

MEMÒRIA 1993

SUMARI

Primera part

	<u>Pág.</u>
Consideracions generals	
I.- Introducció -----	7
II.- Principis informadors de l'actuació del Consell Tributari -----	9
A.- Control de legalitat-----	9
----- B.- L'	
equitat -----	11
C.- El principi de defensa dels contribuents i el d'evitar-los	
una possible indefensió -----	13
1.- Les notificacions -----	13
2.- L'auxili administratiu -----	17
3.- La competència compartida -----	17
4.- L'acumulació d' impostos en un sol rebut-----	18
5.- El procediment com a expressió pràctica de la	
seguretat jurídica-----	19
III.- La Memòria de l'any 1993 -----	20
A.- Canvis referents als vocals-----	20
B.- Qüestions tractades-----	20
1.- Impost sobre activitats econòmiques-----	20
2.- Taxa d'equivalència-----	21
3.- Tributs sobre béns immobles -----	21
C.- Previsions per a l'any 1994 -----	22
D.- Resultats-----	22

Segona part

Les Ordenances Fiscals vistes a través de la impugnació de les seves aplicacions

Ordenança fiscal nº 1.1 -----	24
--------------------------------------	-----------

Tributs sobre béns immobles	
A.- Contribució territorial urbana -----	24
B.- Arbitri sobre solars -----	25
C.- Impost sobre despeses sumptuàries -----	25
D.- Impost sobre béns immobles -----	26
1.- Alguns problemes derivats de la gestió compartida -----	27
2.- Exempcions -----	28
3.- El problema de les notificacions -----	29
Ordenança fiscal nº 1.2 -----	30
Impost sobre vehicles de tracció mecànica	
1.- Sol.licitud d'exempció o impugnació de la seva denegació -----	30
2.- Potència fiscal dels vehicles -----	31
3.- Manca de notificació de la liquidació -----	31
4.- Transmissió o baixa del vehicle -----	31
5.- Prescripció de l'impost -----	32
Ordenança fiscal nº 1.3 -----	34
Impost sobre l' increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	
A.- Plus-vàlua -----	34
B.- Taxa d'equivalència -----	37
Ordenança fiscal nº 1.4 -----	40
Tributs sobre activitats econòmiques	
A.- Impost sobre activitats econòmiques -----	40
Els motius per a la impugnació de l'impost sobre activitats econòmiques -----	40
A').- Relatius a la inconstitucionalitat de les normes -----	40
1.- Principis generals de l'ordenament jurídic -----	41
1.1- El principi de seguretat jurídica -----	41
1.2- El principi d'igualtat -----	43
1.3- El principi de legalitat -----	45
2.- Principis tributaris de l'article 31.1 de la Constitució -----	46

3.- Altres normes constitucionals-----	48
B').- Relatiu a les tarifes de l'impost-----	48
C').- Relatiu a l'Ordenança fiscal municipal -----	49
D').- Relatiu a les liquidacions tributàries-----	49
1.- Les seqüeles de la gestió compartida. La concurrència d'Administracions Públiques: remissió de recursos i suspensió de liquidacions-----	49
2.- Impugnació d'elements tributaris -----	52
3.- Impugnació de les liquidacions tributàries-----	53
4.- Beneficis fiscals -----	56
5.- Subvencions i pagaments fraccionats -----	57
E').- Qüestions formals -----	58
B.- Llicència fiscal-----	59
C.- Llicència d'obertura -----	60
D.- Radicació -----	62
Ordenança fiscal nº 2.1 -----	65
Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	
Ordenança fiscal nº 3.2 -----	68
Servei de bombers	
Ordenança fiscal nº 3.4 -----	70
Taxes per serveis urbanístics	
Ordenança fiscal nº 3.5 -----	72
Neteja	
Ordenança fiscal nº 3.10 -----	75
Servei d'eliminació de residus sòlids urbans	
Ordenança fiscal nº 5.1 -----	76
Preus públics per la utilització privativa del domini públic municipal	
A.- Guals-----	76
B.- Reserva especial de parada -----	77

C.- Vetlladors -----	77
D.- Rètol indicador d'un negoci de garatge públic-----	78
Ordenança fiscal nº 5.2 -----	79
Preus públics per l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl	
Altres assumptes -----	80
Queixes -----	80
Informes-----	81
Annex I -----	87
Expedients tramitats	
Annex II -----	89
Classificació per conceptes	
Annex III -----	91
Percentatges	
Annex IV -----	92
Recursos contenciós-administratius interposats	

PRIMERA PART

Consideracions generals

I. Introducció

La circumstància que aquesta Memòria anual completi el cicle d'un quinquenni d'activitat del Consell Tributari, invita a fer-la precedir d'unes consideracions més generals que resumeixin i confirmin alhora quines han estat les línies seguides per aquest organisme i, també, quin ha estat el seu ideari i quines les seves preocupacions.

En primer lloc, cal recordar que el Consell Tributari va omplir el buit deixat pel Tribunal Econòmic-Administratiu provincial en ser apartat del coneixement de la revisió de reposicions i alçades que els contribuents presentessin contra acords municipals en matèria tributària. Aquesta substitució, prevista per tal que es produeixi en una fase immediatament anterior a la resolució per l'Alcaldia dels corresponents recursos, va plantejar-se tècnicament com una intervenció en el procediment administratiu d'aquest nou òrgan municipal, que representava l'oportunitat que els recursos fossin examinats per un òrgan que ja no podia ser considerat com un òrgan de gestió integrat en l'aparell administratiu, sinó com a novetat creada amb la finalitat que, amb una visió exterior de la qüestió i un possible criteri diferent del criteri purament administratiu de gestió, formulés un informe-proposta a la Alcaldia amb la idea que aquesta tingués a mà, per tal de resoldre el recurs, una doble proposició alternativa: la de l'òrgan gestor, al qual es discutia una resolució administrativa, i la del Consell, que sortia a escena per primera vegada; tot això perquè pogués pronunciar-se amb més coneixement de causa, i elevés a decisió la proposta que fos elegida entre ambdues proposicions.

Tanmateix, la realitat és que l'Alcaldia ha acceptat en tot cas la proposta del Consell (que, en aquest sentit, ha anat operant en qualitat de jurisdicció delegada), és a dir, que no ha discrepat, en cap dels casos informats pel Consell, dels pronunciaments per aquest proposats.

Aquesta situació de fet ha estat continuada recentment en l'avantprojecte de text articulat de la Llei Especial de Barcelona, aprovat pel Ple municipal de data 20 de maig de 1994, el qual plantejà la tasca i facultats del Consell d'una manera diferent: *"El Consell Tributari Municipal té per objecte principal el de resoldre els recursos contra els actes de gestió tributària i gestió de preus públics"*. I afegeix: *"La seva composició, competències, organització i funcionament es regularan per*

Reglament del Consell Municipal", la qual cosa indica que, si aquest text s'aprova al seu dia com a definitiu, la resolució dels recursos serà a càrrec del Consell Tributari, no com una proposta que és elevada a resolució per l'Alcaldia, sinó com un acord pres pel Consell en ús d'unes facultats que li seran atribuïdes pel legislador i que vincularan l'Ajuntament com a tal.

En qualsevol cas, la novetat esmentada forma part d'un projecte que, fins que no arribi a convertir-se en la Carta de Barcelona, té molt camí per recórrer; però el fet que durant aquests dies s'hagi aprovat, i també el fet que representi la confirmació de les observacions que sobre això es feren en memòries anteriors, constitueixen raons suficients per ara mencionar-la.

II.- Principis informadors de l'actuació del Consell Tributari

Cal, per tant, limitar-se a considerar el que el Consell ha estat durant els primers cinc anys de la seva actuació, i completar l'examen amb tot allò que faci referència a l'any 1993. Així, doncs, caldrà observar que aquesta actuació ha estat subjecta a tres principis generals indubtablement consolidats:

En primer lloc, la consigna fundacional que li atribuï l'exercici d'un control de legalitat sobre els acords tributaris de l'Administració municipal que fossin impugnats pels contribuents.

En segon lloc, l'examen i la valoració sobre com s'utilitza el principi d'equitat.

I, en tercer lloc, la tasca d'evitar la indefensió dels contribuents.

A.- El control de legalitat

La independència de l'òrgan com a tal, plenament contrastada en aquests cinc anys, permet d'assegurar que les seves propostes gaudeixen d'una imparcialitat que permet superar els criteris presumiblement més interessats dels òrgans de gestió, la qual cosa no impedeix de reconèixer la bona voluntat que aquests òrgans demostren per acceptar els criteris que estableix el Consell quan proposa solucions, amb la consegüent disminució progressiva de discrepàncies.

El control de legalitat, és a dir, la definició de les lleis que s'han aplicat concretament en els casos en què els contribuents han impugnat les decisions administratives, constitueix, per tant, la raó fonamental de l'existència del Consell.

Cal tenir en compte, però, que les normes tributàries no segueixen sempre línies rectes i inequívokes. Molt sovint es troben modificades, o fins i tot es creen situacions noves, en disposicions transitòries, addicionals o derogatòries d'altres lleis menys especials, i també són freqüents les reformes i el canvi de redacció en alguns preceptes d'índole tributària a causa de lleis pressupostàries.

Tot això produeix una indubtable confusió en el contribuent, i explica que, per a una altra ocasió, el professor Carbonnier hagi dit (*Derecho flexible: Para una sociología del Derecho*, traducció i pròleg de Luis Díez Picazo) que "al contemplar el panorama jurídico de la sociedad haya que repetir como un leit motiv que hay demasiado Derecho". I continua més endavant: "por virtud de sucesivas interacciones, si el Derecho suscita juristas, los juristas suscitan derecho, es decir, pleitos, reglamentaciones y una sola resistencia a cualquier aligeramiento de la carga jurídica. Un exceso de juristas no es una cuestión neutra, que plantee sólo un problema de empleo, de alcance limitado al círculo de los interesados. Es una inyección suplementaria de Derecho en el cuerpo de la sociedad, cuyos efectos se van a encontrar en líos y en burocracia, en inhibiciones, pretensiones, controversias y tensiones. Como la Ley fiscal es cada vez más sutil, nos hacen falta asesores fiscales. ¡Sí, es verdad! Pero ahora que tenéis tantos asesores fiscales, la Ley fiscal está a sus anchas para hacerse todavía más sutil".

Aquest pensament és completat pel traductor i presentador de l'obra, el professor Díez Picazo, qui, en prologar-ne l'edició espanyola, destaca, com a notes comunes i preponderants del treball, "la persecución de aquello que el Derecho tiene como más íntimo, cual es su propia imagen: qué es, para qué sirve, cómo se realiza. Bajo este ángulo el título de la obra posee una clara intención: el rigor o la rigidez que los juristas dogmáticos tratan de atribuir al Derecho es sólo impostura. No es un trozo de mármol. Es ante todo algo flexible. Flexible como ha de serlo siempre el intento, constante y cotidiano, de alcanzar una justicia adecuada en cada momento al tema analizado, por lo cual ha de ser a veces sinuoso y a veces vacilante".

Tot això resulta adequat quan es tracta de casos que afecten els grans contribuents. Les quotes que es discuteixen justifiquen la buscada defensa de bufets solvents i d'aguts professionals. Però són molts els casos en els quals l'home del carrer, el modest contribuent, arriba a la porta de l'Ajuntament sense cap protecció tècnica per discutir una minsa quantitat tributària. És aleshores quan la literalitat i la concissió dels preceptes fiscals fa pensar que la solució dels conflictes entre lleis i conductes en el camp tributari ha de passar, a més, per altres camins, per altres llinars. És en aquest moment quan pot justificar-se la utilització d'un altre important element de formulació del Dret:

B.- L'equitat

És possible que aquesta sigui la primera ocasió en què el Consell faci al·lusió a aquest element tan important per a la Justícia. La raó d'això és que no ha volgut mai que se'l considerés com a òrgan d'equitat en desmèrit dels altres elements que s'estan analitzant. De fet, però, aquesta al·lusió tampoc no ha de ser considerada com una novetat, ja que l'equitat sempre ha estat tinguda en compte a l'hora d'elaborar les propostes del Consell.

Cal començar per considerar que per mitjà d'una atribució a Aristòtil ens arriba una acceptable definició de l'equitat com a "correctora de lleis en allò que manqui a la seva universalitat". D'altra banda, l'equitat ha estat ben acceptada en formar part fonamental del Dret català, no solament per la menció concreta que en fan els Usatges de Barcelona (segle XI), sinó en la Constitució catalana de 1251, quan manava procedir en cas de manca d'Usatges i costums, *secundum sensum naturalem*, mentre que en el capítol de Corts de l'any 1409 es preveia l'administració de justícia segons "equitat e bona rahó"; d'altra banda, la circumstància que el Dret canònic fos considerat com una de les fonts del Dret català va permetre un generós ús del criteri d'equitat per resoldre els conflictes durant segles a Catalunya.

No cal anar tan lluny, però, per arribar a l'aprofitament dels camins que permet l'equitat, després d'haver estat incorporada al sistema de normes vigents per l'article tercer, paràgraf 2, del Codi Civil quan diu que "*la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita*".

Aquesta és, per tant, la norma a què cal atènyer-se quan s'apliqui l'equitat, sense oblidar que aquesta norma està dictada aparentment en el camp civil, encara que la seva extensió a d'altres camps jurídics és indubtable atès el caràcter general que té tot el Títol preliminar de l'esmentat Codi. Tanmateix, no es pot bandejar tampoc que l'especialitat i la rigidesa del Dret tributari obliguen també a tenir en compte l'exclusió de l'analogia, en alguns casos, i també la rigidesa i inflexibilitat dels preceptes tributaris, que no solament defugen l'ambigüitat sinó que exigeixen,

com a principi, la major protecció per a l'Administració, talment com si es tractés d'un ens dèbil i indefens davant l'actitud presumiblement infractora dels contribuents.

