. Impuesto sobre Actividades Económicas**

El Impuesto sobre Actividades Económicas no es un impuesto que plantee un elevado número de quejas, y las que se suelen formular se refieren, generalmente, al elevado importe de la cuota tributaria de este impuesto, pero no a la improcedencia de la liquidación (**Q/1682/99**).

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, introdujo importantes novedades en el sistema impositivo municipal. Una de las más significativas fue la implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) que determinó la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, así como del Impuesto Municipal sobre Radicación.

Se trata de un impuesto directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

Las reclamaciones recibidas en esta Institución se centran fundamentalmente en la cuantía de las cuotas acordadas por los Ayuntamientos.

En este sentido debe señalarse que la cuota tributaria es la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la Ley de Haciendas Locales y las disposiciones que lo completen y desarrollen, y, en su caso, el coeficiente y el índice acordado por cada Ayuntamiento.

## **5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales**

En materia de tributos cedidos a la Comunidad Autónoma, igualmente, se plantean quejas de los ciudadanos. Generalmente, hacen referencia a la falta de conformidad, por parte de los contribuyentes, con la comprobación por la Administración del valor de los bienes afectos al Impuesto de Transmisiones.

En la mayoría de los casos los sujetos pasivos optan por pagar la deuda correspondiente al valor comprobado para evitar mayores problemas, si bien suelen interponer los correspondientes recursos, de modo que cuando éstos son resueltos favorablemente para el contribuyente (la mayoría de las veces por el Tribunal Económico Administrativo), han de presentar otra reclamación solicitando la devolución de lo indebidamente ingresado.

Debemos destacar que en estos casos hemos observado una gran demora por parte de la Administración Autonómica en tramitar las devoluciones de ingresos indebidos.

En el expediente **Q/840/99** el compareciente ponía de manifiesto el problema frente al que se encontraba como consecuencia de la valoración de bienes practicada por uno de los arquitectos técnicos de la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, en Burgos, ya que la misma (valor comprobado: 3.932.359 pts), al parecer, no se ajustaba a la realidad puesto que se había considerado el inmueble como si fuera una vivienda, pese a existir otro informe emitido por los Servicios Técnicos de esa Delegación Territorial en el que se expresaba que el inmueble en cuestión no reunía las condiciones de habitabilidad, sosteniendo, por consiguiente, el ciudadano que se trataba de una buhardilla-trastero y que la liquidación resultaba excesiva.

Como consecuencia de lo expuesto se admitió a trámite la queja y se solicitó un informe a la Delegación Territorial de Burgos, 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.

En respuesta se recibió un exhaustivo informe en el que, sustancialmente, se indicaba:

"En fecha 27 de abril de 1994 se presentó la autoliquidación del impuesto sobre una base liquidable de 125.000,-ptas, en la que figura como adquirente D.XXX y como transmitente D. YYY, materializándose la operación de la compraventa en documento público, con un valor escriturado de 125.000,-ptas.

De acuerdo con lo establecido en el art. 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en fecha 4 de marzo de 1998 se practicó por los servicios técnicos competentes de

esa Administración la comprobación de valores sobre el bien transmitido en el documento público presentado, utilizando el procedimiento previsto en el art. 52.1 de la Ley General Tributaria, y referido el citado valor a la fecha del hecho imponible, 8 de abril de 1994.

Dicha comprobación de valores y la correspondiente liquidación complementaria se notificaron al interesado en fecha 3 de septiembre de 1998, según lo dispuesto en el art. 121.2 de la Ley General Tributaria.

Contra dichas notificaciones el interesado interpuso recurso de reposición y tasación pericial, con carácter subsidiario, en fecha 11 de septiembre de 1998, y realizada nueva valoración por los Servicios Técnicos competentes de esta Administración, se fijó como nuevo valor la cantidad de 1.090.600 ptas.

Con fecha 15 de junio de 1999 se acordó la resolución del recurso de reposición, por la que, estimándose en parte las pretensiones formuladas por el recurrente contra el valor comprobado, se dedujo que ya no concurrían las circunstancias a que se refiere el artº. 14.7 del RDL 1/1993 citado, al no exceder el nuevo valor comprobado (1.090.600) del consignado por el declarante en más de un 20% de este último, y/o ser dicho exceso superior a 2.000.000 ptas.

Asimismo, habiendo solicitado el recurrente la práctica de la tasación pericial contradictoria con carácter subsidiario, se le consultó si le interesaba continuar con el procedimiento, según lo previsto en el artº 121 del RD 828/1995 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, como consecuencia de la última valoración técnica realizada o de la que pudiera resultar en caso de continuarse el procedimiento de la tasación pericial contradictoria, se procedería a levantar la suspensión de la liquidación, así como a su anulación y a la práctica de una nueva liquidación por el gravamen de transmisiones patrimoniales."

A la vista de la información facilitada al respecto, entendimos que el problema planteado había encontrado una solución satisfactoria, ya que se había acordado anular la liquidación en su día cuestionada, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 21.1 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo, comunicamos al reclamante la finalización de las actuaciones iniciadas en su momento y el archivo de su expediente.

En el expediente **Q/1383/99** fue necesario informar al compareciente sobre los siguientes aspectos acerca del tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de una comprobación administrativa.

Para ello examinamos el contenido de la Ley 8/1989, de 13 de mayo de Tasas y Precios Públicos. Concretamente lo dispuesto en su Disposición Adicional Cuarta, a saber: *"En las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste, y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo"*.

La Circular 4/1989 de fecha 29-12-1989, emitida por la Dirección General de Tributos -centro directivo que tiene atribuida la interpretación de las normas-, aclaró ciertos extremos a través de las siguientes instrucciones:

El tratamiento tributario previsto en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, procederá, exclusivamente, cuando la diferencia entre el valor comprobado y el consignado por las partes en el correspondiente documento resulte de una transmisión de bienes o derechos sujeta al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, concretamente, de una operación sujeta según lo previsto en el art. 7.º, apartado 1, letra a), del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas»), o asimilada en virtud del apartado 2 del mismo art., con las salvedades que en él se contemplan.

El tratamiento tributario previsto en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, procederá en relación al total exceso comprobado, incluidos los dos primeros millones de pesetas de exceso del valor comprobado sobre el consignado por las partes en el correspondiente documento.

Cuando en el documento (público o privado) las partes consignen, además del precio que convengan, un valor distinto de éste, ello no será obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en la Disposición Adicional Cuarta.

De igual forma, la autoliquidación del Impuesto por un valor distinto al consignado en el correspondiente documento no será

obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en dicha Disposición.

En ambos casos, se tomará como «valor consignado» el que las partes consignent como precio.

El exceso comprobado a que se refiere la Instrucción Cuarta de esta Circular tendrá para el transmitente y para el adquirente las siguientes repercusiones tributarias:

1. Repercusiones tributarias para el transmitente: El exceso comprobado tendrá para el transmitente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

Si el transmitente fuese persona física, el exceso comprobado recibirá el tratamiento previsto en el art. 20, número tres, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si el transmitente fuese persona jurídica, el exceso comprobado recibirá el tratamiento previsto en el art. 15, número 3, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Repercusiones tributarias para el adquirente: Si el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se hubiese autoliquidado por un valor inferior al consignado en el correspondiente documento, se girará liquidación complementaria por dicho tributo sobre una base equivalente a la diferencia entre el valor consignado y el valor empleado para autoliquidar.

