

Consell Tributari

Expedient: 952/97

El Consell Tributari, reunit en sessió de 14 de desembre de 1998, ha pres coneixement del recurs presentat per la Sra. M.C.M.C., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, i ha adoptat el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- Amb data 30 d'abril de 1996, la Sra. M.C.M.C., amb DNI número ... i amb domicili en aquesta ciutat, carrer ..., n. ..., interposà un recurs d'alçada contra la provisió de constrenyiment relativa a l'arbitri sobre la radicació dels exercicis 1989, 1990 i 1991, i taxa d'escombraries dels exercicis 1991 i 1992, meritats en relació amb el local situat en el carrer ..., n. ..., amb un import total que ascendeix a 2.790.112 ptes.

2.- La recurrent al·lega que les liquidacions es refereixen a un local destinat a aparcament, de propietat municipal, que forma part del Mercat del Carmel. Diu també que és concessionària de la seva explotació i que ha recorregut les liquidacions impugnades davant el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (recurs número 1.140/95).

Així mateix, indica que en la provisió de constrenyiment que ara es notifica, s'han modificat indegudament i a l'alça les quotes a què es fa referència, cosa que suposa la seva nul·litat de ple dret. En conseqüència sol·licita que, sense perjudici que es declari la nul·litat de la provisió de constrenyiment impugnada, es disposi l'acumulació d'aquest recurs i dels documents que també s'adjunten al recurs contenciós administratiu número 1.140/95, secció 1a de la Sala del Contenciós Administratiu del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya.

3.- La Unitat Operativa de Recursos Jurídics informa que dels antecedents incorporats a l'expedient es desprèn que els càrrecs consignats en la provisió de constrenyiment impugnada procedeixen d'una liquidació emesa per la Inspecció d'Hisenda municipal, recorreguda en alçada per la interessada; recurs que fou estimat parcialment en data 13 de juny de 1994, en el sentit d'anul·lar, perquè havien prescrit, els càrrecs de radicació y escombraries de 1988.

En execució d'aquesta resolució s'emeteren dues liquidacions, números AR/...1054 i SL/...1055, que com que resultaren impagades un cop transcorregut el període voluntari de pagament, han donat lloc a la provisió de constrenyiment ara impugnada.

Aquesta provisió de constrenyiment no suposa cap increment de les quotes liquidades per la Inspecció, atès que els conceptes "import/interès" que apareixen en la notificació es corresponen respectivament amb l'import global de quota, interessos i sancions fixats en exercici de la citada resolució municipal, i amb l'import dels interessos meritats en execució de les anteriors liquidacions pel fet que han resultat impagades en període voluntari, a l'empara de l'article 127 de la Llei general tributària, per la qual cosa es proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- En el present recurs s'impugna la provisió de constrenyiment relativa a diversos conceptes tributaris liquidats amb motiu d'una acta d'inspecció firmada de conformitat per la recurrent, i recorreguda posteriorment mitjançant un recurs d'alçada (expedient número 512/93), que fou parcialment estimat per l'Ajuntament, seguint la proposta d'aquest Consell Tributari, en el sentit de declarar extingides per prescripció les quotes liquidades de l'arbitri sobre la radicació i de la taxa de neteja de l'any 1988, i confirmar la resta de les liquidacions impugnades.

Aquesta resolució ha estat objecte de recurs contenciós administratiu davant el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (recurs número 1.140/95, secció 1a de la Sala del Contenciós Administratiu), sense que, fins ara, el Tribunal hagi resolt suspendre l'execució de les liquidacions afectades, cosa que obliga a l'Administració municipal a prosseguir la gestió recaptadora d'aquests deutes, d'acord amb el que preveu l'article 129.2 de la Llei general tributària.

Segon.- En segon lloc, s'ha de tenir en compte que l'article 138 de la Llei general tributària limita els motius d'oposició a la via de constrenyiment als següents: a) pagament o extinció del deute; b) prescripció; c) ajornament, i d) falta de notificació de la liquidació o anul·lació o suspensió d'aquesta i falta de notificació de la provisió de constrenyiment.

En el cas present el motiu d'oposició al·legat és la disconformitat amb la quantia de els liquidacions constretes, tema que no es pot examinar en aquest recurs d'acord amb l'article 138 de la Llei general tributària.