S'ha entrat sovint, doncs, en el terreny de l'equitat, per dirimir el conflicte d'interessos plantejat per alguns recursos, i fóra bo de tenir en compte que molt sovint s'ha emprat l'equitat interpretativa per restablir, per exemple, la completa gamma d'unes sancions que estava obstaculitzada fins i tot pel Reglament mateix, en marcar sancions concretes per incompliment sense permetre l'ús ponderat d'unes escales que el legislador va establir inicialment amb caràcter general. En aquest sentit, doncs, és possible que en alguns casos s'hagi intentat una equitat correctora en favor del contribuent quan el joc ponderat de les infraccions atribuïdes als contribuents ha recomanat una qualificació d'aquelles que és més en consonància amb la realitat, en entendre que no pot ser el mateix l'incompliment d'una obligació que la infracció deliberada d'una norma.

Així, en aquest terreny cal assenyalar una circumstància que per al Consell constitueix una novetat i que mereix ser destacada per la transcendència que pot tenir: en aconseguir-se la instal·lació d'una terminal de l'ordinador municipal a les oficines del Consell, es va poder constatar que, a vegades, l'ordinador reflectia anul·lacions totals o parcials de rebuts, o també la concessió d'exempcions o bonificacions que no estaven confirmades en els expedients. Aquest fet es produïa perquè durant la tramitació de l'expedient es donava satisfacció extraprocessal de l'assumpte als interessats sense que el Consell en tingués coneixement.

Els òrgans gestors que van consagrar aquella satisfacció extraprocessal podran gaudir de la presumpció de legitimitat i de legalitat administrativa dels actes rectificats o anul·lats, però el desconeixement d'aquesta nova situació per part del Consell, quan ja s'hagi iniciat un recurs impugnant, podrà conduir a conclusions improcedents quan es tracti de temes que ja han estat resolts en la pràctica.

Sense voler entrar ara en consideracions sobre aquesta possibilitat d'acabar els recursos per manca d'objecte en suprimir-se l'interès dels recurrents per continuar-los, sí que cal fer esment del fet que el Consell ha adoptat el criteri d'afegir a cada expedient l'últim balanç que sobre aquest expedient consta en l'ordinador, i ha sol·licitat dels òrgans de gestió -i ho reitera ara- que quan en l'ús de les seves atribucions s'atenguin sumàriament les reclamacions que els interessats ja

tenien formalitzades per via de recurs, es procedeixi a notificar-ho al Consell per tal d'evitar actuacions inútils i, també, perquè, si s'escau, aquest pugui pronunciar-se respecte de la licitud de les operacions practicades.

C.- El principi de defensa dels contribuents i el d'evitar-los la seva possible indefensió

1.- Notificacions.

El Consell ha procurat en tot moment d'establir la possible paritat entre els drets de l'Administració i els dels contribuents pel que fa a les possibilitats d'utilització d'aquells mitjans de defensa que les normes jurídiques reconeixen a ambdues parts. És per això que en totes les Memòries anteriors a aquesta s'incidí en el problema de les notificacions, indicant que han de practicar-se en la forma correcta, si és que s'espera que compleixin el requisit d'eficàcia necessari per tal que els actes administratius arribin a bon fi. Però no n'hi ha prou amb que formalment compleixin aquests requisits sinó que cal que no hi hagi cap dubte que les notificacions van ser a mans dels interessats i que no s'ha pogut produir, en aquest cas, la temuda figura de la indefensió. S'ha de partir de la base que les notificacions constitueixen el moment inicial dels drets impugnatoris, i per aquest motiu, cal vetllar perquè aquestes hagin arribat a la seva destinació i puguin obrir el camí dels recursos.

Amb la finalitat de no trencar la unitat del tema, i malgrat que ara s'estan examinant com una de les constants tractades pel Consell en les seves Memòries, cal fer menció aquí de diverses resolucions conegudes durant l'any 1993, les quals constitueixen, en realitat, un complement del que es va dir sobre aquest tema en els quatre anys anteriors.

Sense cap ànim d'exhaustivitat es pot parlar, per exemple, d'una recent sentència del Tribunal Suprem, de 27 d'octubre de 1993, en la qual, després de ratificar la seva reiterada doctrina sobre això, s'insisteix en el rigor que ha de presidir la pràctica de les notificacions administratives, especialment quan l'interessat és una persona jurídica, la representació de la qual no consta, la notificació va adreçada al gerent d'aquesta, i la recepció de la notificació ha estat

feta amb signatures no identificades i il·legibles tant per part del notificador com del notificat. D'això es desprèn que aquí no es tractava d'un clàssic supòsit d'absència de l'interessat, supòsit per al qual els mecanismes legals tenen prevista la solució, sinó d'un altre de falta d'identificació del representant del subjecte passiu, cosa que permet dubtar que la notificació arribés realment a mans de l'obligat tributari. La sentència va declarar mal feta la notificació.

Una altra sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de 15 de febrer de 1994, declarava que no pot tenir eficàcia, als efectes d'anul·lació del procediment de constrenyiment en què ha incorregut una liquidació de l'impost de radicació, el fet d'haver-se rebut, en el domicili del subjecte passiu d'aquesta, només un avís informal per part de l'Ajuntament, atès que aquests avisos no tenen caràcter de notificacions ni tampoc no se'ls exigeixen els requisits legals d'aquestes, i no tenen efectes vinculants per als interessats ni per a l'Ajuntament.

Una altra sentència, de 16 de desembre de 1993, dictada també pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, examinà un supòsit de falta de notificació de les liquidacions en període voluntari, com a causa d'oposició a l'execució a l'empara de l'article 137 de la Llei General Tributària, i declarà que: *"así las cosas, la actora (és a dir el contribuent) propuso como prueba documental se requiriese a la demandada (l'Ajuntament) a fin de que librase certificación de la fecha de publicación del edicto en el BOP, texto completo del anuncio publicado y fecha de la aprobación definitiva del padrón de la licencia fiscal sobre que se discutía, constando en autos que con fecha 22 de abril de 1992 se registró en el Ayuntamiento de Barcelona el oficio remitido por el Tribunal al efecto, sin que, no obstante, por parte de dicha Corporación local se haya cumplimentado meritada prueba"*. I continua dient: *"La presunción de legalidad de los actos administrativos, desplaza al interesado la carga de accionar, pero una vez ya en el seno del proceso judicial, el onus probandi se rige por las reglas generales, siendo así que en el caso correspondía al Ayuntamiento demandado la prueba de la notificación edictal, y ello tanto porque es él quien afirma su existencia y es presupuesto de la validez de los apremios decretados, cuanto en virtud del principio de la facilidad de la prueba. En definitiva, no hay prueba en la causa de que la notificación edictal se produjera, y esta carencia de probanza ha de ser resuelta a los efectos que ahora nos interesan, en contra de los intereses de quien tenía la carga de probar que, como hemos visto, era la demandada, de modo y manera que, en*

función de lo expuesto, el recurso ha de ser estimado, debiendo dejarse sin efecto las providencias de apremio puestas en tela de juicio".

Per la seva banda, el Consell va acordar una proposta de resolució en tres casos més, entre d'altres, que feien referència:

1r) A un canvi de domicili en llicència fiscal, del qual va dir-se que no produïa efectes invalidatoris de la notificació col·lectiva fins que no es presentés a l'Administració la nova declaració tributària a la qual s'estava obligat, i es va rebutjar l'al·legat de notificació incorrecta.

2n) A uns suposats defectes de la notificació impugnada, de la qual es feia constar: que no especificava la naturalesa complementària de l'esmentada liquidació, tot i que hi constés com a "deducció general" l'ingrés efectuat per mitjà d'autoliquidació; que no mencionava l'òrgan emissor de la liquidació ni l'autoritat de la qual emanava; l'absència de justificació del "complement" o raó de ser de la realització de la liquidació, sobretot quan anteriorment la recurrent va aportar una extensa argumentació explicativa dels termes de la seva autoliquidació. Es va dir que no existien aquests defectes i va desestimar-se el recurs.

3r) A un supòsit d'interrupció de prescripció que es basava en la utilització, per a la notificació reglamentària, d'una empresa de missatgers comercials, que no va tenir cura d'indicar en la butlleta de lliurament les dades identificadores de la gestió realitzada, ni de fer arribar a l'interessat les dades exigides per la normativa legal, cas en què va estimar-se el recurs i es va anul·lar la liquidació discutida.

La llista o enumeració d'exemples com els anteriors no pot ser tancada només amb aquests casos, sobretot si es té en compte que els problemes d'eficàcia de les notificacions es poden presentar en la impugnació de totes les liquidacions tributàries, i així es podrà constatar en d'altres supòsits que es recullen en la segona part d'aquesta Memòria. Però també caldrà esmentar-ne tota una altra sèrie que s'han presentat en els recursos interposats contra liquidacions sobre activitats econòmiques. Un d'aquests grups, per exemple, que feia referència a liquidacions de l'any 1992, sol·licitava la nul·litat, no solament de l'acte de notificació sinó, fins i tot, de la disposició transitòria quarta del Reial Decret 1172/1991, pel fet d'estimar inconstitucional l'obligació allí establerta, per la qual el contribuent havia de presentar-se a les oficines municipals per tal de, personalment, rebre la notificació.

Es va rebutjar perquè aquesta obligació es referia als actes censals i estava protegida per l'article 92.1, al qual es remet la disposició transitòria tercera, de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, un cop modificats ambdós preceptes per la disposició addicional 19^a de la Llei 18/1991, de 6 de juny.

En un altre grup s'invocava allò disposat en l'article 79 de la Llei de Procediment Administratiu (avui, 58.3 de la Llei 30/92, de 26 de novembre).

En uns altres grups s'al·ludia a la suposada nul·litat derivada del fet que els possibles recursos estaven mal mencionats i que en la versió castellana i en la catalana del full liquidatori notificat eren diferents.

Així, doncs, a la majoria va caldre recordar-los que l'article 74 de l'antiga Llei de Procediment Administratiu i l'article 125 de la Llei General Tributària preveuen el sanejament radical dels possibles defectes de les notificacions quan, malgrat incórrer-hi, l'interessat interposa recursos o efectua ingressos del deute tributari, sense possibilitat de mantenir en aquests casos l'argument capital de la indefensió.

S'ha tractat de subratllar una vegada més la importància de les notificacions en el camp administratiu, i el rigor que demostren els Tribunals en discutir una eficàcia que en molts casos d'altres jurisdiccions no se'ls hauria denegat. És cert que en l'àmbit civil moltes presumpcions basades en la bona fe permeten d'arribar, en un context de circumstàncies versemblants, a la conclusió que la notificació va arribar al destinatari. Però aquí es lluita contra la idea de la indefensió, que està molt impulsada fins i tot des del camp constitucional, i que podria enunciar-se més o menys d'aquesta manera: el contribuent ha de pagar, però no pot acceptar-se la idea que sigui sorprès sense tenir ple coneixement de les seves obligacions, ni tampoc no és vàlida la idea que, com que la persona que va rebre la notificació "hi era", es pot presumir que va lliurar-la a l'interessat, malgrat que no se sàpiga del cert qui la va rebre ni si estava o no obligat a transmetre-la al destinatari.

2.- L'auxili administratiu

Pel que fa a la indefensió amb relació a la qüestió de les notificacions, encara no ha quedat tot plantejat: hi ha un camp limítrofe que pot produir indefensió, tant per als contribuents com per a l'Administració creditora, i aquest camp és el dels límits territorials i competencials dels òrgans administratius.

Més enllà del territori de la seva demarcació, els Ajuntaments no poden actuar per sí mateixos. Es podrà bandejar la dificultat de les notificacions a través dels certificats postals amb avís de rebuda, però quan es tracti d'aportar dades o documentació que estigui en poder de l'interessat o de terceres persones, o també quan es tracti d'executar resolucions, ens manca un procediment eficaç que faci realitat els principis sobre jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació, com també els de cooperació i eficàcia proclamats per l'article 3r de la Llei 30/1992, de 26 de novembre.

Es troba a faltar una reglamentació més concreta sobre allò que es pot demanar o exigir quan aquesta col·laboració sigui necessària, i això malgrat el que l'article 4t de l'esmentada Llei 30/1992, de 26 de novembre, tracta d'aclarir i facilitar. Resulta difícil el tracte entre administracions del mateix rang i nivell, però si, a més, s'exigeix un camí ascendent que no sempre troba un òrgan de destí que es faci càrrec de resoldre el que se li demana, les dificultats creixen i la cooperació no sempre és fàcil.

3.- La competència compartida

Aquestes dificultats s'han aguditzat amb l'establiment de la gestió i àdhuc de la jurisdicció compartida. Si per a algunes coses és només competent l'Administració de l'Estat (matrícules, padrons...), i per a les exempcions, liquidacions, bonificacions, etc., ho són solament els Ajuntaments, es produeix un creuament de relacions competencials que pot desembocar en la indefensió. Pot succeir, per exemple, que, notificada una liquidació de l'impost sobre activitats econòmiques o de l'impost sobre béns immobles, aquesta liquidació sigui recorreguda per part dels interessats davant de l'Ajuntament, ja que es tracta de l'òrgan que notificà i que, en principi, és competent per conèixer la impugnació. Però, en realitat, el que es discuteix és la quota mínima fixada en la matrícula o en el

padró, o la valoració cadastral que li serveix de base, i aquestes dades no poden ser resoltes ni modificades per l'Ajuntament, ja que són de competència exclusiva de l'Administració central. La solució que s'imposa, doncs, és que l'Ajuntament consideri únicament les circumstàncies de la liquidació, i comuniqui al contribuent que, si li interessa, acudeixi davant l'òrgan de gestió de l'Administració de l'Estat a discutir la valoració cadastral, o la matrícula, o les dades d'inclusió en el padró.

En d'altres casos, però, aquesta solució tampoc no és tan senzilla, en primer lloc perquè el recurs es presenta a l'Administració d'Hisenda, l'oficina de la qual, sense resoldre res ni actuar, ni tampoc retenir cap dada de cara a una possible intervenció, remet les actuacions a l'Ajuntament. Aquest les rep, i un cop tramitat l'expedient es declara incompetent per resoldre sobre el que se li demana; llavors, naturalment, es planteja el problema de què fa amb l'expedient que no ha pogut resoldre.

Pot retornar-lo d'ofici al Centre de gestió estatal d'on procedeix. Pot, simplement, advertir l'interessat que torni a intentar el camí que ja va iniciar en enviar-lo a l'Administració central, amb el risc que li tornin a dir que no són competents. En fi, tècnicament es podria parlar d'una competència negativa o d'una qüestió prejudicial, però la realitat és que el contribuent està indefens davant d'aquesta situació.