Además, el exceso comprobado tendrá para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

Si el adquirente fuere persona física, el exceso comprobado recibirá, exclusivamente, el tratamiento previsto en el art. 3, número 1, letra b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si el adquirente fuese persona jurídica, el exceso comprobado recibirá, exclusivamente, el tratamiento previsto en el art. 15, número 6, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, cuando como consecuencia de la comprobación administrativa sea de aplicación lo previsto en la Disposición Adicional Cuarta de la tantas veces citada Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, las Oficinas Liquidadoras notificarán al adquirente y al transmitente el valor comprobado con indicación expresa de las repercusiones tributarias previstas en aquélla.

Si el transmitente o el adquirente suscitasen la tasación pericial contradictoria, se suspenderá, hasta que ésta sea ultimada, la práctica de las liquidaciones que, en su caso, procedan.

Si la tasación pericial contradictoria se ultimase después de finalizar el plazo reglamentario para autoliquidar, según corresponda, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades en que deba integrarse el exceso comprobado, la Administración girará la liquidación complementaria que corresponda, que no llevará aparejada la exigencia de intereses de demora.

En el expediente **Q/1865/99** el reclamante expresaba su disconformidad con el devengo de los intereses de demora en la liquidación complementaria extendida a su nombre por el concepto del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, realizada por la Oficina liquidadora de la Delegación Territorial de Ávila.

Pues bien, respecto a esta cuestión se le indicó lo siguiente:

Las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos tienen 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, con ocasión de estas actuaciones, la Inspección puede comprobar la exactitud y veracidad de los hechos de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos en un plazo de 4 años. Los intereses de demora incluidos en la liquidación complementaria encuentran su justificación legal en lo expresamente dispuesto en el art. 109 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, cuyo tenor literal dispone: "*Las liquidaciones complementarias incluirán intereses de demora y se extenderán a nombre de cada contribuyente, haciendo constar en ellas su carácter de provisionales o definitivas*"

Por último reseñamos en este apartado la situación expuesta en el expediente **Q/1960/99**. En el mismo se solicitaba una explicación que justificase el motivo de los embargos realizados por la Agencia Estatal de Valladolid, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales.

Iniciadas las actuaciones de investigación pertinentes para el esclarecimiento de los hechos que motivaron la queja planteada, fue preciso realizar al reclamante las siguientes consideraciones.

El art. 126.2 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) señala que la recaudación de los tributos podrá realizarse: a) en periodo voluntario; y b) por vía de apremio. De ello se desprende que existan

dos fases temporales en la recaudación de los tributos: el periodo voluntario de ingreso y la fase ejecutiva.

Cuando el particular no cumple su obligación dentro del período voluntario de ingreso, la deuda queda incurra en la fase ejecutiva. Una vez iniciada dicha fase, la Administración actúa para perseguir el cobro del crédito tributario impagado. Esto hace que la Administración desarrolle toda una serie de actos tendentes al cobro de la deuda, actos que se agrupan bajo la expresión vía de apremio. Es lo que podría llamarse "acción ejecutiva tributaria" o especificación patrimonial de la ejecución forzosa de los actos administrativos.

La facultad de ejercitar la vía de apremio y, por tanto, en el caso planteado por el reclamante, proceder al embargo de dinero en cuentas de entidades de depósito, corresponde, según el art. 91 del Reglamento General de Recaudación, a la Administración del Estado y sus organismos autónomos, a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales y a las entidades a la cuales la ley les reconozca esa facultad.

En este orden de ideas se significó que el deber que afecta a las entidades de depósito de dinero en efectivo o en cuentas -ya se trate de bancos o cajas de ahorro- en el supuesto de embargo es el que les conmina a realizar unos actos concretos en favor de la Hacienda Pública. Así pues, la obligación de retener y entregar lo embargado se fundamenta en lo dispuesto en el art. 131 LGT, a saber: *"El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y a las costas del procedimiento, con respeto, siempre al principio de proporcionalidad ..."*

La Ley coloca el dinero en el primer lugar del orden de preferencia de bienes establecidos para el embargo. A este respecto conviene traer a colación la diferencia entre el embargo de bienes y derechos en general, y el dinero depositado en bancos y cajas. El dinero en metálico automáticamente realiza la *solutio* de la deuda, mientras que en el embargo de dinero depositado el pago no se ha realizado, ya que existe un periodo de tiempo (veinte días) en el que, realizada la retención de la cantidad como medida cautelar, el sujeto pasivo no puede disponer de las sumas, y, si resultase embargado en otro procedimiento, se entraría en el juego de las tercerías de mejor derecho.

Sentado lo anterior restaba por examinar dos cuestiones suscitadas con ocasión del embargo que le había sido practicado.

En primer lugar, el art. 110.1 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) dispone que el embargo debe cubrir el importe del crédito perseguido y el recargo, intereses y costas que con posterioridad al primitivo acto administrativo se hayan causado o se causen.

En segundo lugar, el art. 127 LGT preceptúa que *"el inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta. Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo"*.

Entiende esta Institución que el documento que el compareciente decía haber recibido requiriéndosele el pago no era otro

que la Certificación de Descubierto. Esto es, un título acreditativo de una deuda tributaria. Es decir, un acto destinado a dejar constancia y fehaciencia de la deuda. Se trataba, con este documento, de informar sobre el inicio del periodo ejecutivo y de sus consecuencias inmediatas, indicando que la deuda no había sido satisfecha, de haber expirado el plazo de ingreso en período voluntario y del comienzo del devengo de intereses de demora.

Otra cosa era la Providencia de Apremio. En efecto, la Providencia de Apremio se trata de un acto que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor, en virtud de las certificaciones de descubierto. En definitiva, es un acto administrativo que conlleva necesariamente su comunicación al interesado.

De la documentación aportada por el firmante de la queja se observó que, con fecha 11.12.96, se había efectuado el pago de 3.176.137 ptas. No obstante, la liquidación del recargo de apremio se efectuó mediante embargo de su cuenta por importe de 317.614 ptas. (10% de la deuda principal) al no haber sido ingresada la misma en el plazo que determina el art. 108 RGR.

Así las cosas, la razón por la que, en lugar de embargarle el 20% en concepto de recargo de apremio, se embargó el 10% estribaba en que se había efectuado el pago de la deuda principal con anterioridad a serle notificada la Providencia de Apremio.

Con referencia a este aspecto en concreto, pusimos en su conocimiento, asimismo, que el recargo de apremio tiene una naturaleza sancionatoria por el incumplimiento de la obligación tributaria dentro del periodo voluntario de ingreso y, su finalidad es, por tanto, represiva e intimidatoria.

## **6. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos es un impuesto directo, de devengo no periódico, sino instantáneo, municipal 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 del período máximo de 20 años.

El problema que motivó la presentación de la queja **Q/544/99** fue puesto en conocimiento del Procurador del Común a través del Presidente de determinada Asociación. La cuestión planteada requería determinar si la entidad transmitente, Sociedad Estatal para la Promoción y Equipamiento del Suelo (en adelante SEPES), estaba o no exenta del pago del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

El objeto del presente estudio se circunscribió a precisar el alcance de la norma de exención, o lo que es igual, a determinar si la SEPES debía tener, o no, la consideración de Organismo Autónomo del Estado y por ello resultarle de aplicación la norma de exención que aquí se cuestionaba.

Desde la promulgación del Decreto 3250/1976, de 30 diciembre, por el que se pusieron en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local relativas a ingresos, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos se viene reconociendo la exención subjetiva en favor de los Organismos Autónomos del Estado, cualquiera que sea su carácter [art. 90.1 a)]; más tarde, el art. 353.1, a) del Real Decreto Legislativo 781/1986, por

el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, mantuvo esa misma norma de exención.