No obstant això, aquesta disconformitat prové d'una modificació a l'alça en la provisió de constrenyiment que ara se li torna a notificar, cosa que, si és cert, comportaria la nul·litat de la provisió citada per falta de coincidència amb les liquidacions de les quals porta causa.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que l'article 127.3 de la Llei general tributària estableix que el procediment de constrenyiment s'ha d'iniciar mitjançant la provisió notificada al deutor en la qual s'identifica el deute pendent i es requereix que s'efectuï el pagament amb el recàrrec corresponent, per la qual cosa també la incorrecta identificació del deute pendent determina la nul·litat d'aquesta provisió.

Tercer.- Si entrem en la qüestió que s'acaba d'assenyalar, s'observa que les liquidacions constretes, tal i com indica en el seu informe la Unitat Operativa de Recursos Jurídics, resulten de las liquidacions efectuades en execució de la resolució municipal impugnada davant el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, i que la diferència d'importos denunciada no es deu a cap increment de les quotes, sinó a la suma d'altres conceptes, tals com sancions i interessos de demora, més els interessos corresponents. Liquidacions que foren notificades en el seu moment a la recurrent i que consten unides a l'expedient enviat al TSJ de Catalunya amb motiu del recurs número 1.140/1995.

Aquestes liquidacions han resultat impagades en el període de pagament voluntari, cosa que determina l'inici del període executiu conforme a l'article 126 de la Llei general tributària (*ex lege* 25/1995), i la meritació dels interessos de demora i del recàrrec de constrenyiment sobre l'import del deute no ingressat (article 127.1 de la Llei general tributària *ex L.* 25/1995). I en aquest cas s'ha de considerar com a deute el deute tributari a què es refereix l'article 58 de la Llei general tributària.

Segons l'article 58 de la Llei general tributària: "1.- El deute tributari està constituït per la quota a què es refereix l'article 55 d'aquesta Llei, pels pagaments a compte o fraccionats, les quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir i els ingressos a compte. 2.- Quan pertoqui, també han de formar del deute tributari: a) Els recàrrecs exigibles legalment sobre les bases o quotes, ja siguin a favor del Tresor o d'altres ens públics. b) Els recàrrecs previstos en l'apartat 3 de l'article 61 d'aquesta llei. c) L'interès de demora, que és l'interès legal del diner vigent al llarg del període en

el qual aquest es meriti, incrementat en un 25%, tret que la Llei de pressupostos generals de l'Estat n'estableixi un altre de diferent. d) El recàrrec de constrenyiment, i e) Les sancions pecuniàries.

D'aquí que una interpretació literal dels articles 127.1 i 58 de la Llei general tributària condueixi a liquidar interessos de demora i recàrrec de constrenyiment sobre la suma de tots els conceptes integrants del deute tributari que no han estat objecte d'ingrés en el termini; cosa que en el present cas equival a la suma de quotes, sancions i interessos de demora liquidats per la Inspecció.

Ara bé, aquesta interpretació, que prescindeix del règim jurídic específic dels diferents components del deute tributari, podria xocar amb el règim jurídic propi d'alguns d'aquests components, concretament, amb el règim jurídic de les sancions tributàries i dels interessos de demora, per la qual cosa és procedent analitzar més detingudament aquesta qüestió.

Quart.- Com ha indicat reiteradament la doctrina i també la jurisprudència, no tots els components del deute tributari tenen el mateix règim jurídic. Aquesta afirmació és evident en el cas de les sancions, que no es poden transmetre a causa del seu principi de personalitat (article 89.2 de la Llei general tributària), i no es poden executar fins que no hagin adquirit fermesa, tal i com reconeix fa poc la Llei 1/1998, article 35, que segueix la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 78/1996, de 20 de maig). Una cosa semblant passa amb els interessos de demora i amb el recàrrec de constrenyiment en els supòsits de derivació de la responsabilitat (article 37.3 de la Llei general tributària).

Pel que fa a les sancions, hi ha a més un ampli consens respecte a la no generació d'interessos de demora per part de les sancions administratives, inspirat en el principi de tipicitat penal, no obstant el tenor literal de l'article 36.1 de la Llei general pressupostària.

Per consegüent, cal examinar detingudament quins són els efectes de la interpretació literal dels articles 127.1 i 58 de la Llei general tributària exposada en el fonament jurídic anterior, per a determinar si existeix vulneració o no del règim jurídic propi dels diferents components del deute tributari.

Cinquè.- Així, d'un primer examen del deute constret es dedueix que en aquest s'hi han inclòs indegudament sancions impagades però que no són fermes, pel fet que s'han recorregut davant el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya.