Podria dir-se que el problema de la reexpedició s'haurà d'adaptar, en cada cas, a les circumstàncies del contribuent, però és cert que aquesta situació demana solucions concretes i eficaces com podria ser la consideració que les dues jurisdiccions que han d'intervenir actuïn d'acord per tal que un sol recurs pugui considerar els dos fronts possibles de discussió. És cert també que s'ha tractat d'establir lligams entre ambdues jurisdiccions, com ara en el cas del Conveni de 21 de maig de 1993 entre la Direcció General de Gestió Cadastral i l'Ajuntament, però és evident que resulten insuficients.

4.- Acumulació d'impostos en un sol rebut

Dins el tema de la possible indefensió en què els contribuents són col·locats, cal mencionar el cas de l'acumulació d'impostos en un sol rebut. A vegades per exigència legal i a vegades per comoditat gestora s'emet el rebut únic i és aleshores quan el contribuent percep que, juntament amb l'impost sobre activitats econòmiques, se li inclou un recàrrec del 40 o del 35% destinat a finançar la

Diputació; que en l'impost sobre béns immobles se li inclou també un recàrrec destinat a l'Entitat Metropolitana del Transport; i que en el rebut del subministrament d'aigua se li cobren diversos impostots o recàrrecs.

El Consell vol fer patent que, amb independència que aquesta unificació de tributs sigui o no correcta legalment, aquest sistema pot incidir en la indefensió dels contribuents, perquè no s'autoritza en cap cas el pagament parcial dels tributs, i la possible discussió pel que fa a la resta es deixa oberta a una via processal diferent.

5.- El procediment com a expressió pràctica de la seguretat jurídica

En anteriors Memòries van mencionar-se certs aspectes processals que ja havien estat tractats durant aquells anys.

En aquesta Memòria s'ha fet constar tot el que fa referència als problemes d'auxili administratiu, competència o gestió compartida i acumulació de tributs en un sol rebut.

Continuen vigents la majoria de les observacions anteriors, molt especialment les que en l'any 1992 es van fer sobre el procediment de constrenyiment, les quals s'han de donar per reproduïdes en aquesta ocasió.

III.- La memòria de l'any 1993

A.- Canvis referents als vocals

Si entrem en l'examen del que va ocórrer en el Consell durant l'any 1993, cal començar anotant els canvis que s'hi produïren quant als seus vocals components. Durant el mes de maig d'aquell any, el vocal senyor Jordi Sopena Gil va cessar en el seu càrrec per passar a ocupar la presidència de la Junta Arbitral de Consum, càrrec que resultava incompatible amb la vocalia del Consell. Pot assegurar-se que se'l troba a faltar; la seva extraordinària preparació tècnica i les seves condicions personals van permetre que treballar amb ell fos un descans. La Junta Arbitral que avui presideix va tenir una gran sort amb el seu nomenament, però el Consell va perdre un dels seus components més importants. També a finals de 1993 va cessar en el seu càrrec el vocal senyor Joan Carles Giménez-Salinas Colomer, a petició pròpia i per la seva conveniència personal. El Consell va sentir també la seva partida, ja que aquest vocal havia col·laborat amb il·lusió i competència en les matèries especials atribuïdes al Consell, i el seu pas per aquest fou una constant mostra de caballerositat i professionalitat.

Foren designats nous vocals, el 24 i 29 de novembre de 1993 i el 14 de maig de 1994, respectivament, el senyor Jordi Parpal Marfà, el senyor Gabriel Rossy Ramírez i el senyor José Antonio Pérez Torrente, els quals completaren la composició del Consell. Van començar la seva actuació iniciat ja l'any 1994.

B.- Qüestions tractades

Tal com ja s'avançava en l'annex de la Memòria anterior, en el 1993 va produir-se l'entrada al Consell de gairebé deu mil expedients. D'entre aquests cal destacar-ne tres grups que, numèricament, són els més importants.

1.- Aquell que fa referència a l'impost sobre activitats econòmiques, que totalitzà 9382 recursos, caracteritzats, tal com es diu en l'anàlisi que se'n fa a la tercera part d'aquest treball, pel marcat caràcter testimonial dels escrits presentats; per l'apel·lació constant als principis tradicionals que es consideren infringits i per l'escassa al·legació de causes tributàries pròpiament dites que incidissin en la liquidació, amb l'obligada conseqüència de la manca de competència del Consell pel que fa a les primeres, i del petit nombre de recursos acceptats pel que fa al segon grup.

Tant l'examen com la proposta de solució de tot aquest nombre d'expedients van suposar un gran esforç per part del components del Consell i de la seva Secretaria, l'oficina de la qual va haver de ser ampliada. Tothom, però, va col·laborar amb entusiasme i així es va fer possible allò que semblava impossible.

2.- Taxa d'equivalència. El nombre d'expedients referits a aquesta va disminuir notablement respecte del de l'any 1992, ja que els presentats no superaren el nombre de 138 (l'any 1992 el nombre d'expedients va ser de 428). En total, comptant-t'hi també els corresponents a la plus-vàlua, van ser 232. Cal destacar, però, pel que fa als expedients corresponents a la taxa d'equivalència, una circumstància notable que ha satisfet molt el Consell: durant l'any 1993 es van començar a rebre sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya que coincidien totalment amb els criteris del Consell pel que fa a aquesta matèria, i sense cap discrepància de fons. (No en fem ara menció perquè el seu nombre és molt elevat). No obstant això, la satisfacció més gran la produí l'arribada de la primera sentència dictada el 13 de maig de 1994 pel Tribunal Suprem, que també es declara favorable a les tesis defensades pel Consell. La sòlida argumentació desenvolupada en aquesta sentència, també aquí sense cap excepció, va suposar un estímul per al Consell, ja que això suposava un suport evident.

3.- Tributs sobre béns immobles. A partir de l'any 1992 va començar-se a notar l'increment d'aquestes qüestions, amb 212 recursos que palesaven la reacció dels contribuents davant la posada en marxa de l'impost sobre béns immobles, impost que refonia d'altres impostos anteriors. Durant aquell any es presentaren 161 recursos els quals tenien, com a principal motiu d'al·legació, la discrepància sobre les valoracions cadastrals, la qual cosa implicava la declaració d'incompetència del Consell, atès que aquesta s'atribuïa al Centre de Gestió Cadastral i de Cooperació Tributària.

Aquest grup de recursos és un dels mencionats anteriorment en tractar els casos de gestió compartida, que necessiten en gran manera d'una col·laboració més estreta entre els òrgans que comparteixen la gestió i la jurisdicció. El Consell s'esforça a buscar-los solucions acceptables, però vol posar en evidència aquesta situació per tal que, qui ho pugui fer, hi doni la millor sortida.

C.- Previsions per a l'any 1994

Atès que aquesta Memòria fou redactada un cop iniciat el segon trimestre de l'any 1994, es pot ara fer constar que l'afluència de recursos contra les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques va continuar, encara que ja no en el nombre esmentat anteriorment de més de nou mil assumptes, sinó en el més reduït d'uns vuit-cents cinquanta, que en realitat són restes de l'allau anterior.

Si les coses continuen així, s'observa que la marxa normal del Consell, descomptades les allaus produïdes en els dos darrers anys, és aproximadament d'un miler anual d'expedients, la qual cosa permet que se'ls pugui dedicar l'atenció pormenoritzada i sense angoixes a la qual aspira el Consell.

D.- Resultats

A part de les xifres reflectides en els annexos d'aquest estudi, ens cal insistir sobre la circumstància que són molt pocs els casos en què els Tribunals han rectificat les decisions municipals proposades pel Consell. Hom podria discrepar en qüestions de Dret, i, per tant, no pot sorprendre ningú que, per diferències de criteri, es revoquin resolucions d'instància, però cal observar que, en els casos estudiats, no hi destaca cap diferència de criteri substancial, la qual cosa redunda també en benefici d'una disminució dels litigis.

Finalment, cal fer constar un cop més que, en la preparació i redacció d'aquesta Memòria, hi han col·laborat tots els vocals del Consell, i, que per a la seva elaboració, hi han participat també el secretari, els lletrats, i la resta de personal d'aquest òrgan.

SEGONA PART

Les Ordenances Fiscals vistes a través de la impugnació de les seves aplicacions

Ordenança fiscal núm. 1.1

Tributs sobre béns immobles

Igualment que en la Memòria de l'any passat, abans d'entrar en l'estudi dels casos referents a recursos en matèria de l'impost sobre béns immobles, caldria examinar els recursos plantejats enfront d'altres impostos referents a la propietat immobiliària que, si bé han estat suprimits, van ser resolts durant l'any 1993. Per tant, farem referència en primer lloc a la contribució territorial urbana, a l'arbitri sobre solars, i a l'impost sobre despeses sumptuàries.

Les propostes de resolució en relació amb aquests tres tributs han tingut tendència a desaparèixer durant l'any 1993. Malgrat això, encara es formularen 22 propostes en matèria de contribució territorial urbana, 3 en matèria d'arbitri sobre solars, i 18 en matèria de despeses sumptuàries. En termes generals no s'aprecien grans novetats en les al·legacions dels recurrents, i les argumentacions més destacables són les que consten en els recursos contra l'impost de despeses sumptuàries.

Quant a l'impost sobre béns immobles, en l'any 1993 va incrementar-se lleugerament el nombre de recursos sobre els quals el Consell va emetre informe. Dels 107 recursos informats en l'any 1992, va passar-se a 118 en el 1993.

A.- Contribució territorial urbana.

Els recursos que han hagut de ser atesos pel Consell Tributari en relació amb la contribució territorial urbana no han donat lloc a cap proposta digna de ser destacada.

Els arguments dels recurrents no han introduït nous elements de discussió. En línies generals, i com a simple constatació numèrica, els principals conflictes s'han centrat en la impugnació de la via de constrenyiment tot al·legant manca de notificació en el període voluntari, i en la reclamació d'exempcions o bonificacions no concedides. En tots dos casos, la línia argumental del Consell Tributari per formular les seves propostes de resolució ha coincidit amb els criteris elaborats ja en anys anteriors.

B.- Arbitri sobre solars.

En l'any 1993 tan sols degueren informar-se tres recursos en matèria de solars sense edificar. Tampoc en aquesta matèria no poden destacar-se novetats dignes de ser mencionades pel que fa a la línia argumental dels recurrents o a la proposta del Consell.

Dels tres recursos examinats, el Consell va proposar l'estimació de dos: en un cas per no tenir el terreny la condició de solar, i en l'altre pel fet de gaudir d'exempció en no produir rendes.

C.- Impost sobre despeses sumptuàries.

Els recursos interposats davant les liquidacions per l'impost de despeses sumptuàries sí que van produir algunes propostes dignes de ser comentades. En general, els problemes interpretatius van centrar-se en la definició del fet imposable, concretament en la interpretació que en determinats casos cal donar a l'expressió "gaudi de l'habitatge".

a) Es discuteix l'element subjectiu. La liquidació és impugnada per la persona gravada, la qual gaudeix de l'habitatge però no n'era propietària, en ser propietat aquest habitatge del germà del seu ex-marit. S'hi afegeix que aquest no satisfia les quantitats corresponents a la seva ex-muller. El Consell va entendre que la persona gravada no exercia de forma individual el gaudi, ja que la sentència de divorci assignà l'habitatge també a les filles del matrimoni. Així, doncs, es podia entendre que el pare i anterior marit, en els termes de la sentència de divorci, gaudia de l'habitatge i, per tant, era el subjecte passiu.

També es va plantejar un problema referent a l'element subjectiu en un altre expedient, en el qual el recurrent va al·legar que la titularitat dominical de l'habitatge li corresponia per meitat i pro indivís conjuntament amb la seva muller. En aquest cas, el Consell proposà desestimar el recurs en entendre que el sistema liquidatori d'aquest impost es fonamenta en el principi d'unitat familiar representada pel cap de família, i no es donaven en el cas examinat raons determinants de cap altre tipus de convivència que pogués obligar a distribuir entre els usuaris les càrregues impositives.

b) Es discuteix l'element material. En dos recursos es qüestiona l'existència d'habitatge, perquè els recurrents entenen que hauria de descomptar-se la superfície destinada a consultori o local comercial. Aquests recursos van portar el Consell a definir el concepte d'habitatge als efectes de l'impost recorregut i, en concret, a estimar els recursos interposats.

c) Valoració de l'habitatge. El recurrent qüestiona el valor assignat a l'habitatge, ja que entén que no s'ha diferenciat contrucció i sòl. En cas de diferenciar-se ambdós conceptes, al concepte d'habitatge li correspondria solament el valor de la construcció, de manera que el seu valor podria quedar reduït per sota del mínim gravat. El Consell va rebutjar aquesta línia argumental sobre la base de la referència legal al valor cadastral com a valor de l'habitatge, sense diferenciar en cap moment entre els conceptes de valor de la contrucció i valor del sòl.

d) Finalment, en diverses ocasions s'al·legà la manca de cobertura legal per a l'exigència de l'impost a través d'autoliquidació. La doctrina del Consell, contrària a aquesta al·legació, s'ha vist confirmada per una línia jurisprudencial clara i uniforme del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, continguda, entre d'altres, en les sentències de 10 de maig, i 23 i 28 de juny de 1993. Per al Tribunal, en consonància amb el que exposava el Consell, el sistema d'autoliquidació troba suficient cobertura en l'article 74.4 del Reglament de l'Hisenda Municipal de Barcelona, en concordança amb la disposició transitòria segona de la Llei General Tributària. Per la seva part, el Consell, en la seva proposta núm 561/93, afegia que no podia donar-se eficàcia retroactiva a l'exigència constitucional de reserva legal sense que la doctrina de la inconstitucionalitat sobrevinguda fos aplicable a qüestions merament formals.

D.- Impost sobre béns immobles.

En l'any 1993, i en relació amb anys anteriors, s'ha mantingut una tendència de clara continuïtat pel que fa als problemes plantejats per aquest impost i a la fonamentació dels recursos interposats pels contribuents. Caldria reproduir aquí les consideracions fetes sobre els problemes de gestió compartida, i també assenyalar que la majoria de recursos tenia per objecte la impugnació del recàrrec de l'Entitat Metropolitana del Transport (tema analitzat en la Memòria de 1992), la determinació del valor cadastral o el reconeixement d'exempcions.