La Sociedad Estatal para la Promoción y Equipamiento del Suelo se crea por Real Decreto 2640/1981, de 30 octubre, y en su art. 1 es definida como Entidad de Derecho Público con personalidad jurídica de las previstas en el art. 6.1b) de la Ley General Presupuestaria (tanto si se toman en consideración sus disposiciones en la Ley 11/1977, cuanto las del vigente Texto Refundido de 23 septiembre 1988; y, en efecto, en este precepto y apartado puede leerse que son Sociedades Estatales las Entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar su actividad al Ordenamiento jurídico privado).

Sin embargo, en el artículo inmediatamente anterior de la misma Ley General Presupuestaria quedan clasificados los Organismos Autónomos del Estado según su diferente carácter; tal separación normativa entre Sociedades Estatales y Organismos Autónomos nos hace suponer que se trata de Entidades diferentes, con un régimen jurídico dispar.

Pero existe un dato más revelador sobre la diferente naturaleza de Organismos Autónomos y Sociedades Estatales, y es el referente a su régimen jurídico, pues el art. 6.1. b), tantas veces citado, de la Ley General Tributaria califica a las Sociedades Estatales como Entidades de Derecho Público que por Ley hayan de ajustar su actividad al Ordenamiento jurídico privado, y éste es el caso de la SEPES.

En cambio, los Organismos Autónomos del Estado se rigen por las normas de la Ley de 26 diciembre 1958, reguladora del Régimen de las Entidades Estatales Autónomas, que, desde luego, no pueden asimilarse a las disposiciones del Ordenamiento jurídico privado, en la

medida en que su autorización ha de venir determinada por Ley, se establecen específicas disposiciones para la organización de su Hacienda, sus presupuestos deben conformarse según lo establecido en los arts. 48 y siguientes de la Ley General Presupuestaria, y, según los arts. 99 y 100 de ese mismo cuerpo normativo, debe procederse a la fiscalización de sus derechos y obligaciones.

Por todo ello, concluimos que el régimen jurídico que corresponde a los Organismos Autónomos del Estado difería del que rige para las Sociedades Estatales, por lo que tampoco podían derivarse hacia éstas las exenciones subjetivas que el sistema tributario preveía para aquéllos; primero, por la razón subjetiva que acompaña a la norma de exención que estamos considerando; segundo, porque el art. 24 de la Ley General Tributaria prohíbe la analogía en materia de exenciones y bonificaciones fiscales, y aplicar a las Sociedades Estatales esa norma de exención que queda referida a los Organismos Autónomos del Estado sería tanto como extender más allá de sus términos estrictos lo que preceptúa el art. 353.1. a) del RD Ley 781/1986.

Por todo lo cual, la exención contenida en el art. 353.1, a) del referido Texto Refundido no resultaba de aplicación a la Sociedad Estatal de Promoción y Equipamiento del Suelo, que, por ello, estaba sujeta en su calidad de contribuyente al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Cabría añadir a este respecto que el Tribunal Supremo, en numerosas sentencias -las más recientes de fecha 27 de enero de 1997, 12 de marzo de 1997 y 7 de mayo del mismo año- viene declarando que en la Administración Institucional del Estado se incluyen una serie de entes complejos conocidos como organismos autónomos, realmente singulares por su personalidad instrumental, que fueron creados por Ley 26 diciembre 1958. Al amparo de dicha Ley, fue establecida la

Gerencia de Urbanización, adscrita al Ministerio de la Vivienda por Ley 43/1959, de 30 julio, después sustituida por el Instituto Nacional de Urbanización (Decreto Ley 4/1972, de 30 junio), extinguido, a su vez, en virtud de lo dispuesto en el art. 14 del RD Ley 12/1980, de 26 septiembre.

Pero la evolución del régimen jurídico contenido en la Ley citada de entidades estatales autónomas ha propiciado modernamente la aparición de nuevas figuras jurídicas con personalidad propia: con autonomía real frente a la Administración y que se justifican para un normal desarrollo de tareas y competencias en materias comerciales, industriales y otras. Y, así, por RD 2640/1981, de 30 octubre, se creó SEPES, como entidad de Derecho Público, siendo una de las sociedades estatales previstas en la Ley General Presupuestaria 11/1977, de 4 enero, que se regirá por las normas de Derecho mercantil con sujeción al Derecho privado y a los buenos usos comerciales, incluso en las adquisiciones o disposiciones patrimoniales y contrataciones, sometiéndose a las normas comunes de Derecho privado sobre competencias y jurisdicción.

De ahí que a estas sociedades no se las pueda considerar como organismos autónomos, ya que son sujetos de características híbridas, con una doble cara: aspectos de Corporaciones de Derecho Público disfuncional y aspectos de personas jurídicas privadas.

Por otra parte, en lo que se refiere a la extensión de las exenciones tributarias reconocidas al Estado, si bien la antigua jurisprudencia declaraba la imposibilidad de aplicar las exenciones subjetivas (SSTS 21 noviembre 1977 y 3 noviembre 1979, entre otras), es lo cierto que el art. 353.1 del RD Leg. 781/1986 citado, declara exentas del pago del Impuesto de Plusvalía a los Organismos Autónomos cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga en

ellos como contribuyentes. Y aunque el RD 2640/1981 declaraba, en su art. 6º, que sería de aplicación al SEPES el régimen de tributación que correspondía al Instituto Nacional de Urbanización en el momento de su extinción, es lo cierto que tal norma por su naturaleza choca con el principio de reserva legal establecido en el art. 10.b) de la Ley General Tributaria, por lo que debe concluirse que ni la sociedad estatal es un organismo autónomo, ni goza de exención tributaria.

En conexión con el alegato ya estudiado y por lo que se refiere a la disconformidad con el pago de la cantidad correspondiente del impuesto hoy cuestionado, hubo que explicar, así mismo, al compareciente que, no exenta la SEPES del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, los propietarios adquirentes de las parcelas debían quedar sometidos a las obligaciones formales y materiales que, en relación con la liquidación controvertida, emanaban, normativamente, de la condición de sujeto pasivo sustituto.

En el escrito de queja se reconocía expresamente haber acordado la asunción de pago de todos los gastos notariales, fiscales y registrales originados por la escritura de compraventa, incluso el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, aun cuando el sujeto pasivo fuere la parte vendedora.

En este sentido, fue necesario recordar al reclamante que, en su día, había asumido voluntaria y expresamente la referida cláusula.

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. 1255 del Código Civil, que en relación con el art. 1091 del mismo cuerpo legal, faculta expresamente a los particulares para contratar o no contratar, y si se decide contratar se puede uno acoger 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.

Es decir, 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, pero 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 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 al determinar que: *"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 la empresa transmitente -SEPES- nunca pierde su condición de contribuyente, pues es, como ha quedado dicho más arriba, quien legalmente debe soportar la carga tributaria, aunque, en un momento posterior, pueda, como así lo hizo por haberlo pactado expresamente en el contrato de compraventa, trasladar la obligación de reintegrar el importe de dicho impuesto.

Finalmente, consideramos oportuno informar al reclamante sobre el hecho de que las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos han de notificarse,

necesariamente, al transmitente o enajenante por su carácter de persona obligada al pago en concepto de contribuyente principal y directo, cuya exigencia no está excluida por los pactos privados, pues éstos únicamente afectan a las propias relaciones entre ellos y no a la Administración.