En segon lloc, s'observa que la inclusió en el deute constret dels interessos de demora liquidats per la Inspecció i que han resultat impagats produeix la conseqüència que en la base de càlcul dels interessos de demora generats pel constrenyiment s'inclouen aquests interessos (cosa que també passa amb el recàrrec del 20% de constrenyiment), quan seria lògic pensar que els interessos de demora meritats amb anterioritat al constrenyiment no generen, al seu torn, interessos de demora en iniciar-se el període executiu, sinó que es continuen meritant fins a la realització del crèdit tributari.

És a dir, semblaria lògic pensar que, si bé tant les sancions com els interessos de demora són exigibles en via de constrenyiment conjuntament amb les quotes i altres recàrrecs o prestacions que integren el deute tributari, segons l'article 58 de la Llei general tributària, les sancions, que només es poden incloure en el deute tributari per al seu constrenyiment quan són fermes, no meriten interessos de demora pel principi constitucional de tipicitat de les sancions, i que tampoc meriten aquests interessos els interessos de demora que constitueixin un deute autònom, és a dir, els interessos de demora corresponents a ingressos no realitzats, que originen anatocisme, sinó que aquests interessos s'han de seguir meritant fins a la realització del crèdit principal. Amb la qual cosa, al seu torn, el recàrrec del 20% de constrenyiment només seria procedent sobre els crèdits principals (quotes i altres prestacions tributàries, incloses les sancions fermes), però no sobre els interessos de demora que es continuen meritant perquè no s'ha ingressat el principal.

Sisè.- No obstant això, el suport legal de les anteriors observacions és molt divers.

Respecte de les sancions, la seva falta d'executivitat mentre no són fermes ha estat expressament reconeguda per la Llei 1/1998 (article 35) i té suport constitucional (STC 78/1996, de 20 de maig). Suport que també es pot atribuir a l'absència de meritació d'interessos de demora, que el legislador ordinari no reconeix expressament, però que s'empara en el principi de tipicitat de les sancions (article 24 de la Constitució).

Però respecte als interessos de demora s'ha de dir, en primer lloc, que el nostre ordenament no contempla una prohibició general d'anatocisme, articles 1.109 i 1.110 del Codi civil, i així hi entén la jurisprudència, i s'admet, per exemple, des que es reclamen els interessos judicialment o quan són objecte de pacte exprés. I en segon lloc, que aquesta prohibició tampoc apareix amb caràcter específic en l'ordenament jurídic

tributari. És més, la dicció literal dels articles 127.1 i 58 de la Llei general tributària sembla que ens porta a la conclusió contrària.

Ara bé, s'ha de tenir en compte que en la Llei general tributària els interessos de demora a què es refereixen els articles 61.1 i 127.1 d'aquesta llei constitueixen una categoria única, que respon a l'absència de pagament en el termini, i no es pot admetre la distinció entre interessos de demora per l'absència de pagament en el termini i interessos d'execució per l'inici del període executiu.

No obstant això, no hi ha res que impedeixi la capitalització d'aquests interessos quan es produeix una liquidació administrativa com a conseqüència d'una acta d'inspecció o com a resultat de les actuacions de comprovació realitzades pels òrgans de gestió. En aquests casos, anàlogament a l'àmbit civil quan es produeix una reclamació judicial, el deute d'interessos o bé s'incorpora al principal passant a constituir un sol deute a efectes de la seva gestió, o bé es constitueix en el deute únic si no hi ha altres components del deute tributari.

Per consegüent, els interessos de demora que hagin estat objecte de liquidació administrativa, constitueixen o formen part del deute tributari, que la seva falta de pagament en període voluntari dóna lloc a l'inici del període executiu, i que constitueix la base de càlcul dels interessos de demora que es meriten a partir d'aquest moment.

Setè.- Pel que fa a l'acumulació del present recurs contenciós administratiu número 1.140/95, s'ha de tenir en compte que l'Ajuntament està obligat a resoldre els recursos contra els actes que davant d'aquest mateix s'interposin, així com a prosseguir les seves actuacions, encara que hi hagi un recurs contenciós administratiu, tret que el Tribunal Superior de Justícia disposi la suspensió, i a remetre aquestes actuacions previ requeriment del Tribunal, per la qual cosa, en el present cas, com que no hi ha la citada suspensió ni el requeriment del Tribunal, no és procedent d'ofici la remissió sol·licitada.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; ANUL·LAR la provisió de constrenyiment impugnada, i SUBSTITUIR-LA per una nova provisió igual a la anterior però amb exclusió de l'import de sancions.