1.- Alguns problemes derivats de la gestió compartida.

L'examen de diversos recursos en matèria d'impostos sobre béns immobles ha permès detectar un problema de singular importància que planteja la gestió compartida de l'impost. En haver-se d'impugnar els valors cadastrals davant el Centre de Gestió Cadastral, mentre que la liquidació és un acte municipal impugnable davant l'Ajuntament, es produeix una notable confusió en relació amb la petició i l'eficàcia de la suspensió de l'acte impugnat. Així, qui impugna els valors cadastrals i demana en forma la suspensió entén que obté la suspensió de la liquidació, quan realment aquesta liquidació és un acte municipal que hauria de ser impugnat autònomament i davant del qual caldria al seu torn demanar la suspensió.

Com a conseqüència d'aquesta situació, en diversos recursos, o bé s'impugna la via de constrenyiment municipal en entendre que s'havia obtingut la suspensió a través del recurs davant el Tribunal Econòmic-Administratiu Regional, o bé es demana que els efectes de la mesura suspensiva del Tribunal Econòmic-Administratiu Regional s'extinguin amb relació a la potestat liquidatòria municipal. Des d'una perspectiva similar va suscitar-se la qüestió de la determinació del termini per a la impugnació dels valors cadastrals.

Pel que fa a aquests temes (la solució dels quals requereix una eficaç col·laboració entre les diverses administracions afectades), el Consell ha entès que la impugnació del valor cadastral i l'obtenció de la suspensió d'aquest acte no comporta automàticament la suspensió de la liquidació, atès que aquesta calia que s'impugnés sol·licitant-ne la suspensió. Això no obstant, quan el contribuent s'ha adreçat a l'Ajuntament sol·licitant l'extensió dels efectes d'aquella suspensió, la petició s'ha estimat aplicant extensivament l'article 14 de la Llei d'Hisendes Locals. Si la liquidació porta causa d'un valor cadastral, i aquest està suspès fins que no es resolgui el recurs, no té sentit legitimar un acte que no té cobertura. Per tant, es concedeix la suspensió fins que es confirmi el valor cadastral.

En altres supòsits s'ha plantejat quina hauria de ser la posició del Consell en els casos en què s'impugna el padró per a la formació de l'impost. Les regles competencials sobre aquest punt són clares, de manera que la competència per resoldre el recurs correspon al Centre de Gestió Cadastral o al Tribunal Econòmic-Administratiu Regional. Això no obstant, el Consell, seguint una interpretació espiritualista i tractant de no tancar al contribuent totes les vies de recurs, ha admès

les impugnacions presentades davant l'Ajuntament per disconformitat amb el valor cadastral, encara que ha declarat la seva incompetència per entrar en el fons de la qüestió, i ha invitat l'interessat a reproduir la petició davant l'òrgan competent.

En últim lloc, cal destacar també que, malgrat que no correspon a l'Ajuntament la revisió dels valors cadastrals, el Consell ha examinat en algun cas excepcional les al·legacions del recurrent en aquest sentit com a argument "amb més motiu". Així ha passat, per exemple, en una sèrie de recursos interposats per una empresa automobilística, en els quals es plantejava la vulneració de l'article 62.2 de la Llei 39/1988, en relació amb l'exigència que el valor cadastral prengui com a punt de partida i tingui com a límit el valor de mercat. La vulneració d'aquest precepte legal derivava, segons el recurrent, del fet d'estar davant de béns de domini públic i, per tant, mancats de valor de mercat. El Consell va proposar, en la seva argumentació, de rebutjar les al·legacions del recurrent, perquè entenia que l'impost sobre béns immobles pretén gravar el valor cadastral, que és un valor teòric que mesura la capacitat contributiva del subjecte passiu als efectes de l'impost, encara que aquest valor adopti com a punt de referència un teòric valor de mercat.

2.- Exempcions.

Durant l'any 1993, novament foren molts els recursos analitzats en els quals s'impugnava la denegació de l'exempció sol·licitada.

En la Memòria de l'any anterior es palesava que el Consell va haver de proposar la desestimació de peticions d'exempció presentades per entitats religioses pel fet de no disposar del reconeixement preceptiu en norma amb rang legal. En l'any 1993 s'han pogut estimar diversos recursos d'ídem contingut, en haver-se publicat en el Butlletí Oficial de l'Estat, amb data 12 de novembre de 1992, l'acord de cooperació de l'Estat espanyol amb la Federació d'Entitats Evangèliques d'Espanya, acord que reconeix l'exempció amb relació als immobles destinats al culte i a dependències o edificis i locals annexos destinats a residència de pastors evangèlics.

Diversos recursos han tingut com a objecte la impugnació de la denegació d'exempció a centres docents concertats, exempció que va desaparèixer en la Llei 39/1988. El Consell no va poder fer res per reconèixer l'exempció sol·licitada davant la claredat de la normativa aplicable, si bé s'ha de destacar que la situació normativa ha estat corregida. L'article 67 de la Llei 22/1993, de 29 de

desembre, va reconèixer novament aquesta exempció amb efectes des del primer de gener de 1994.

Per últim, cal fer menció de dos expedients en què es plantejà l'exempció d'una entitat concessionària d'aparcaments subterranis. El Consell va proposar la desestimació del recurs en entendre que no existia una concessió de servei públic i que els béns gravats, les construccions, corresponien en propietat al titular de la concessió.

3.- El problema de les notificacions.

La notificació de les liquidacions de l'impost sobre béns immobles ha continuat generant problemes. El Consell ha recollit la doctrina jurisprudencial que admet la procedència de les notificacions col·lectives, ha entès que, quant al valor cadastral, hi ha una continuïtat amb el valor establert per a la contribució territorial urbana, que eximeix d'una nova notificació individual, i ha afirmat que els valors cadastrals sempre podran ser impugnats davant la jurisdicció contenciós-administrativa per mitjà de recursos contra la liquidació tributària que els incorpora.

Ordenança fiscal núm. 1.2

Impost sobre vehicles de tracció mecànica

Després que en el passat exercici de 1992 es doblesin els recursos per a aquest impost en relació amb l'any anterior (el Consell en va resoldre un total de 110 en l'any 1992), durant l'exercici de 1993 el nombre d'aquests ha disminuït a 62 (incloent-hi un informe i una queixa), i ha retornat així a la mitjana habitual en anys anteriors, mitjana que havia quedat trencada, a l'alça, en l'esmentat exercici del 92.

Entre els recursos resolts pel Consell, n'hi ha que mereixen ser especialment comentats en aquesta Memòria, bé per causa de la seva repetició o bé pel criteri que s'hi ha introduït. Així, doncs, els agruparem en els següents apartats:

1.- Sol·licitud d'exempció o impugnació de la seva denegació.

Dels recursos resolts, 18 foren presentats pels recurrents per sol·licitar exempcions en l'impost o la impugnació de la seva denegació.

D'aquests recursos, 17 es refereixen a l'exempció recollida en l'article 94.d) de la Llei 39/1988, o l'equivalent 4t.d) de l'Ordenança reguladora de l'impost. La majoria de recursos (concretament en nombre de 10) feien referència a l'exigència citada en els articles esmentats, relativa a l'adaptació del vehicle per a la conducció per part dels disminuïts físics. Així, el Consell ha proposat l'estimació o desestimació d'aquests recursos en funció que s'acrediti o no l'adaptació del vehicle a les necessitats de conducció del recurrent. Cal destacar, per la freqüència amb què s'ha produït, que el Consell ha entès que no compleix els requisits de la necessària adaptació la simple addició de retrovisors especials per a la conducció de vehicles per part de sordmuts, per la qual cosa s'ha proposat la desestimació dels 6 recursos referents a aquesta matèria.

També es pot fer aquí referència als 4 recursos en què la causa de denegació de l'exempció havia estat per excedir (en decimals) la potència del vehicle, dels 12 cavalls fiscals que com a màxim admeten, per a la concessió de l'exempció, els articles abans mencionats. En aquests casos, el Consell va haver de proposar la desestimació.

2.- Potència fiscal dels vehicles.

En íntima connexió amb l'última causa d'impugnació referida, es resolgueren 5 recursos en els quals els reclamants feien referència a l'excessiu import de la liquidació, com a conseqüència d'haver-se liquidat la quota corresponent a vehicles de superior potència.

Aquests recursos, igualment que els abans esmentats i que es referien a exempcions denegades per excés de potència del vehicle, tenen en comú (continuant amb una problemàtica que ja quedava reflectida des d'anys anteriors) que, en molts casos, els recurrents es confonen a causa de la fitxa tècnica del vehicle, en la qual -d'acord amb el Reial Decret 2140/1985- es pot rebutjar els decimals de la potència del vehicle i fer-hi constar 12 cavalls quan en realitat la potència és un pèl superior. El fet que aquesta omisió dels decimals no tingui efectes en l'àmbit fiscal determina l'aplicació de la tarifa corresponent als vehicles de potència superior als 12 cavalls, i també -en els casos comentats anteriorment- la impossibilitat de reconèixer l'exempció referida.

3.- Manca de notificació de la liquidació.

Així mateix, i continuant també amb una causa d'impugnació que ja es manifestava en els últims anys, el Consell ha donat entrada a 7 recursos en els quals s'al·legava la manca de notificació de la liquidació en període voluntari per sol·licitar l'anul·lació del recàrrec de constrenyiment i/o dels interessos; aquests recursos ignoren que, d'acord amb l'article 124.3 de la Llei General Tributària i 89.2 de l'Ordenança fiscal general, i a causa de tractar-se d'un tribut de cobrament periòdic, les notificacions posteriors a l'alta en el padró que no modifiquin substancialment les bases de tributació podran fer-se de forma col·lectiva per mitjà de la publicació d'edictes; per la qual cosa, continuant el mateix criteri d'anys anteriors, el Consell va haver de desestimar aquests recursos quan la notificació havia estat portada a efecte d'aquesta forma.

4.- Transmissió o baixa del vehicle.

Novament s'han presentat diversos recursos a causa de la transmissió o de la baixa del vehicle no comunicades a l'Administració de la manera correcta, i, en conseqüència, s'ha practicat la nova liquidació de l'impost, d'acord amb la titularitat del vehicle que constés en aquell moment.

Quant a les situacions de baixa, el Consell ha mantingut el mateix criteri d'anys anteriors en el sentit de -fins i tot en el cas de no haber estat degudament comunicada la baixa- donar transcendència, als efectes de l'impost, a la situació de desballestament del vehicle quan hagi estat suficientment acreditada pel reclamant i s'ha concedit el prorratg de les quotes per trimestres, d'acord amb el que preveuen l'article 97 de la Llei 39/1988 i el concordant 8è de l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost.

En la mateixa línia, el Consell ha conegut el recurs interposat per un emigrant titular del vehicle, que no comunicà a la Direcció de Trànsit corresponent el seu canvi de residència i que va sol·licitar l'anul·lació de les liquidacions practicades pels tres últims exercicis en què va ser absent. Atesa la manca de constància d'aquest canvi de residència i de l'exportació del vehicle, el recurs solament va poder ser estimat parcialment en el prorratg trimestral de l'última quota satisfeta, coincidint amb el moment de la comunicació de la baixa corresponent.

Pel que fa a les transmissions, hi destaca el criteri seguit pel Consell en desestimar un recurs interposat pel comprador (barcelonès de residència) d'un vehicle que, provinent d'un altre municipi de la província, al·legava duplictat de liquidacions, ja que havia pagat l'impost girat a l'anterior titular en el seu municipi d'origen. En aquest cas, i atenent la certesa de l'adquisició, el Consell resolgué la procedència de la liquidació girada per l'Ajuntament de Barcelona, sense perjudici, si s'escaigués, de la devolució d'ingressos indeguts que pogués procedir en el municipi d'origen del vehicle.

5.- Prescripció de l'impost.

Mereixen especial atenció els 11 recursos en què s'al·legava la prescripció de l'impost (l'antic impost de circulació) pel transcurs de cinc anys des del seu termini d'ingrés o des de l'última interrupció i, també, pels defectes de forma de les notificacions practicades durant aquell període.

En tots onze casos, el Consell proposà l'estimació dels recursos. En molts d'aquests, les notificacions havien estat encomanades per l'Ajuntament a una empresa privada de missatgers, la qual les havia portat a terme sense les garanties pertinents i, per tant, sense eficàcia interruptora de la prescripció.

A més dels recursos resolta, dels quals s'han comentat els més destacats, el Consell ha emès un informe sol·licitat pel director d'Hisenda de l'Ajuntament, en relació amb l'abast de l'exempció per als vehicles del cos consular, establerta en l'article 94.b) de la Llei 39/1988 i el correlatiu 4.b) de l'Ordenança fiscal. En aquest informe el Consell conclou que l'exempció és independent de la concreta circumstància que el vehicle s'identifiqui amb la corresponent matrícula del cos consular, i que la seva concessió depèn només de les condicions del titular del vehicle i de l'existència de reciprocitat amb el país del qual es tracti.

Ordenança fiscal núm. 1.3

Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

A.- Plus-vàlua.

Durant l'any 1994 van entrar 94 reclamacions, la qual cosa confirma la disminució de recursos produïda a partir del 1992 respecte als anys anteriors.

La fonamental variació de la normativa ha canviat també els motius d'impugnació. L'estreta vinculació entre els valors cadastrals i aquest impost ha incidit en la impugnabilitat d'aquest. Potser la frase d'un informe reflecteix el problema més essencial en aquesta matèria. La frase al·ludida deia: *"con el sistema legal actual, siempre hay plusvalías"*.

Tot seguit farem referència a algunes de les peculiaritats que s'han presentat en la reclamació d'aquests 94 expedients ingressats en el 1993.

1.- El problema que ha generat més recursos ha estat el següent:

Una Caixa d'Estalvis optà per sol·licitar, el 28 de desembre de 1989, la baixa de la taxa d'equivalència dels pisos venuts mitjançant document privat, quan encara no s'havien atorgat les escriptures públiques. La petició anava acompanyada de la còpia dels documents privats.