Por último se le indicó que el recargo de apremio tenía su cobertura legal en lo expresamente preceptuado en el art. 46 del Reglamento General de Recaudación. Por ello, la falta de pago en los plazos reglamentarios motivaba la apertura del procedimiento recaudatorio por la vía de apremio, que la Administración dirigía contra el obligado tributario -en este caso el transmitente-.

En base a lo expuesto, entendimos que la actuación administrativa cuestionada por el reclamante se había desarrollado en términos acordes con la normativa de aplicación, no incurriendo la misma en ninguna irregularidad o contravención, razón por la que se comunicó la finalización del expediente, acordándose consecuentemente el archivo del mismo, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 21.1 de la Ley 2/94, de 9 de marzo.

## **7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor de los bienes a efectos de la cuantificación de la base imponible es, con carácter general, el valor real. Este concepto jurídico, abierto y no definido normativamente, ha dado lugar a que el Tribunal Supremo lo haya delimitado asimilando valor real a valor de mercado.

Es muy frecuente la disconformidad de los sujetos pasivos con la falta de concreción del valor real y con el hecho de que los expedientes de comprobación de valores no cumplan los requisitos

exigidos, lo que ha dado lugar a que las discrepancias en estas cuestiones, lejos de disminuir, haya aumentado. Ello incrementa, a su vez, el número de reclamaciones que se presentan en los Tribunales Económicos-Administrativos, dato particularmente preocupante tanto por los retrasos que acumulan estas instancias, como por el hecho de que un alto porcentaje de los recursos presentados sean estimados.

Las disfunciones citadas se producen no sólo en la esfera del contribuyente, sino también en la de los órganos de gestión de la Administración Autonómica, encargada de comprobar si el valor asignado por el interesado como base imponible es el citado valor real.

Viene siendo una constante, por otra parte, la remisión de escritos en los que se manifiesta, sobre todo, una disconformidad con la tardanza de la Administración Regional a la hora de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comprobatoria. Para muchos contribuyentes resulta alarmante que la Administración deje transcurrir un plazo de dos, tres o incluso más tiempo hasta iniciar la correspondiente comprobación tributaria.

Los mayores retrasos existentes en Sucesiones y Donaciones están motivados porque la gestión de este impuesto es mucho más compleja al tenerse que determinar y calcular la herencia que afecta a varios sujetos pasivos, para los que hay que efectuar requerimientos a los mismos, lo que alarga en exceso los plazos.

En el expediente registrado con el número **Q/1239/99**, el reclamante solicitaba la intervención del Procurador del Común ante la tardanza en la resolución del Recurso de Reposición interpuesto en fecha 12 de marzo de 1998 contra unas liquidaciones giradas por el Servicio Territorial de Economía y Hacienda de León.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 21.1 de la Ley 2/94, de 9 de Marzo, del Procurador del Común de Castilla y León, informamos al reclamante que con fecha 6 de octubre de 1999 había sido, finalmente, resuelto en sentido favorable a las pretensiones de los recurrentes.

No obstante, y en relación con los hechos que motivaron la iniciación de nuestras actuaciones, hicimos constar -en ejercicio de las facultades conferidas por los arts. 12.2 y 19 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo- que en la tramitación de este recurso no se había observado las previsiones del Real Decreto 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.

A la vista de lo expuesto, esta Institución no pudo pasar por alto una situación como la descrita que evidenciaba a todas luces una quiebra total de los principios de economía, celeridad y eficacia que debía presidir la actuación de toda Administración Pública -pues se había tardado más de 1 año y 6 meses en dictarse la 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, y en especial con el art. 12.2 de la

mencionada Ley 2/94, resultó obligado efectuar un Recordatorio de deberes legales, para que en lo sucesivo se diera cumplimiento a los plazos legalmente establecidos, como máxima garantía para los ciudadanos.

Con fecha 15 de febrero de 2000 fue aceptado nuestro Recordatorio de Deberes Legales, si bien el Delegado Territorial nos hacía saber que, a veces, el volumen de expedientes impedía conseguir el objetivo de cumplir la normativa vigente. No obstante seguirían trabajando para que, en el futuro, no volvieran a producirse situaciones similares a la que originó la queja.

Es cierto que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se ha visto afectada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyendo un avance en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria. Así, una de las novedades más significativas de esta Ley es, sin duda, el nuevo plazo de prescripción de cuatro años (antes de cinco) del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación que comienza a contarse, para determinar la deuda sucesoria, desde el día en que finaliza el plazo de presentación -seis meses- del documento, declaración o declaración-liquidación.

No obstante ello, deberían tomarse medidas para la agilización de la actividad administrativa, lo que sin duda redundaría en beneficio de los ciudadanos.

Ejemplo de ello lo constituye el expediente **Q/452/99**. En el mismo se recurría a esta Institución para que intercediéramos ante la Administración Tributaria al objeto de agilizar la tramitación de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo,

de la documentación aportada se pudo constatar que la declaración había sido presentada ante la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León de Burgos en fecha 22 de enero de 1999.

En estos supuestos se opta por explicar al ciudadano el mecanismo legal existente al efecto. Así se precisó que es característico de la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la posibilidad concedida a los sujetos pasivos de elegir entre dos distintos procedimientos para realizar el pago del impuesto:

a) El tradicional, de presentación de documentos ante la Administración Tributaria competente para que ésta proceda a la liquidación del impuesto.

b) La autoliquidación -presentación de una declaración-liquidación, en modelo oficial-. En este caso deben practicarse las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda y acompañar el documento en el que se contenga o constate el hecho imponible. El importe de la autodeclaración ha de ser ingresado en el plazo de seis meses a contar desde el fallecimiento del causante.

En el supuesto planteado por la reclamante se había optado por la primera de las posibilidades, es decir, la declaración tributaria. Esta declaración es, en principio, un «acto de gestión tributaria» realizado por el sujeto pasivo, según sancionan los arts. 101 y siguientes del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo.

En efecto, en sus arts. 101 y 102, la LGT señala que entraña una manifestación o reconocimiento del sujeto pasivo (aunque ello no implique la aceptación de la procedencia del gravamen -punto 2 del último de dichos preceptos-) de ciertos datos o de circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el

comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye, tras la comprobación e investigación pertinentes (arts. 109 y siguientes), mediante una liquidación que, finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria.

Por ello el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es de 4 años. Dicho plazo comienza a contarse, para determinar la deuda, desde el día en que finaliza el plazo de presentación (seis meses) de la declaración.

Estos hechos fueron puestos en conocimiento del reclamante, procediéndose al cierre del expediente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 21.1 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo.

## **8. Tasas**

De entre las reclamaciones presentadas destacamos el expediente **Q/598/99**, en el que el reclamante denunciaba al Ayuntamiento de Ávila por actuar incorrectamente al haber iniciado el procedimiento de embargo por presunto impago de unos recibos referidos a los conceptos de Tasa de Basura -2º semestre de 1996 y 1º semestre de 1997-.

Examinada con todo detenimiento la documentación aportada por el firmante, se iniciaron las actuaciones tendentes al esclarecimiento del supuesto denunciado. Para ello, con carácter preliminar, se solicitó un informe a la referida Corporación mediante escrito en el que destacábamos que, según los antecedentes manejados, el sujeto pasivo acreditaba haber cumplido la obligación formal de domiciliación bancaria de los correspondientes recibos. No obstante lo cual los sucesivos pagos no habían sido cargados para su pago,

circunstancia que puso en conocimiento del Servicio de Recaudación en fecha 18 de diciembre de 1998, sin que tales precisiones hubieran sido atendidas.