Un cop acceptada la baixa, ja que el document privat presentat complia els requisits de l'article 1227 del Codi Civil, l'oficina gestora va practicar liquidacions en els documents privats per l'arbitri de plus-vàlua.

En la liquidació d'aquests documents privats es plantejaven dos problemes essencials:

a) Possible prescripció. El precepte fonamental de l'article 1227 del Codi Civil, interpretat d'acord amb la jurisprudència, ha motivat el manteniment de les liquidacions.

b) Pel que fa al període impositiu, el Tribunal Suprem, en sentència de 22 de juliol de 1991 i en aplicació d'aquella doctrina es decideix, en aquest cas, pel període que acaba en la data de presentació del document privat en l'oficina

municipal (28 de desembre de 1989), i que s'inicia en el 1980, data en què es liquidà la darrera taxa d'equivalència (la frase "*puestos en trance de elegir*", continguda en la sentència, dóna fe dels dubtes de l'alt Tribunal).

2.- El pagament dels interessos no suposa, en principi, sanció, sinó exclusivament exigència dels fruits del diner (sentència del Tribunal Suprem de 2 de novembre de 1987). Però si la liquidació complementària en l'impost de l'increment de valor té el seu origen en un full informatiu erroni, no es poden exigir els interessos, per aplicació de la doctrina de l'article 1108 del Codi Civil segons la qual no n'hi ha prou amb l'únic element objectiu del compliment fora de termini, sinó que s'ha de donar el requisit subjectiu d'existència de dol, culpa o negligència.

La qüestió és menys clara quan s'impugna l'aplicació de l'article 61.2 (modificat) de la Llei General Tributària. La Llei 18/91, de 6 de juny, ha modificat el paràgraf esmentat i ha establert per al càlcul dels interessos un recàrrec únic del 50%, "*con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles*", en les declaracions, liquidacions o autoliquidacions, efectuades un cop transcurreguts els 3 mesos següents al termini de pagament voluntari.

En els conceptes que formen els ingressos tributaris municipals, hem trobat, no tant situacions derivades de sanejament i regulació de patrimonis (cosa per a la qual fou dictada l'esmentada normativa), com situacions d'oblit en la presentació.

La redacció mateixa de l'article situa el recàrrec fora de la sola liquidació d'interessos, com una "terra de ningú" que no és sanció ni interès. La comparació entre la regulació anterior i la nova, produeix una sensació justificada d'agreujament lluny de qualsevol intent de matisació, amb l'única sortida possible de l'aplicació irretroactiva.

3.- Es planteja amb relativa freqüència la liquidació ajornada amb aval bancari, i es protesta pel fet que, si existeix l'aval solidari, s'exigeixi la liquidació amb el recàrrec del 20% de constrenyiment.

La solució legal és clara: si no s'ingressa en període voluntari procedeix el recàrrec, i només aleshores es pot executar l'aval. Potser es podria habilitar un procediment fonamentat en una redacció de l'aval que permetés l'execució sense el 20% del recàrrec, amb l'ingrés en període voluntari pel Banc solidari.

4.- Hi ha un cas singular que tracta d'una situació molt complexa en matèria de sentències contradictòries a causa de la seva diferent quantia:

Contra una resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu Provincial s'interposà recurs contenciós-administratiu, el qual, estimat en part, fou recorregut pel que fa a un local, per la quantia, i es va arribar a una situació en què existien dues liquidacions idèntiques però amb sentències contradictòries fermes (la del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de quantia inferior, i la recorreguda davant el Tribunal Suprem).

Segons l'opinió del Consell, l'única via per resoldre la contradicció era el recurs extraordinari de revisió previst en l'article 102.1b) de la Llei de la Jurisdicció Contenciós-Administrativa, recurs que solament tenia el termini d'un mes des de la notificació de la sentència contradictòria.

5.- En un altre cas es ressalta allò que disposa l'Ordenança fiscal núm. 1.3, de 1991, la qual en el seu article 12.4 disposa que si existeixen diverses persones obligades al pagament, només procedirà la divisió de la quota acreditada per un acte o negoci jurídic, si es presenta declaració per cadascun dels subjectes passius. S'ha aplicat en els casos en què la liquidació a nom de més d'un té per causa, no la declaració dels obligats, sinó la denúncia de la part no obligada al pagament (el cas de la Caixa, en deslliurar-se de la taxa d'equivalència declarant l'existència del contracte de venda, abans de l'1 de gener de 1990).

6.- Les peticions de prescripció són diverses, sobretot pel fet d'haver estat al·legades en el supòsit de documents privats, i, tal com abans s'ha assenyalat, han estat rebutjades.

En una d'aquestes peticions, per cert, en què l'existència de prescripció és efectiva, es nega la devolució pel fet d'haver transcorregut més de 5 anys des de l'ingrés indegut.

7.- Finalment, es pot citar un cas en què s'admet la taxació pericial contradictòria a l'empara de l'article 52.2 de la Llei General Tributària, cosa que suposa una certa independització de les dades de la valoració cadastral.

B.- Taxa d'equivalència

La taxa d'equivalència, que va constituir el problema fonamental d'aquest Consell en començar la seva tasca, ha iniciat el declivi final en la corba de les impugnacions.

Pel que fa a l'aspecte numèric, en el 1989 no hi podia haver cap impugnació per aquest tema; en el 1990 n'hi hagué 49; en el 1991, 1289 (xifra que no s'ha superat); en el 1992, 428; i en el 1993, 138. Aquestes xifres coincideixen amb la data d'acreditament de l'impost (31 de desembre de 1989), i després d'algunes oscil·lacions, s'arriba al punt més alt en el 1991, i les xifres posteriors ja són liquidacions de casos endarrerits o que presentaven alguna especialitat.

El més important, però, és que és a punt d'acabar l'existència de la controvèrsia que s'inicià davant del Tribunal Econòmic-Administratiu Regional, va continuar en el Contenciós-Administratiu, i estava pendent davant del Tribunal Suprem.

Totes les resolucions del Tribunal Econòmic-Administratiu Regional i del Tribunal Superior de Catalunya eren favorables a la tesi defensada per l'Ajuntament de Barcelona; quedava, però, una gran incògnita: quina seria la decisió del Tribunal Suprem?

Aquesta decisió ha estat presa el 13 de maig de 1994. La sentència de l'alt Tribunal parteix d'una idea bàsica: la Llei de Bases 41/1975, de 19 de desembre, i el Reial Decret de desenvolupament 3250/76, de 30 de desembre, i després el Reial Decret legislatiu 781/86, de 18 d'abril, van suposar la modificació essencial de la taxa desenal.

Anteriorment regia el grup normatiu de règim local 1952-1955, i la liquidació era definitiva, sotmesa als tipus de l'escala general (que no podia excedir del 25%) i tancava desenament el període impositiu.

Per contra, en el segon grup normatiu la liquidació desenal és provisional, a compte de la liquidació que es faci quan es produeixi l'efectiva transmissió del terreny i subjecta a un tipus de gravamen no superior al 5%; a més, la fita inicial del període impositiu corresponent a la transmissió no és la de l'acreditament-liquidació de la taxa, sinó la de la transmissió anterior (amb un període màxim de 30 anys).

Doncs bé, per disposicions transitòries de la Llei de Bases de 19 de novembre de 1975; Reial Decret 3250/76, de 30 de desembre; Llei de Bases de 2 d'abril de 1985; i Reial Decret legislatiu de 18 d'abril de 1986, el règim impositiu de Barcelona era el de la Llei Especial de 23 de maig de 1960.

A més, la Llei d'Hisendes Locals 39/88, de 28 de desembre, permet l'última liquidació de la taxa amb acreditament en 31 de desembre de 1989, i distingeix entre el règim de Madrid i Barcelona i el dels altres municipis. Aquesta Llei fa una afirmació fonamental: *"en 31 de diciembre de 1989, aunque no se hubiesen cumplido los 10 años, se practicará la correspondiente liquidación por el número de años que hayan transcurrido del decenio en curso, y se aplicará igualmente por lo que a los municipios de Madrid y Barcelona se refiere, la tasa de equivalencia regulada en el artículo 516 de la Ley de Régimen Local de 1955"*.

Més endavant, la Llei precisa que el sistema aplicable a aquest cas tan controvertit, és el següent:

- a) El fet imposable és l'increment del valor dels terrenys pertanyents a persones jurídiques.
- b) El subjecte passiu és la persona jurídica titular.
- c) Les liquidacions desenals interrompien el període impositiu.
- d) Els tipus són els establerts amb caràcter general, amb una oscil·lació d'entre el 20 i el 25%.

Després d'aquesta precisió, la sentència del Tribunal Suprem fa una observació molt sagaç: *"modalidad (de la tasa decenal) que en el supuesto presente cierra con fecha 31 de diciembre de 1989 el período decenal que venía consumándose (fecha que servirá en su día de hito inicial del nuevo período que deba computarse con motivo de la transmisión de los terrenos de no resurgir, normativamente, una nueva modalidad decenal-)"*.

La sentència resol, a més, dos dels diversos motius d'impugnació que s'han anat acumulant en els diferents recursos que aprofondien exhaustivament en la qüestió. Un d'aquests és l'aplicació del sistema d'autoliquidació en relació amb la sentència del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrer. L'altre és contra la

interpretació de l'article 138 de l'Ordenança fiscal general, que entenia que es confirmava l'autoliquidació impugnada si no es resol·lia en tres mesos.

La sentència del Tribunal Suprem és clara, precisa, i entenem que ha resolt definitivament el problema plantejat pel règim especial de Barcelona en relació amb el tipus aplicable en l'última liquidació de la taxa d'equivalència.

El Tribunal Suprem ha ratificat la posició mantinguda per l'oficina de gestió de l'Ajuntament i l'informe emès al seu dia per aquest Consell.

Ordenança fiscal núm. 1.4

Tributs sobre activitats econòmiques

A.- Impost sobre activitats econòmiques

Els motius per a la impugnació de l'impost sobre activitats econòmiques

La implantació de l'impost sobre activitats econòmiques l'1 de gener de 1992, en substitució de les antigues llicències fiscals i de l'arbitri sobre la radicació, ha produït una allau de recursos, molts d'aquests de caràcter massiu, que han qüestionat la pràctica totalitat de l'impost.

A la denúncia de les presumptes deficiències tècniques de la nova figura, la tosquedat de la qual és innegable, s'hi han afegit tot tipus de reflexions de caràcter filosòfic o polític relatives al fonament i a l'oportunitat actual d'un impost d'aquestes característiques, a més de les reclamacions relatives als problemes concrets que l'aplicació de l'impost sobre activitats econòmiques ha anat suscitant i de les simples manifestacions de disconformitat amb l'impost. Tot això resumeix, a grans trets, el panorama format pels més de nou mil recursos d'alçada formulats davant l'Ajuntament, els principals arguments dels quals es classifiquen a continuació.

A').- Relatiu a la inconstitucionalitat de les normes

Una gran majoria dels recursos presentats, sobretot aquells que tenen caràcter massiu, tenen com a argument central la inconstitucionalitat de l'impost, però constitueixen més una protesta social davant del que es considera una pressió fiscal excessiva que un autèntic recurs. És per això que, d'acord amb el que són les funcions pròpies d'aquest Consell, que inclouen l'atenció a les queixes dels ciutadans en matèria tributària a més de l'informe dels recursos d'alçada que es plantegin davant l'Ajuntament, la resposta a l'allau de reclamacions d'aquest tipus - igualment que quan es pretén impugnar les tarifes de l'impost o l'Ordenança fiscal municipal reguladora d'aquest- no ha estat la del complet rebuig, declarant la inadmissibilitat dels recursos a causa de la manca de competència per resoldre les qüestions plantejades, sinó la d'intentar explicar i aclarir el sentit de les normes, tot separant els problemes tècnics de les opcions polítiques i assenyalant la via adequada per al plantejament i la resolució dels problemes suscitats.

Així, si pel que fa a les denúncies genèriques d'inconstitucionalitat i a les impugnacions indirectes de les normes reguladores d'aquest import mancades d'argumentació jurídica, s'ha respost amb una senzilla al·legació sobre les vies procedimentals que per a la impugnació de normes i el control de constitucionalitat preveu el nostre ordenament jurídic, la resposta ha estat més extensa quan les impugnacions tenien un major grau de concreció, sense que això representés deixar d'assenyalar l'absència de competència i la inadequació d'un recurs de reposició per a l'enjudiciament d'aquests temes.

És per això que s'enumeren a continuació quins han estat els vicis de constitucionalitat que s'han denunciat amb més freqüència, i quins són els arguments utilitzats, referits tots a vegades a la totalitat del bloc normatiu regulador d'aquest impost, i a vegades només a algunes normes.

L'al·lusió a principis i normes constitucionals ha estat tan diversa que sembla convenient classificar-la, tot distingint entre principis generals de l'ordenament jurídic, principis estrictament tributaris, i altres normes constitucionals.

1.- Principis generals de l'ordenament jurídic

1.1.- El principi de seguretat jurídica.

Una de les al·legacions més freqüents ha estat, sens dubte, la vulneració del principi de seguretat jurídica, directament o indirecta, a través de denúncies de retroactivitat o d'indefensió davant la falta de certesa de les normes.

Els principals motius han estat els següents:

a) Indefensió produïda per l'excessiva mutabilitat de l'ordenament jurídic, com també per la manera com es va implantar aquest impost, ja que s'obligava a donar-se'n d'alta abans de conèixer l'import de les quotes.

b) Manca de desenvolupament normatiu de l'article 86 de la Llei 39/1988, que estableix el límit del 15% del benefici mitjà presumpte per a les tarifes de l'impost, cosa que genera la seva inaplicació i la consegüent indefensió del contribuent.

c) Absència de motivació i no inclusió dels elements essencials en les liquidacions de l'impost, la qual cosa implica indefensió.

d) Retroactivitat de l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost en el 1992, que va establir el coeficient 2.

e) No manteniment dels beneficis fiscals que regien en la situació anterior.