A la vista de la información suministrada por el Ayuntamiento de Ávila, y para evitar, en lo sucesivo, la reproducción de las circunstancias como las que determinaron la tramitación del presente expediente, se formuló Recordatorio de Deberes Legales de los principios que deben presidir la actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones con los ciudadanos, y como máxima garantía de sus derechos e intereses. Servicio que ha de prestarse con la máxima eficacia, eficiencia y con una gestión de calidad que ocasione el menor coste posible.

En el presente caso, el fallo vino determinado por un error informático achacable al Servicio de Recaudación por el cual la domiciliación bancaria introducida en el ordenador no había quedado grabada para el siguiente periodo de cobro.

Estudiado el informe emitido por el Ayuntamiento hoy cuestionado consideramos oportuno recordar lo previsto en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LHL). El art. 14. 2. L) de la citada LHL establece que: *«el recurso será resuelto en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación... La denegación presunta no exime de la obligación de resolver el recurso.»*

Por su parte, el art. 14. 2. M) y N) perpetúan respectivamente lo siguiente: *«dicha resolución, que será siempre motivada, contendrá una sucinta referencia a los hechos y a las alegaciones del recurrente, y expresará de forma clara las razones por las que se confirma o revoca total o parcialmente el acto impugnado»;* *«la resolución expresa deberá ser notificada al recurrente y a los demás interesados,*

*si los hubiera, en el plazo máximo de diez días desde que aquél se produzca».*

El tiempo transcurrido desde que se puso, por primera vez, en conocimiento de esa Administración la anomalía detectada -2 septiembre 1997- reiterada mediante escrito de reclamación -18 diciembre 98-, hasta la adopción del acuerdo de subsanación más arriba referenciado -16 abril de 1999-, evidenciaba un modo de actuar completamente contrario a los principios de economía, celeridad y eficacia que debe presidir la actuación de las administraciones públicas, y más concretamente en cuanto a la ordenación del procedimiento (arts. 74 y 75 de la Ley 30/1990, de 26 de noviembre).

Obligación estrechamente vinculada con el derecho de los ciudadanos de obtener una respuesta expresa, no cualquier respuesta, sino la adecuada, según los principios que proclama el art. 9.3 y las exigencias constitucionales recogidas en el número 1 del art. 103 de la Constitución Española, 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.

Así pues, esta Institución no pudo pasar por alto una situación como la descrita, 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 artículo citado, y en especial con el art. 12.2 de la mencionada Ley 2/94, resultó obligado evocar, asimismo, el contenido del art. 42.1 de la Ley 30/92, modificado recientemente por la Ley 4/1999, a saber: *«La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación...».*

En el expediente **Q/1816/98** se hace alusión a la solicitud de copia compulsada de todos y cada uno de los documentos que integran el expediente de licencia para la apertura de Tanatorio en Laguna de Duero. Según manifestaciones del reclamante, "se condiciona su pretensión al previo pago de dichas fotocopias a un precio de 25 pesetas la unidad, lo cual supone un precio de 84.900 pesetas" (a juicio del mismo, quintuplica el ordinario en establecimientos con ánimo de lucro). Laguna de Duero. Valladolid.

Debe de partirse, en primer lugar, de que en el documento "Relación e imputación costes fotocopiadora. Ordenanza de expedición de documentos para 1997", si bien se realiza la distinción entre los costes fijos (adquisición y amortización) y los costes variables éstos últimos, simplemente, se estiman en 13 pesetas por unidad sin concretarse los estudios sobre mantenimiento, folios, toner o tinta de impresión, averías y piezas no incluidas en el mantenimiento, suministro eléctrico, gastos telefónicos, personal directamente afecto a la realización de las fotocopias y gastos financieros.

Pero es más, pese a haberse fijado en el citado documento un coste por unidad de 15,94 pesetas, se contempla en la Ordenanza la cantidad de 25 pesetas (art. 7, epígrafe 3º).

Lo cierto es que ha venido reproduciéndose en los sucesivos textos legales la necesidad de que las tasas se orienten en función del principio de equivalencia de modo que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no exceda en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate (art. 24.2 de la Ley 39/1988).

Como consecuencia de ello, el art. 24.2 de la Ley de Haciendas Locales establece que para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los

de carácter financiero, amortización y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa.

Por otro lado, el art. 25 establece que los acuerdos de establecimiento de tasas para financiar total o parcialmente los nuevos servicios deberán adoptarse a la vista de informes técnico económicos en los que se ponga de manifiesto la previsible cobertura del coste de aquellos.

Sin embargo, y aunque de la lectura del mencionado precepto legal parece desprenderse que el requisito de la memoria económico-financiera resulta preceptivo en el ámbito de la Hacienda Local solamente cuando se trate de tasas de nueva implantación, es lo cierto, y así ha sido reconocido por la Jurisprudencia, que razones de equidad y prudencia en la toma de decisiones aconsejan su cumplimiento, incluso cuando se trate de la modificación de la cuantía de las tasas.

Por todo ello, se remitió con fecha 13 de julio de 1999 el siguiente Recordatorio de Deberes Legales al Ayuntamiento de Laguna de Duero:

"Que por parte de la Corporación que V.I preside:

1.- Se tenga en cuenta en la modificación de la Ordenanza Reguladora de la tasa el principio de equivalencia, de modo que el importe de la misma no exceda en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad.

2.- Que con carácter previo se elabore el correspondiente informe técnico económico en el que se relacionen los gastos fijos y variables concretando los estudios sobre estos últimos. Todo ello a fin de hacer efectivo el derecho de los

administrados a reclamar y el cumplimiento por los tribunales de su potestad de control de la legalidad de la actuación administrativa".

El referido recordatorio fue aceptado con fecha 15 de noviembre de 1999.

En el expediente **Q/301/99** se hace alusión a una vivienda de Palencia. Según manifestaciones del reclamante:

"1.-Con fecha 13 de Agosto de 1997 adquirí por compraventa a Caja Madrid la vivienda en cuestión.

2.-El titular anterior mantenía una deuda con el Ayuntamiento por consumos de agua de más de cien mil pesetas.

3.-Cada recibo que pretendo hacer efectivo se pretende incrementar en la cuantía del anterior titular y, al producirse la negativa de pago de la totalidad, no así el pago del recibo corriente, transcurre el plazo de pago en período voluntario.

4.-Al intentar pagar en vía de apremio ocurre lo mismo con lo que se me niega la posibilidad de pagar".

Debe de partirse de que el interesado adquirió la vivienda de que se trata en escritura pública de fecha 13 de agosto de 1997, desconociendo esta Institución si en alguna de sus cláusulas existe prevención relativa a los derechos, tasas o impuestos de cuenta del adquirente así como el contenido de la ordenanza vigente en la fecha de adquisición sobre la responsabilidad del nuevo ocupante.

Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre las Entidades Locales podrán establecer tasas por la prestación de servicios públicos o la realización

de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. Y continúa el apartado 2 del citado precepto legal estableciendo que se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios (...).

Ello quiere decir que para que la prestación de un servicio pueda ser sufragada mediante tasas es necesario, entre otras cosas, que beneficie al supuesto sujeto pasivo de una forma particularizada. Y de ello debe deducirse que el nuevo propietario de una vivienda no está sujeto a las tasas devengadas por un servicio que benefició a otra persona diferente. O, en otras palabras, que el interesado sólo debe satisfacer su consumo y no el efectuado por los titulares anteriores.