Pel que fa a les respostes, respecte de la inseguretats motivada pels canvis normatius amb efectes econòmics no previsibles raonablement, al marge que en aquest cas les normes reguladores de l'impost foren força anteriors a la seva implantació l'1 de gener de 1992 (Llei 39/1988, de 28 de desembre; Reial Decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, publicat en el Butlletí Oficial de l'Estat del dia següent, pel qual s'aproven les tarifes de l'impost; i Ordenança fiscal reguladora, aprovada provisionalment el 30 d'octubre de 1991, l'exposició al públic de la qual fou anunciada en el Butlletí Oficial de la Província del dia següent, aprovada definitivament el 24 de desembre, i publicada en el Butlletí Oficial de la Província el 30 de desembre de 1991), per la qual cosa es pot afirmar que el contribuent tingué al seu abast les dades necessàries per conèixer l'import de l'impost amb la suficient antelació i, en qualsevol cas amb anterioritat a la data en què finalitzà el termini per a la presentació de l'alta, que fou el 14 de desembre de 1991 (disposició transitòria 1ª.1, paràgraf tercer, del Reial Decret 1172/1991, de 26 de juliol, pel qual es dicten normes per a la gestió de l'impost), és necessari tenir en compte que la política econòmica en el seu aspecte de política fiscal, actua segons la conjuntura, i s'adapta a les circumstàncies, la qual cosa comporta indubtablement una menor estabilitat de les normes impositives, l'enjudiciament de les quals, des d'aquest punt de vista, revesteix un caràcter polític o estructural que difícilment pot motivar una qualificació d'inconstitucionalitat.

En segon lloc, pel que fa a la vulneració del límit del 15% del benefici mitjà presumpte que estableix l'article 86 de la Llei 39/1988, s'ha de fer constar el grau de confusió que hi ha en relació amb la virtualitat d'aquesta norma, tant quant al seu àmbit d'aplicació, que es limita exclusivament a les quotes mínimes i no a la quota final de l'impost, com pel que fa a l'absència de desenvolupament normatiu i aplicació efectiva d'aquest precepte, desenvolupament que tingué lloc a través del Reial Decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i instruccions d'aplicació de l'impost de forma ajustada a dret, segons la sentència del Tribunal Suprem de 2 de juliol de 1992.

En tercer lloc, les impugnacions relatives a l'absència de motivació i d'inclusió dels elements essencials de les liquidacions de l'impost han estat totes desestimades, tenint en compte la presència en aquestes de tots els elements que exigeix l'article 124 de la Llei General Tributària, i tenint també en compte que les normes que constitueixen l'única motivació d'aquestes liquidacions són de públic coneixement, per la qual cosa no han de ser reproduïdes en la liquidació notificada, encara que la seva comprensió no sigui fàcil, atesa la complexitat de l'esmentada normativa.

Finalment, quant a la suposada retroactivitat de l'Ordenança fiscal, ja s'ha dit que s'ha de considerar inexistent, ja que s'aprovà amb anterioritat a l'entrada en vigor de l'impost, de la mateixa manera que ha de ser negada l'existència de retroactivitat pel no manteniment dels beneficis fiscals procedents de la legislació anterior, principalment perquè, tal com ha assenyalat el Tribunal Constitucional (sentència núm. 6/1983), no existeixen drets adquirits pel que fa al cas, i a més perquè aquests beneficis s'han mantingut transitòriament en virtut de la disposició transitòria 3^a. 2 de la Llei 39/1988.

1.2.- El principi d'igualtat

Pel fet que l'impost d'activitats econòmiques és un impost de naturalesa indiciària i d'àmbit local, les quotes finals del qual poden ser graduades pels ajuntaments a través dels índexs i coeficients que la Llei els permet de seleccionar, era previsible que abundessin les protestes per discriminació. I així ha estat.

Els arguments utilitzats han estat els següents:

a) Discriminació de tracte entre els ciutadans residents en diferents barris i entre els habitants de diferents ciutats, com a conseqüència de l'aplicació del coeficient de població i dels índexs de situació.

b) Discriminació de tracte produïda en gravar de la mateixa manera subjectes amb diferent capacitat econòmica.

c) Greuge comparatiu pel que fa als índexs de situació aplicables.

d) Desigualtat en el tracte tributari entre empresaris i professionals.

e) Caràcter discriminatori de la reducció de la quota en un 50% als locals de menys de 50 metres quadrats, i de l'absència de gravamen en l'activitat de lloguer d'habitatges el valor patrimonial dels quals no excedeixi de 100 milions de pessetes.

De fet, la resposta a aquestes al·legacions és essencialment la mateixa, és a dir: que el principi constitucional d'igualtat exigeix no solament el tracte igual de les situacions iguals sinó també el tracte desigual de les situacions diferents. En conseqüència, atesa la desigualtat de les situacions que són objecte de comparació en cada cas, no es pot apreciar tracte discriminatori contrari al principi d'igualtat.

Aquest raonament es pot aplicar tant amb relació als índexs de situació aplicables com en la comparació entre professionals i empresaris, entre ciutats diferents i entre locals de diferent superfície o valor patrimonial, i també, en sentit contrari, quan s'al·lega igualtat de tracte a subjectes amb diferent capacitat econòmica. En aquest cas, la comparació ha de ser establerta entre les concretes manifestacions de capacitat econòmica gravades objecte de l'impost, i no entre la capacitat econòmica global d'ambdós subjectes. Per consegüent, no hi ha desigualtat de tracte pel fet que els subjectes passius que suporten la mateixa càrrega tributària per aquest impost tinguin diferent capacitat econòmica si ambdós manifesten la capacitat econòmica gravada, que no és la renda obtinguda sinó el mer exercici d'una activitat econòmica.

De la mateixa manera, quan s'estableix la comparació entre ciutats, a la diferent situació de pertinença de qui resideix en una o altra ciutat, s'hi han d'afegir les exigències del principi constitucional d'autonomia tributària dels municipis, que estableixen els articles 137 i 140 de la Constitució, la conseqüència lògica del qual és un dret a la diferència que legitima un tracte desigual, sempre que no sigui arbitrari ni irracional (sentència del Tribunal Constitucional de 17 de febrer de 1987, fonament jurídic 3r). Una altra cosa és que s'estimin adequats els índexs i paràmetres utilitzats per establir cada diferència; però la fixació d'aquests elements ha anat precedida en tots els casos de laboriosos i detallats estudis que en justifiquen l'aplicació i eliminen qualsevol taxa d'irracionalitat o arbitrarietat. Així ha succeït en l'elaboració de les tarifes de l'impost, segons la sentència del Tribunal Suprem de 2 de juliol de 1992, i així ho ha fet també l'Ajuntament en ús de la potestat discrecional que la Llei li atorga per fixar índexs i coeficients dintre de la franja que

legalment li correspon. Davant d'aquests fets, és veritablement difícil la prova d'un tracte discriminatori.

1.3.- El principi de legalitat

Les al·legacions, majoritàriament genèriques, relatives a la vulneració dels principis de reserva de llei i jerarquia normativa de les normes reguladores d'aquest impost, se centren en els aspectes següents:

a) Extralimitació del Reial Decret que aprova les tarifes de l'impost i de l'Ordenança fiscal municipal. En el primer cas, generalment, per vulnerar el límit del 15% del benefici mitjà presumpte que estableix l'article 86 de la Llei 39/88; en el segon cas, amb caràcter general o perquè l'aprovació de l'Ordenança fiscal tingué lloc fora de termini.

b) Manca de previsió expressa, en l'Ordenança fiscal municipal, del recàrrec provincial.

c) Il·legalitat de la llista de carrers en entendre que existeix una doble tributació de l'element superfície com a determinant tant de la quota mínima com de l'índex de situació aplicable.

En realitat, les denúncies per extralimitació del Decret de tarifes i l'Ordenança ja han estat contestades. Quant a la manca de previsió expressa, en l'Ordenança fiscal municipal, del recàrrec provincial, la resposta és també òbvia, atès que no es tracta d'un tema de competència municipal, tot i que val la pena de remarcar el gran nombre de reclamacions presentades en aquest sentit, encara que només sigui per posar en relleu la desorientació del contribuent a l'hora de reclamar. Finalment, en la pretesa il·legalitat de la llista de carrers, es tracta més aviat d'una denúncia de doble imposició, igualment infundada, ja que no té res a veure la consideració de la superfície del local com a element determinant de la quota mínima d'un impost que, com l'establert sobre activitats econòmiques, succeeix parcialment a l'extint impost de radicació, amb el fet d'atendre la categoria del carrer per determinar l'índex de situació i, per consegüent, per determinar la quota final, tal com estableix l'article 89 de la Llei 39/1988, originàriament, i en la versió donada per la Llei 6/1991, d'11 de març. Pel que fa al principi de legalitat, l'Ajuntament no ha fet altra cosa que actuar d'acord amb la Llei 39/1988, utilitzant les facultats que aquesta Llei li confereix i, per tant, no existeix la possibilitat de cap denúncia d'il·legalitat.

2.- Principis tributaris de l'article 31.1 de la Constitució

Sense perjudici que l'article 31 de la Constitució enumeri com a principis del sistema tributari alguns dels que han estat tractats anteriorment, com ara el principi d'igualtat i, en el seu apartat 3 el principi d'il·legalitat, i els atribueixi per consegüent un contingut específic, es tracta en aquests casos d'una especialització per raó de la matèria que, davant el tipus de reclamacions presentades, no aconsellava un tractament diferenciat, i és per això que s'han inclòs en l'epígraf anterior. Així doncs, aquest apartat se centra fonamentalment en les al·legacions de vulneració dels principis de capacitat econòmica, justícia, progressivitat i prohibició de confiscatorietat, amb exclusió de les al·legacions genèriques relatives a la vulneració dels principis de l'article 31.1 de la Constitució que, per la seva nul·la argumentació jurídica, no mereixen de ser comentades.

En aquest sentit, destaquen les al·legacions següents:

- a) Necessitat d'una limitació correlativa de la despesa pública.
- b) Manca de justificació actual d'un impost indiciari.
- c) Desnaturalització de l'impost per la seva elevada quantia.
- d) Vulneració del principi de capacitat econòmica en el cas de resultats econòmics negatius.
- e) Insuficient incidència de l'element superfície.
- f) Regressivitat.
- g) Confiscatorietat.

En realitat, la majoria d'aquestes al·legacions té un denominador comú, que és el rebuig o la manca de comprensió de les característiques i de la justificació actual d'un impost indiciari de tipus censal.

En aquest aspecte, cal aclarir quins són els límits de la constitucionalitat i destacar que el gravamen de la renda presumpta o potencial no és contrari a la doctrina del Tribunal Constitucional en matèria de principi de capacitat econòmica, i que tampoc no es tracta d'una forma obsoleta, mancada de vigència en el nostre actual ordenament jurídic tributari.

El gravamen de la renda presumpta o potencial constitueix una opció tècnica, una manera de gravar la capacitat econòmica efectiva i no una tècnica de gravamen que prescindeix del principi de capacitat. La delimitació de la capacitat econòmica efectiva objecte de gravamen per un impost determinat, pot ser portada a terme mitjançant instruments jurídics presumptius, la validesa constitucional dels quals no depèn del seu caràcter absolut o relatiu sinó de la seva idoneïtat per abastar els objectius perseguits, ja que les presumpcions legals i les ficcions jurídiques no són per definició contràries al principi de capacitat econòmica, i són vàlides en la mesura que constitueixen instruments tècnics al servei del gravamen d'una capacitat econòmica real o efectiva. Aquesta instrumentalitat, en el cas de l'impost sobre activitats econòmiques, queda suficientment provada, segons el Tribunal Suprem, a través dels estudis en què es basa la fixació de les tarifes de l'impost (sentència del Tribunal Suprem de 2 de juliol de 1992).

D'altra banda, els impostos indiciaris, de gran tradició en el nostre Dret històric -recordem sinó el subsidi de la indústria i del comerç de la reforma Mon Santillán, la contribució industrial del comerç i professions, o la més immediata llicència fiscal d'activitats comercials i industrials, vigent fins al 31 de desembre de 1991- i de gran predicament, així mateix, en el Dret continental, no constitueixen exclusivament una fórmula del passat. La recent i progressiva implantació en l'actual impost sobre la renda de les persones físiques, de sistemes indiciaris i objectius d'estimació de la renda, justificats per la creixent massificació del fenomen tributari, que dificulta extraordinàriament la tasca de l'Administració, demostren precisament tot el contrari.

La insuficient comprensió de la naturalesa objectiva d'aquest impost que, per definició, implica prescindir dels resultats reals de l'activitat gravada en els casos individuals i concrets, i que no implica cap limitació pel que fa a la pressió fiscal, motiva també un gran nombre d'impugnacions.

La comparació amb els impostos de radicació i llicència fiscal als quals substitueix l'impost sobre activitats econòmiques, dóna lloc també a nombrosos motius d'impugnació, que van des de la pressió fiscal excessiva fins a la insuficient rellevància de l'element superfície dels locals en la determinació de les quotes mínimes, i que aboquen, en definitiva i de la mateixa manera que en els supòsits de vulneració del principi de capacitat econòmica, a acusacions de confiscatorietat, confiscatorietat que també es fa derivar, en ocasions, de l'exhauriment de la

capacitat recaptadora per part de l'Ajuntament en utilitzar en el seu grau més elevat els índexs i coeficient previstos per la Llei, o de la suposada doble imposició que origina aquest impost per comparació als establerts sobre la renda o fins i tot a l'impost que grava els béns immobles. Aquestes afirmacions tenen un intens caràcter polític pel fet que comporten judicis de valor o consideracions de tipus econòmic d'escàs contingut jurídic.

D'altra banda, són els òrgans legislatius, escollits democràticament pels ciutadans, els que han de decidir si procedeix la doble imposició i quin és el grau de pressió fiscal que han de suportar els ciutadans, en funció de la despesa pública i de les finalitats que la Constitució atribueix al sistema tributari.

3.- Altres normes constitucionals

També ha estat freqüent l'al·legació de vulneració del dret de propietat (article 33 de la Constitució) i del dret al treball i a la lliure elecció de professió i ofici (article 35 de la Constitució) per part de la normativa reguladora d'aquest impost, si bé es tracta, en la pràctica totalitat dels casos, d'afirmacions genèriques que es limiten a assenyalar el que, per altra banda, és obvi i constitucionalment previst, és a dir, la incidència del sistema tributari en l'exercici d'aquests drets, drets constitucionals i, per consegüent, limitats dins d'una interpretació harmònica i coherent del text constitucional, el grau d'interacció del qual correspon d'establir al poder legislatiu democràticament escollit pels ciutadans.

B') Relatius a les tarifes de l'impost

Amb exclusió de les acusacions d'il·legalitat que ja han estat mencionades, algunes impugnacions han al·legat la inaplicabilitat de les tarifes de l'impost, bé perquè la seva aprovació tingué lloc fora de termini, o bé per vicis procedimentals en el procés de la seva elaboració i aplicació; aquestes al·legacions són infundades atesa la pròrroga establerta per la disposició final 4^a de la Llei 5/90, de 29 de juny, i de la sentència del Tribunal Suprem de 2 de juliol de 1992 tan sovint esmentada.

C') Relatius a l'Ordenança fiscal

Per bé que les impugnacions que es refereixen a l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost constitueixen en realitat denúncies d'il·legalitat que ja han

estat tractades en analitzar el principi d'il·legalitat, val la pena de mencionar a part el gran nombre de reclamacions relatives a la manca de justificació dels índexs de situació i del coeficient de població aprovats per l'Ajuntament. Aquestes reclamacions, com a mínim en el cas dels índexs de situació, haurien estat moltes menys si la Llei hagués permès un grau més elevat de diferenciació dintre de cada municipi, en la línia de la reforma introduïda per a l'exercici de 1994 per la Llei de Mesures Urgents 22/1993, de 29 de desembre.

D') Relatives a les liquidacions tributàries

1.- Les seqüeles de la gestió compartida. La concurrència d'administracions públiques: remissió de recursos i suspensió de liquidacions.

El caràcter compost de les quotes de l'impost sobre activitats econòmiques -resultat de la conjunció d'una quota mínima determinada objectivament mitjançant l'aplicació d'unes tarifes aprovades per l'Estat i d'uns coeficients i índexs de situació aprovats pels Ajuntaments-, i sobretot la distribució de competències entre Estat i Ajuntaments que opera la Llei 39/1988, per a l'establiment i revisió de les quotes segons quin sigui l'element que s'impugni, atesa la reserva exclusiva a favor de l'Estat de tot allò relatiu a quotes mínimes i els seus elements i a actes censals, fa que sigui especialment complexa per al contribuent la impugnació d'aquestes liquidacions, ja que aquest no sempre s'haurà d'adreçar a l'Administració autora i notificadora de l'acte, ni gaudirà sempre del mateix ventall de recursos disponibles. Per tant, i encara que aquestes circumstàncies es facin constar expressament al final de les notificacions, són molts els recursos que es presenten erròniament davant l'Ajuntament i que haurien d'haver estat presentats davant l'Administració de l'Estat, per tal com es refereixen a incursions en el cens o a elements tributaris.

En tractar-se d'un tribut local i pel fet que l'Ajuntament és l'autor de l'acte final del procediment de liquidació i l'entitat notificadora de les quotes, el contribuent té una lògica tendència a adreçar-se contra l'Ajuntament per interposar qualsevol reclamació que s'estimi pertinent.

Tot i així, el problema no seria tan greu si s'hagués previst una articulació millor entre les Administracions implicades. Com a màxim, hi podria haver un retard en la resolució del recurs per no haver estat presentat davant l'Administració competent. En la situació actual, però, tot són llacunes: ni ha estat prevista la

remissió de recursos d'una Administració a una altra quan l'Administració receptora d'aquests sigui incompetent per raó de la matèria, ni l'important tema de la suspensió de les liquidacions impugnades ha estat objecte de regulació.

Pel que fa al primer punt, el principi general que obliga a les Administracions públiques a resoldre o pronunciar-se sobre tots els recursos que els siguin plantejats, encara que sigui per declarar la seva incompetència, hauria d'haver estat temperat, probablement, en aquest cas, mitjançant la previsió de la remissió d'ofici a l'Administració competent, tal com succeeix entre els diferents òrgans d'una mateixa administració. I això és a causa de la confluència de les Administracions intervinents en la gestió de l'impost. No es pot oblidar que aquestes Administracions comparteixen una única tasca, que ha de ser presentada així al contribuent, sense perjudici de la responsabilitat que a cadascuna correspongui en l'àmbit de les seves competències.

En segon lloc, quant a la suspensió de les liquidacions impugnades, la fórmula de la gestió compartida i, en definitiva, la divisió en dues fases del procediment de liquidació -que és en realitat cap a on es reconduïx la determinació de la quota mínima i de la quota final, amb la distribució de competències entre l'Estat i els Ajuntaments que ja s'ha indicat- ha fet perdre de vista que la liquidació de l'impost, que no és res més que la determinació dels elements del fet imposable fàctic i la consegüent quantificació de l'obligació tributària, és solament la segona fase d'aquest procediment, i que aquesta unitat no tan sols no pot ser trencada des del punt de vista conceptual, sinó que tampoc no pot ser manipulada en perjudici del contribuent. I això és el que succeeix quan es distingeix artificiosament entre gestió i liquidació i no es preveu la suspensió de les liquidacions quan només s'impugnen elements de l'anomenada fase de gestió, per molt important que sigui preservar l'autonomia de les Administracions públiques intervinents.

En l'impost sobre activitats econòmiques, l'anomenada fase de gestió inclou la determinació de les dimensions del fet imposable fàctic, i també una primera quantificació de l'obligació tributària que dóna com a resultat la fixació de la quota mínima. Sobre aquesta quota, els Ajuntaments hi apliquen el coeficient de població que els correspon, i l'índex de situació que hagin aprovat prèviament per al carrer on s'exerceixi l'activitat gravada, operacions que donen com a resultat l'establiment de la quota final. Així doncs, tant des del punt de vista procedimental com si es té en compte exclusivament l'acte de liquidació, és innegable que la

segona fase, el contingut material de la qual és mínim, està indisolublement vinculada a la primera, de la qual és un mer apèndix, i que ambdues quotes (quota mínima i quota final) constitueixen un tot unitari. Per tant, si només es pot suspendre l'executivitat de les liquidacions quan s'impugnen els elements de l'acte de liquidació corresponents a la segona fase, és evident que s'està impeding en la pràctica la suspensió de la immensa majoria de les liquidacions d'aquest impost que són impugnades, ja que la majoria de reclamacions s'adreça precisament a qüestionar elements tributaris propis de la primera fase. I això al marge que els elements tributaris que determinen la quota mínima siguin objecte -que no ho han estat- de notificació separada.

El problema que es suscita és semblant al que es planteja respecte de l'impost sobre béns immobles, que és un altre dels impostos locals la gestió del qual és compartida per l'Estat i els Ajuntaments. I la solució hauria de ser, per tant, semblant.

L'actuació del Consell en aquests temes ha estat la següent:

Pel que fa als recursos plantejats davant l'Ajuntament (que en realitat contenien vertaderes impugnacions dels elements tributaris que configuren el fet imposable i que, per consegüent, eren matèria censal i afectaven les quotes mínimes), se n'ha rebutjat la totalitat per incompetència sobre les qüestions plantejades, sense estalviar, però, tota mena d'explicacions que orientessin el contribuent i evitessin reclamacions inútils o extemporànees. Això no obstant, l'actuació de l'Administració de l'Estat, en remetre d'ofici a l'Ajuntament els recursos que li van ser presentats quan eren competència de l'Ajuntament, ha permès, en algun cas excepcional, d'iniciar una línia d'actuació en aquest sentit.

Quant a la suspensió, davant les nombroses peticions de suspensió de liquidacions els elements bàsics de les quals es trobaven impugnats davant l'Administració de l'Estat, concretament davant el Tribunal Econòmic-Administratiu Regional, la solució de fet a la qual s'ha arribat, de comú acord amb el Tribunal Econòmic-Administratiu Regional (que ha demostrat una notable sensibilitat en relació amb aquest greu problema), ha estat la de suspendre les esmentades liquidacions quan es prestava l'aval corresponent, utilitzant, a aquest efecte, l'autorització continguda en l'article 116 de l'antiga Llei de Procediment Administratiu

i, actualment, en l'article 111 de la Llei de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú.

2.- Impugnació d'elements tributaris

Les impugnacions relatives als elements tributaris que configuren el fet imposable fàctic permeten ser classificades en sol·licituds de rectificació d'errades i en reclamacions o recursos que afecten tant la classificació de l'activitat gravada (epígraf), com la identificació del lloc o de les condicions en què s'exerceix l'esmentada activitat.

També s'han presentat reclamacions pel que fa a: l'assignació del caràcter municipal, provincial o nacional de les quotes, assignació la competència de la qual correspon a l'Administració de l'Estat a través de les tarifes de l'impost, segons l'article 85.1-5^a de la Llei 39/1988, i que actualment està regulada per les regles 9^a i següents de la Instrucció per a l'aplicació de les tarifes (Reial Decret Legislatiu 1175/90, de 28 de setembre); dades identificatives del subjecte passiu; absència d'epígraf específic; canvis de domiciliació; cessament o baixa en l'activitat; inexistència d'activitat; exercici parcial de l'activitat; alta i baixa dins el mateix exercici; successió en l'exercici de l'activitat; irreductibilitat de les quotes; i no subjecció dels ens mancats d'afany de lucre.

En la majoria d'aquests casos les normes són clares, per la qual cosa els problemes que es plantegen deriven més del seu excessiu rigor que no pas de les possibles interpretacions de les normes. Això es dona, per exemple, en els casos de successió en l'exercici d'una activitat, a causa del joc excessivament rigorós de la norma que regula l'acreditament, diguem-ne anticipat, de l'impost (el dia en què s'inicia l'activitat, en els casos d'alta, i en els altres casos el primer dia del període impositiu, període que coincideix amb l'any natural) i la norma que estableix la irreductibilitat de les quotes, en el cas de baixa, durant l'exercici. La normativa és clara i no admet cap dubte en el sentit que aquells que causen baixa durant l'exercici hauran de satisfer la quota corresponent a la totalitat de l'any natural, mentre que els que causen alta veuran la seva quota prorratejada per trimestres, sense que puguin deduir-se les quantitats satisfetes pel titular causant de la baixa respecte del causant de la nova alta. Aquesta situació, al marge dels coneguts problemes tècnics que comporta la gestió de les variacions d'ordre jurídic i dels canvis de titularitat (els quals han estat sovint utilitzats com un argument per mantenir la irreductibilitat de

les quotes i el pagament anticipat de l'impost, la qual cosa pràcticament privava d'eficàcia jurídica el període impositiu com a dimensió temporal del fet imposable), comporta una doble tributació material i un cert enriquiment injust per part de l'Administració creditora de l'impost.

Amb efectes des de l'1 de gener de 1994, la Llei 22/1993, de 29 de desembre, de Mesures Fiscals, ha afegit un segon paràgraf a l'article 90.2 de la Llei 39/1988, que permet el prorrateig de les quotes per trimestres en el cas de cessament de l'activitat.

Quant a la no subjecció dels ens sense afany de lucre, el problema plantejat afecta la competència exclusiva de l'Administració de l'Estat, l'opinió de la qual respecte d'això és clarament negativa, segons la resposta de la Direcció General d'Hisendes Territorials de data 30 de gener de 1992 a la consulta núm. 128 relativa a aquest tema. Segons l'Administració de l'Estat, el lucre, igualment que l'habitualitat, no són elements configuradors del concepte d'activitat econòmica gravat per l'impost, atès el seu caràcter censal. Aquesta interpretació no és gaire coherent amb la naturalesa del tribut, que és un impost i no una taxa d'autorització o llicència, i que grava rendes mitjanes presumptes encara que compleixi una funció censal.

Idèntica argumentació és utilitzada per la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials en la resposta de data 23 de gener de 1992 a la consulta núm. 121, relativa al concepte d'activitat econòmica utilitzat per l'impost. Aquesta argumentació consisteix a considerar que tot acte suposa una activitat i que tota activitat és econòmica, llevat de diabòlica prova en contra.

3.- Impugnació de les liquidacions tributàries

Si classifiquem de la mateixa manera les reclamacions relatives a liquidacions tributàries en sol·licituds de rectificació d'errades i recursos d'alçada, les qüestions plantejades es refereixen bàsicament a dos temes: problemes relatius a l'índex de situació aplicat, i beneficis fiscals. Al costat d'aquests últims hem de situar les sol·licituds de pagament fraccionat i de concessió de les subvencions previstes en l'Ordenança fiscal municipal, per la qual cosa dedicarem a cadascun d'aquests temes els apartats següents.

Així mateix, en algunes ocasions s'ha plantejat la nul·litat de les liquidacions per infracció del principi de legalitat, bé per absència de motivació d'aquesta o per absència dels elements essencials que exigeix l'article 124 de la Llei General Tributària; aquestes al·legacions sempre foren rebutjades, segons que hem vist anteriorment en referir-nos als principis de legalitat i seguretat jurídica.

Finalment, en una ocasió se sol·licità equivocadament la correcció d'ofici de l'error de salt que estableix l'article 56 de la Llei General Tributària, quan a un increment de la base correspon un augment de la quota superior a aquest increment, com a conseqüència de l'impost sobre activitats econòmiques i dels impostos que aquest substitueix.

Quant als índexs de situació aplicats, les reclamacions s'adrecen a les següents qüestions:

a) Insuficient consideració de les diferents característiques dels carrers inclosos en una mateixa categoria a l'efecte de l'aplicació d'un mateix índex de situació, la qual cosa comporta un greuge comparatiu.

b) Indeguda aplicació de l'índex de situació per tractar-se de locals situats en la Zona Franca; per inexistència de local; per estar situat el local de referència en un xamfrà, o en l'interior d'un habitatge, o en un pis alt; per desenvolupar una activitat de màquines recreatives d'atzar o d'oficines de direcció; per exercir una activitat en diversos locals; i per no tenir-se en compte el tipus d'activitat.

A la primera d'aquestes qüestions es respongué que la classificació de carrers en diferents categories i la subsegüent atribució de l'índex corresponent, fou precedida al seu dia de laboriosos estudis que no foren contestats en cap moment.

Quant a la segona, la majoria de les reclamacions relatives a l'aplicació indeguda de l'índex de situació són fruit del desconeixement del fet que la Llei solament permet ponderar la situació del local "atendiendo a la categoría de la calle" (article 89 de la Llei 39/88), sense tenir en compte cap altra circumstància, com podria ser la situació del local en relació amb el carrer, el tipus d'activitat o la qualificació dels terrenys com a zona franca.