Por lo tanto, lo procedente será girar liquidaciones según Ordenanza a los anteriores transmitentes, sin que proceda exigir al adquirente lo que debieron satisfacer los precedentes titulares del inmueble y usuarios del suministro. Y ello por considerar que no realiza el hecho imponible de las tasas la persona que no consume el agua -durante el tiempo que no ha sido titular de la vivienda-.

Por todo ello, esta Institución remitió el siguiente Recordatorio de Deberes Legales de fecha 15 de julio de 1999 al Ayuntamiento de Palencia:

"Que por parte de la Corporación que V.I preside:

Se proceda a girar liquidaciones, según Ordenanza, al anterior(s) transmitente(s) del inmueble exigiendo al adquirente las cantidades a él imputables y anulando las que debieron

satisfacer los precedentes titulares del inmueble y usuarios del suministro".

El referido Recordatorio fue aceptado mediante escrito con fecha de entrada 9 de febrero de 2000 en el que textualmente se manifiesta: "Se ha remitido el expediente al Servicio Municipal de Recaudación desde donde se me ha informado que el criterio recogido en el Recordatorio de V.I. es el aplicado con carácter general para todos los supuestos en que se produce la transmisión de un inmueble, salvo cuando se haya realizado anotación de embargo en el Registro de la Propiedad por los débitos del contribuyente abonado o del propietario arrendador, por haber devenido en sustituto de conformidad con lo establecido en el art. 23.2 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, circunstancia que no concurre en este supuesto, en el cual, el adquirente del inmueble es ajeno a cualquier relación anterior y no consta anotación alguna de embargo; por lo que interpreto que se trata de un procedimiento seguido erróneamente".

En el expediente **Q/1075/99** se denuncian, según manifestaciones del reclamante, "irregularidades en el calendario de cobros de agua". Salamanca.

En concreto:

1.- 1º trimestre 98 (Desde 24/04/98 a 22/06/98). Se cargan las domiciliaciones antes de la publicación.

2.- 3º trimestre 98 (Desde 19/10/98 a 21/12/98). Se aprueban los padrones del año 97 y 98; Se inicia el periodo voluntario antes de la firma del anuncio de cobranza.

3.- 4º trimestre 98 (Desde 01/02/99 a 31/03/99). Se cargan las domiciliaciones antes del inicio formal del periodo y casi un mes antes de su publicación.

4.-1º trimestre 99 (Desde 09/04/99 a 08/06/99). Se cambia la fecha de cobranza respecto al año anterior.

Lo cierto es que en el escrito remitido por la Corporación Municipal textualmente se señala por que "Son ciertos los hechos enumerados en los puntos 1, 2, 3 y 4".

Con relación a las manifestaciones anteriores se han puesto en conocimiento del Ayuntamiento de Salamanca las siguientes consideraciones:

La LGT, en su art. 124.3, contempla la posibilidad de que determinados actos de liquidación adquieran plena eficacia mediante su publicación a través de edictos. En particular, dicho precepto hace referencia a los tributos de cobro periódico por recibo en los que, tras una primera notificación al sujeto pasivo de forma personal y directa de la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, las sucesivas liquidaciones pueden notificarse colectivamente mediante edictos que así lo adviertan.

Sin embargo, la jurisdicción contenciosa se ha ocupado con gran profusión del tema de las notificaciones edictales, elaborando en torno a las mismas un cuerpo de doctrina en el que se matiza el automatismo introducido en este punto por el art. 124.3 de la LGT y se restringe la posibilidad otorgada a la Administración de proceder a expedir notificaciones colectivas.

De acuerdo con estos postulados el Alto Tribunal entiende que la notificación edictal es un remedio excepcional y supletorio al que

sólo cabe acudir cuando exista identidad de las segundas y ulteriores liquidaciones que se pretendan notificar colectivamente con las anteriores sin variación en los elementos esenciales: lugar, tiempo y forma de cumplimiento.

Concretamente, una STSJ de Canarias advierte que el cambio de periodo voluntario de pago que implica un adelantamiento o acortamiento respecto a ejercicios anteriores excluye la posibilidad de la notificación por edictos. Sin embargo, aunque la Jurisprudencia no se ha pronunciado expresamente en relación con la cuestión relativa a las alteraciones del periodo voluntario de pago que implican un retraso respecto al establecido en ejercicios anteriores (y que benefician al sujeto pasivo), ha considerado la doctrina que la puesta en conocimiento del obligado de las liquidaciones en que se contienen estas alteraciones no exige la notificación individual.

Pero es que, además, debe tenerse en cuenta que el artículo 60.2 de la LRJAP-PAC dispone que la publicación de un acto administrativo deberá contener los mismos elementos que se prevén para la notificación personal (texto íntegro del acto, indicación de los recursos que procedan...). En tal sentido resulta por lo tanto imprescindible que en el anuncio que se publica conste la mención de los elementos esenciales, medios de impugnación que pueden ser ejercidos y, lógicamente, lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

Además, la validez de este sistema de notificación colectiva requiere la publicación conjunta del anuncio en el tablón de edictos del Ayuntamiento que reclama el cobro de la exacción periódica por recibo y en el BOP (art. 59.4 párrafo 3º LRJAP-PAC). Este requisito de publicidad ha sido exigido explícitamente tanto por la doctrina mayoritaria como por la Jurisprudencia, aun cuando el citado precepto

está haciendo referencia a las notificaciones por edictos previstas para los casos en los que el interesado sea desconocido o se halle en paradero ignorado).

Y es precisamente la notificación edictal de la liquidación correspondiente al tributo de cobro periódico la que abre simultáneamente el plazo para su ingreso y el plazo para recurrir. A estos efectos el día inicial para el cómputo de estos plazos es el siguiente a aquel en que concluye la exposición pública del edicto en el Ayuntamiento o al de la publicación del mismo en el periódico oficial pertinente (debiendo adoptarse la solución más favorable al derecho del administrado en lo supuestos en que no se produzca de forma simultánea la notificación edictal y la publicación y ante la duda de cual de las dos fechas deberá tomarse en cuenta para determinar el comienzo de la eficacia del acto de liquidación tributaria).

Con fecha 8 de octubre de 1999 se remitió al Ayuntamiento de Salamanca Recordatorio de Deberes Legales (que fue aceptado con fecha 23 de febrero de 2000).

Con el siguiente contenido:

"Que por parte de la Corporación que V.I. preside, y en actuaciones sucesivas de la misma, se proceda de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores a fin de evitar, en todos los casos, la indefensión de los contribuyentes".

Con relación al servicio de basuras debe indicarse que es similar al domiciliario de aguas con la diferencia de que en este puede distinguirse -en las tarifas- la cantidad correspondiente al hecho de contar con tal suministro de la que corresponde al consumo efectivo mientras que en aquel la tarifa suele ser única ya que técnica y económicamente no resulta viable instalar contenedores de consumo (si

bien se suele diferenciar entre locales de negocio y viviendas y dentro de los primeros, entre ciertas actividades con mayor o menor capacidad de generación de residuos).

Con ello queremos decir que la efectiva prestación del servicio puede darse aunque el interesado no llegue a ocupar el inmueble. Así, mientras la Corporación esté dotando a la zona de contenedores de recogida de basuras con una capacidad en la que se cuente con la hipotética generación de residuos por los ocupantes del inmueble, ha de entenderse que el servicio se está prestando aunque no se llegue a depositar una bolsa de basura.

Ello quiere decir, a juicio de esta Institución, que para eximirse del pago de la tasa de basura sería preciso la acreditación suficiente de que el inmueble en cuestión no es apto para ser utilizado, ya que es muy difícil controlar si un fin de semana o en los días de vacaciones una vivienda ha sido ocupada .

Y si el inmueble en cuestión no es apto para ser utilizado no cabe exigir la tasa porque, pese a la declaración de recepción obligatoria, el servicio no puede prestarse. Aquí se incluirían las viviendas de imposible utilización inmediata por no disponer de licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad, por encontrarse dadas de baja en los servicios de suministro de electricidad, gas y teléfono, por la situación declarada de ruina del edificio desocupado... En estos casos, cuando se acredite que el inmueble no es utilizable, no debe liquidarse la tasa ya que sería injusto que una persona que no puede habitar su casa se le cobre la tasa por un servicio del que no puede beneficiarse.

Respecto a esta cuestión interesa destacar el expediente **Q/330/99**. Según resulta de la documentación remitida por el Ayuntamiento de Villaquilambre (León) la Ordenanza Reguladora de la

Tasa por el Servicio de Recogida Domiciliaria de Basuras o Residuos Sólidos Urbanos contiene un art., el 3.2, en el que textualmente se señala que "la obligación de contribuir nace con la prestación del servicio por tener la condición de obligatoria y general, entendiéndose utilizado por el hecho de que el Ayuntamiento lo tenga establecido, no siendo admisible la alegación de que pisos o locales permanecen cerrados o inutilizados para eximirse del pago de la presente tasa".

Por este motivo, y con base en los argumentos anteriores, con fecha 10 de mayo de 1999 se remitió al Ayuntamiento Recordatorio de Deberes Legales que fue aceptado por el mismo (con fecha 17 de junio de 1999) y en virtud del cual se instaba a la Corporación Municipal a Modificar la Ordenanza Reguladora de la Tasa por el Servicio de Recogida Domiciliaria de Basuras o Residuos Sólidos Urbanos y, concretamente, su art. 3.2 excluyendo en consecuencia a los pisos y locales de imposible utilización inmediata por no disponer de licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad, por encontrarse dadas de baja en los servicios de suministro de electricidad, gas y teléfono, por la situación declarada de ruina del edificio desocupado, etc.

## **GASTOS PREFERENTES**

En el expediente **Q/333/99** se hace alusión a la presunta deuda que el Ayuntamiento de Toro mantiene con una empresa suministradora de material de oficina. Según manifestaciones del reclamante, "Con fecha 29 de abril de 1998 nos abonaron, mediante transferencia bancaria, 500.000 pesetas, por lo que adeudan a la entidad que represento la cantidad de 1.024.720 pesetas, sin que hasta la fecha hayan liquidado la deuda, pese a que les fue remitido vía fax el día 8 de junio de 1998 el estado de cuentas".

Analizado el escrito remitido por el Ayuntamiento de Toro a esta Institución resulta que de su contenido se desprende que "se encuentran reconocidas obligaciones por importe de 1.024.720 pesetas, estando aún pendientes de pago debido a los actuales problemas de liquidez que sufre el Ayuntamiento, de modo que tan pronto como se solventen se procederá al pago de la mencionada deuda".

Respecto a esta cuestión debe tenerse en cuenta que de conformidad con el art. 168 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales la expedición de las órdenes de pago habrá de acomodarse al plan de disposición de Fondos de la Tesorería que se establezca por el Presidente que, en todo caso, deberá recoger la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores.

Es decir, en el presente artículo se establece expresamente la prioridad de los gastos de personal y de los procedentes de ejercicios anteriores siendo el resto de los criterios a aplicar los establecidos en la nueva figura del Plan de Disposición de Fondos (planificación de los gastos que han de producirse a lo largo del ejercicio según las disponibilidades de la Tesorería y de acuerdo con los flujos previstos de ingresos).

Por todo ello, esta Institución remitió al Ayuntamiento de Toro Recordatorio de Deberes Legales de fecha 22 de junio de 1999 . En los siguientes términos:

"Que por parte de la Corporación que V.I preside se tenga en cuenta el carácter de gasto preferente que tienen las deudas contraídas en ejercicios anteriores a efectos de que en las expediciones de órdenes de pago con cargo a los presupuestos municipales se considere esta condición para otorgarles la consiguiente prioridad. Todo ello a tenor de lo establecido en el

art. 168 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales".

El referido recordatorio fue aceptado por la Corporación Municipal con fecha 16 de diciembre de 1999.

## **PROCEDIMIENTO ECONÓMICO ADMINISTRATIVO**

Al igual que en los ejercicios anteriores, el mayor número de quejas tramitadas en ese epígrafe ha tenido por objeto los expedientes de comprobación de valor efectuados por la Consejería de Economía y Hacienda (Q/300/99, Q/641/99, Q/677/99, Q/840/99, Q/930/99, Q/933/99, Q/1239/99, Q/1189/99, Q/1271/99, Q/1865/99, Q/1960/99 entre otros).

Es cierto que la valoración de los bienes inmuebles no es un problema exclusivo de nuestra Comunidad Autónoma. La problemática que suscita actualmente la actividad de comprobación de valor de los bienes inmuebles transmitidos viene determinada, esencialmente, por la dificultad que encierra la determinación del valor real, dada la indefinición y ambigüedad del mismo, y por la carga complementaria que se genera en caso de incurrir en los requisitos determinados para la aplicación de la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, hoy incorporada al Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En este sentido se señala que el legislador ha expresado claramente que constituye la base imponible de este impuesto "el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda", mas no ha definido el concepto de valor real, ni los criterios o reglas que deben de observarse para su fijación, dejando, de este modo, a la

Administración y a los contribuyentes la difícil responsabilidad de cuantificar un valor que, por su propia naturaleza, es indeterminado.

Resulta absolutamente necesario, en aras de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, que la Administración Autonómica adopte un sistema de valoración unitario para todo su territorio que contenga unos criterios objetivos de valoración para poner fin a la actual disparidad valorativa en función de la subjetividad del técnico de la Administración.

Insistimos en la necesaria adopción de un sistema objetivo de valoración que permita conocer previamente a los contribuyentes el importe del valor real. Así como la necesidad de que las valoraciones efectuadas por los técnicos competentes deban ser suficientemente razonados y fundados, toda vez que esa motivación permitirá conocer con certeza y exactitud el criterio técnico aplicado.

Esta exigencia de motivación viene determinada por el art. 121.2 de la Ley General Tributaria donde se establece que "el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven". De este modo, la ausencia de suficiente motivación constituye una vulneración del citado precepto susceptible de producir una efectiva indefensión, conculcando, así, el art. 24 de la Constitución Española, puesto que el desconocimiento de los criterios de valoración impide que el sujeto pasivo tenga elementos de juicio para aceptar fundadamente la valoración o para impugnarla o defenderse.

Por otra parte hemos de dejar señalado que las quejas recibidas durante 1999 relacionadas con la actuación de los Tribunales económico-administrativos están motivadas, en su gran mayoría, por la

inobservancia del plazo de un año establecido para la resolución de estas reclamaciones (Q/839/99, Q/930/99, Q/1450/99, Q/1599/99).

Cuestión distinta fue lo cuestionado en los expedientes tramitados bajo los números Q/1270/99 y Q/1271/99. En éstos, los reclamantes mostraban su disconformidad ante la inadmisión a trámite de una Reclamación Económico-Administrativo, y por tanto de la suspensión del pago interesado, dejando como único recurso la interposición del recurso Contencioso-Administrativo.

Antes de expresarles la valoración a que habíamos llegado en relación con el asunto planteado, consideramos necesario precisarles las funciones que el Procurador del Común tiene encomendadas, por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo; y, ello porque la intervención del Procurador del Común sólo resulta posible cuando concurra el doble requisito de una previa actuación administrativa irregular que de alguna manera impida o limite indebidamente el ejercicio de los derechos cuya defensa tiene atribuida, y que dicha actuación -u omisión- sea imputable a un órgano administrativo perteneciente a nuestra Comunidad Autónoma.

Ya en cuanto al fondo, esta Institución consideró no procedente la intervención solicitada al respecto por cuanto que la Administración había procedido a aplicar la normativa vigente.

En efecto, la legislación aplicable al asunto que nos ocupa encuentra su regulación en el Reglamento del Procedimiento Económico Administrativo aprobado por el Real Decreto 391/1996. El art. 76.12 establece que el Tribunal Económico-Administrativo Regional rechazará las solicitudes de suspensión cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del mismo, que no concurren los requisitos legales o no resulten acreditados, o, cuando sean necesarias, las garantías ofrecidas fueren

jurídica o económicamente insuficientes para asegurar la efectividad del acto de suspensión.

Así las cosas, continúa el precepto, el Tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión la cual será notificada al interesado y al órgano competente, y que no admitirá recurso en vía administrativa.

En otro orden de consideraciones, resultó necesario matizar, por lo que al derecho de tutela judicial efectiva se refiere, que conforme reiterada jurisprudencia constitucional (cfr., entre otras, la STC 197/1988, de 24 octubre) el derecho a la tutela judicial efectiva tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, siendo los Jueces y Tribunales los únicos llamados a otorgarla y los únicos, por tanto, a quienes cabe imputar su violación.

Partiendo de este planteamiento, en la resolución administrativa dictada el 29 de junio de 1999 por el Tribunal Económico-Administrativo, no se había observado el efecto impeditivo u obstaculizador del referido derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pues la misma advertía de la posibilidad de interponer contra ella el oportuno Recurso Contencioso-Administrativo ante la Sala de dicha jurisdicción de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en el plazo de dos meses a partir del día siguiente de la fecha de su notificación; dejando abierta la vía a la impugnación jurisdiccional. En consecuencia no podía estimarse que se hubiera generado indefensión alguna en el trámite del procedimiento.

## **DEVOLUCIONES**

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.

Ciertamente este plazo de resolución no es respetado por la Administración. Ejemplo de ello lo constituye la queja registrada con el número **Q/2162/98** en la que pudimos comprobar la demora injustificada del Servicio Territorial de Economía y Hacienda (de Valladolid) en la resolución de la Reclamación de Devolución de Ingresos Indebidos, interpuesta por la interesada en fecha 12 de enero de 1998

En defensa de sus intereses la compareciente esgrimía que el referido expediente se había iniciado como consecuencia de haber realizado erróneamente el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -por importe de 8.700 pesetas-, cuando según le constaba dicho impuesto había sido ingresado por su padre, incurriendo tal operación en una clara duplicidad impositiva en el pago por dicho concepto tributario.

Admitida a trámite su queja dimos traslado de la misma a la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, con el fin de obtener información suficiente acerca del asunto sometido a nuestra consideración.

Pues bien, tras las diversas gestiones realizadas, la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, en Valladolid, en su contestación, nos indicó que procederían de inmediato a su devolución. No obstante, estudiado detenidamente el informe emitido al efecto, consideramos necesario recordar a la citada corporación lo previsto en la Orden Ministerial 22 de marzo de 1991, que desarrolla el Real

Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del Procedimiento de Ingresos Indevidos.

En efecto, el artículo sexto de la citada norma establece que: *«en un plazo no superior a tres meses desde la iniciación del expediente, el órgano competente dictará resolución, acordando el derecho o no a la devolución, y practicará su notificación al interesado.»*

El excesivo tiempo transcurrido desde el momento de iniciación del procedimiento -enero de 1998- hasta la adopción del acuerdo de devolución de los ingresos indebidamente cobrados -febrero 1999- evidenciaba un modo de actuar completamente contrario a los principios de economía, celeridad y eficacia que deben presidir la actuación de las administraciones públicas, y más concretamente en cuanto a la ordenación del procedimiento (arts. 74. y 75 de la Ley 30/1990, de 26 de noviembre).

En consecuencia, de conformidad con el art. 19 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo, reguladora del Procurador del Común, se procedió a efectuar un Recordatorio de deberes legales y de los principios que deben presidir la actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones con los ciudadanos, como máxima garantía de sus derechos e intereses, para evitar, en lo sucesivo, la reproducción de las circunstancias como las que determinaron la irregular prolongación del expediente de devolución de ingresos indevidos.

En contestación a nuestra Resolución recibimos la siguiente comunicación:

"El Servicio Territorial de Economía y Hacienda de esta Delegación Territorial dio traslado del mismo a la Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario de Medina de Rioseco,

responsable de la tramitación del expediente origen de la queja. Dicha tramitación viene siendo encomendada a los Registradores de la Propiedad por el art. 76 del Real Decreto 3494/1981, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se ha mantenido en esta Comunidad Autónoma en virtud del Decreto 346/1991, de 19 de diciembre, por el que se encomiendan a las Oficinas de Distrito Hipotecario a cargo de Registradores de la Propiedad funciones de Gestión y Liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así mismo he de manifestarle que es voluntad de este Centro Directivo realizar los esfuerzos necesarios para asumir el cumplimiento de sus Recordatorios Legales cuando el objeto o sujeto afectado por los mismos están dentro de su ámbito competencial".

Por último destacamos el expediente **Q/605/99**, en el que se sometía a nuestra consideración la procedencia del sistema de compensación practicado por la Oficina Liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Alba de Tormes de la Junta de Castilla y León, en un expediente de devolución de ingresos indebidos (en cumplimiento de una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León).

A este respecto se le indicó que la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias aparece regulada en el Capítulo II, del Título II del Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, cuyo art. 63, apartado 3, permite compensar las deudas tributarias, cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra.

Según los arts. 1195 y 1202 del Código Civil, la compensación extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de las otras.

En este sentido debemos tener en cuenta, además, que el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, dispone en su art. 12 que «la devolución por compensación podrá realizarse a petición del interesado o de oficio por los órganos competentes de acuerdo con el procedimiento establecido en el Reglamento General de Recaudación».

Procede distinguir, llegado a este punto, entre el procedimiento de reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, que debe culminar siempre por razones jurídicas y de congruencia lógica, en el acuerdo de la devolución de la totalidad de las cantidades ingresadas indebidamente, y el procedimiento de ejecución que puede desembocar en el pago en dinero del total, o en la extinción por compensación de la parte concurrente de los créditos y débitos.

Por consiguiente, resultaba incuestionable la procedencia de la compensación que en su caso se adoptase porque el art. 12 del Real Decreto 1163/1990, que aprueba el Reglamento para la Devolución de Ingresos Indebidos, acepta la compensación como uno de los medios de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria remitiendo al procedimiento establecido en el Reglamento General de Recaudación, cuyo art. 63.3 establece, precisamente, que *«cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada»*.

El precepto supone que la nueva liquidación es superior a la anulada, pero también puede ocurrir lo contrario, y así el art. 68 del mismo reglamento considera los distintos supuestos que pueden plantearse, resolviéndolos por la extinción de las respectivas deudas y créditos si unas y otras fueran concurrentes, por la continuación del procedimiento de cobro, en el régimen ordinario o de apremio que corresponda, si la deuda excediera del crédito, o acordando la devolución al interesado de la parte de su crédito que fuere superior a la deuda.