De la mateixa manera, quan s'exerceix una activitat en diversos locals, les normes estableixen una tributació independent per a cadascun (regla 10.3 de la

Instrucció per a l'aplicació de les tarifes de l'impost); quan es realitza l'activitat en l'interior d'un habitatge, aquesta circumstància afecta solament el còmput de la superfície que s'ha de tenir en compte per a la determinació de la quota mínima, però no per a l'aplicació de l'índex de situació, que és únic i independent de les dimensions del local o superfície en la qual es desenvolupa l'activitat (regla 6ª, apartat 3 de l'esmentada Instrucció); i quan no existeix el local o s'hi desenvolupa solament una activitat d'oficines de direcció, les normes estableixen respectivament la inaplicabilitat de l'índex de situació i no, en canvi, la inaplicabilitat del coeficient de població (regla 5ª, núm. 2B, de la Instrucció) sempre que no s'hagi de tenir en compte, per disposició legal, i als efectes de l'aplicació de l'índex de situació, el domicili tributari (regla 5ª, núm. 4, de la Instrucció).

Finalment, és mereixedora d'una especial consideració la tributació de les màquines recreatives d'atzar, sobretot per la variació legislativa que s'ha produït per a 1994, i per les nombroses al·legacions relatives a la doble imposició de l'element superfície.

Segons la regla 6ª, apartat g), de la Instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, aprovada per Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, no tenen la consideració de locals, als efectes del càlcul de superfícies per determinar la quota mínima de l'impost, els immobles en què s'instal·len màquines recreatives, però únicament a l'efecte de les activitats desenvolupades mitjançant les esmentades màquines; la qual cosa no impedeix que la citada superfície hagi de ser computada, tal com assenyala el mateix precepte, quan en l'immoble es realitzen d'altres activitats. Sobre aquesta quota mínima, determinada per l'Administració de l'Estat, s'hi apliquen, òbviament, el coeficient de població i l'índex de situació física del local, increments per als quals és rellevant l'existència del local, però no la seva superfície. És per això que han hagut de ser rebutjades totes les reclamacions que pretenien la no aplicació parcial de l'índex de situació als establiments dedicats a bars, cafeteries, etc., en els quals una part del local es dedicava a màquines recreatives.

A partir de l'1 de gener de 1993, la regla 50 de l'article 75 de la Llei 39/1992, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1993, estableix que, als efectes de l'índex de situació municipal, no computarà la part del local dedicada a aquest tipus de màquines. L'aplicació d'aquest precepte manca d'efecte retroactiu, cosa per la qual no ha estat encara objecte d'examen per part d'aquest Consell.

Quant al doble gravamen, la majoria de les reclamacions entenen que aquesta duplicitat es produeix quan concorre la realització de diverses activitats en un sol local, cosa freqüent en el cas de despatxos professionals i de bufets col·lectius. En aquests casos, la regla 14.F.f) de la Instrucció que hem esmentat tantes vegades, determina que, als efectes de l'aplicació d'aquestes tarifes i, per consegüent, de la determinació de la quota mínima, s'imputarà a cadascuna de les activitats o subjectes diferents, *"la superficie utilizada directamente más la parte proporcional que corresponda al resto del local ocupada en común"*, tot i que, quan això no fos possible, es dividirà la totalitat de la superfície en parts iguals. Per tant, si a més tenim en compte que el coeficient de població i l'índex de situació, l'aplicació del qual correspon a l'Ajuntament, es limiten a ponderar la situació del lloc on es realitza l'activitat sense considerar el nombre de metres ocupats, és obvi que la denúncia de doble imposició manca de fonament.

4.- Beneficis fiscals

La manca d'aplicació de beneficis fiscals ha estat una altra de les reclamacions més freqüents.

Aquests beneficis fiscals es refereixen majoritàriament a la legislació anterior, concretament a les llicències fiscals i a l'arbitri sobre la radicació, cosa per la qual la seva aplicació en l'impost sobre activitats econòmiques depèn exclusivament del seu encaixament en les previsions de la disposició transitòria 3^a de la Llei 39/1988, norma de dret intertemporal els requisits d'aplicació de la qual han hagut de ser fixats per aquest Consell atesa la competència exclusiva de l'Ajuntament en matèria d'exempcions.

En aquest sentit, el criteri seguit pel Consell ha estat el de concedir aquests beneficis, amb la durada i efectes previstos en la Llei, a aquells que amb anterioritat a l'entrada en vigor de l'impost en gaudissin en els impostos substituïts, concretament en les llicències fiscals d'activitats comercials i industrials, o d'activitats professionals i d'artistes. Això implica essencialment: exigir un gaudi efectiu, no potencial, dels beneficis fiscals en els impostos substituïts, i, per consegüent, haver estat subjecte passiu exempt, totalment o parcial, d'aquests impostos; i prendre com a punt de partença per a l'aplicació de la disposició transitòria, el moment en què s'inicia l'aplicació efectiva de l'impost, l'1 de gener de 1992, i no la data d'entrada en vigor de la Llei, el 31 de desembre de 1988.

En conseqüència, s'ha entès que aquests beneficis corresponen a aquells que el 30 de desembre de 1991 en gaudissin, fins i tot si l'activitat era desenvolupada en un municipi diferent, però no a aquells que, en aquell moment, no fossin subjectes passius dels impostos substituïts, encara que ho haguessin estat anteriorment, i tampoc, lògicament, a aquells que iniciessin la seva activitat després de l'entrada en vigor de l'impost.

Una de les bonificacions més sol·licitades ha estat la que establí l'article 311.2 del Text Refós de Règim Local de 1986 per a professionals i artistes per inici d'activitat; aquesta bonificació ha estat transformada, en la regulació de l'impost sobre activitats econòmiques, en una reducció de la quota mínima, amb la qual cosa ha perdut formalment el caràcter d'exempció o bonificació i s'ha convertit en un element tributari configurador de la quota mínima. Aquesta transformació és més o menys criticable, però té com a conseqüència el fet de sostreure la seva aplicació de la competència dels Ajuntaments, a diferència del que passa en la bonificació per a l'inici de l'activitat empresarial que ha introduït l'article 8.1.3 de la Llei 22/1993, de 29 de desembre.

L'aplicació de la bonificació per inici d'activitat planteja el problema dels professionals subjectes passius de la llicència fiscal que, per la seva condició de persones jurídiques, són considerats com a empresaris en l'impost sobre activitats econòmiques, encara que exerceixin la mateixa activitat. En aquests casos, el Consell ha considerat que existien els requisits d'identitat de subjectes i d'activitat que exigeix l'aplicació de la norma de dret intertemporal, encara que l'activitat exercida tingués una qualificació diferent per imperatiu legal.

5.- Subvenció i fraccionament de pagament

La subvenció prevista en l'article 4.3 de l'Ordenança fiscal núm. 14, reguladora de l'impost sobre activitats econòmiques per a 1992, remetia a un desenvolupament reglamentari que tingué lloc per Decret de l'Alcaldia d'11 de maig de 1993, publicat en la Gasetta Municipal núm. 116, de 10 de juny; el retard en l'aprovació d'aquesta normativa ha estat la causa d'un bon nombre de reclamacions infundades, ja que l'Ordenança fiscal regulava una potestat discrecional de l'Administració, i no creava cap dret subjectiu per als contribuents. D'altra banda, les normes de desenvolupament mancaven d'efecte retroactiu.

Això no obstant, en algunes ocasions el Consell va entendre, interpretant harmònicament el sentit d'aquestes normes, que quan el contribuent havia sol·licitat dins de termini la subvenció corresponent per a l'exercici de 1992 (subvenció que no havia obtingut per manca del preceptiu desenvolupament reglamentari), es podia obrir de nou el termini de dos mesos per presentar la sol·licitud a comptar des de la data de notificació de la resolució del recurs d'alçada.

La dràstica reducció del termini per sol·licitar el fraccionament de pagament previst en l'Ordenança municipal de l'impost sobre activitats econòmiques també ocasionà alguns problemes, com a conseqüència d'una tardana data d'acabament del termini legal de notificació de la liquidació de l'impost (termini que finalitzà el 14 d'octubre de 1992, tenint en compte que el dia 20 del mateix mes era la data final del termini de sol·licitud del fraccionament del pagament), malgrat la possibilitat de ser notificat personalment en un moment anterior que preveia la disposició transitòria 4^a del Reial Decret 11/72/1991, de 26 de juliol, en relació amb la disposició transitòria 3^a 3 de la Llei 18/1991, de 6 de juny.

E'). Qüestions formals

Dintre d'aquest apartat, el tema més destacat és sense cap dubte el de les notificacions, respecte del qual s'han plantejat davant d'aquest Consell des de denúncies d'inconstitucionalitat del sistema de notificació aprovat per a aquest impost, fins a tot tipus de defectes de forma i violació del procediment.

Quant a la inconstitucionalitat del sistema de notificació establert per la disposició transitòria 3^a, apartat 3, de la Llei 39/1988, afegit per la Llei 18/91, de 6 de juny, segons el qual *"la notificación .../... derivada de las declaraciones de alta en el impuesto sobre actividades económicas que deban realizarse con motivo del comienzo de la aplicación de éste, se practicará mediante personación del sujeto pasivo o persona autorizada al efecto en las oficinas públicas que reglamentariamente se determinen"*, es tracta d'un sistema amb precedents en la legislació fiscal espanyola (antic impost de drets reals i, després, de transmissions patrimonials i successions), i establert en una norma de rang legal, la qual cosa descarta d'entrada les preteses vulneracions del principi de legalitat. D'altra banda, en tractar-se de la notificació de les conseqüències de la declaració d'alta efectuada per l'interessat mateix, se suposa que aquest coneix tota la normativa reguladora de

l'impost, cosa per la qual tampoc no resulta suficientment provada la violació del principi constitucional de seguretat jurídica.

La resta d'al·legacions relatives a les notificacions consisteixen en defectes de forma en la majoria dels casos no provats, i són automàticament reparats per la presentació del recurs, d'acord amb els articles 124 de la Llei General Tributària, 79 de la Llei de Procediment Administratiu, i 58.3 de la Llei 30/1990, de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú.

Com a qüestió formal es pot incloure també dins d'aquest apartat el problema de legitimació plantejat per la interposició d'una pluralitat de recursos d'alçada per part d'un Col·legi professional enfront de les liquidacions practicades als seus col·legiats. Aquest Col·legi al·legava l'interès directe que correspon als col·legis professionals en la defensa dels interessos col·lectius dels seus membres. Aquest argument fou rebutjat sobre la base de la necessitat de distingir entre els interessos de naturalesa col·lectiva i els interessos individuals dels col·legiats, com ara els relatius a les seves liquidacions particulars de l'impost, per la defensa dels quals el Col·legi no té cap més legitimació que aquella que expressament li puguin conferir els seus membres a través del mecanisme de la representació. Seria diferent si es tractés d'impugnar les normes i disposicions generals que afecten el col·lectiu que el Col·legi representa. Aquesta legitimació no dóna la possibilitat de recórrer actes concrets que afecten directament i individual els col·legiats respecte dels quals el Col·legi no ostenti cap interès directe, encara que es pretengui la impugnació indirecta de les normes generals, mecanisme que, òbviament, no es pot utilitzar en l'estret marc d'un recurs d'alçada. En conseqüència, es declarà la inadmissibilitat dels recursos plantejats.

B.- Llicència fiscal

El nombre d'expedients tramitats (12) en el 1993, arriba gairebé a la meitat dels de l'any anterior. La majoria d'aquests es refereix a l'exercici de l'activitat, sia quant a la seva aplicació temporal (altes o baixes durant l'any natural), sia quant al fet mateix del no exercici de l'activitat gravada.

Pel que fa als expedients que fan referència a la data en què es produeix la baixa (3 expedients), es resolen tots aplicant la normativa que regula el període

impositiu, acreditament de l'impost i irreductibilitat de les quotes, que mena a propostes de resolució desestimatòries.

Pel que fa a aquells altres expedients que es refereixen al no exercici de l'activitat (3), aquesta al·legació s'estima en els casos en què es prova suficientment el no exercici i, per tant, la no existència del fet imposable que justifica l'impost.

Un altre bloc de recursos (2) fa referència a la manca de notificació individualitzada. En aquests casos, normalment, no s'impugna la base o la quota sinó els recàrrecs derivats del procediment executiu, i són desestimats en virtut de la legalitat de la notificació col·lectiva del padró.

Finalment, s'ha de fer especial referència a aquelles ocasions en què, a causa de la gestió compartida de l'impost, es produeixen recursos davant l'Ajuntament en casos que han estat recorreguts també davant el Tribunal Econòmic-Administratiu, i en els quals, per tractar-se de reclamacions contra el padró, es declara la incompetència municipal. En un d'aquests casos es pot presumir, per les dades aportades en l'expedient, que té raó la recurrent, però en tractar-se d'un error en la matrícula, l'òrgan competent és l'Administració de l'Estat, i mentre aquesta no es pronunciï l'Ajuntament ha de continuar la seva gestió recaptadora. Davant d'aquesta situació, el Consell proposa de paralitzar el procés tributari fins que s'hagi pronunciat el Tribunal Econòmic-Administratiu Regional, en virtut d'allò que es preveu en el Reglament de Recaptació.

C.- Llicència d'obertura

En primer lloc s'ha de remarcar que, tal com succeïa en anys anteriors, tots els recursos es produeixen contra liquidacions derivades de l'actuació inspectora, i habitualment abasten també l'arbitri de radicació i la taxa de recollida d'escombraries.

La majoria de recursos deriva d'actes de conformitat, cosa per la qual el primer tema que es planteja és la possibilitat de rectificació d'errors materials d'acord amb allò que preveu la Llei General Tributària i el Reglament d'Inspecció. Els recursos són estimats sempre que la prova d'aquests errors sigui suficient, d'acord amb les normes reguladores de la prova en l'esmentada Llei i en el Codi Civil.

En un d'aquests casos es nega la representativitat del firmant de l'acta de conformitat, i el recurs és desestimat perquè hi consta l'autorització pertinent.

Els arguments de fons dels recursos són diferents en cada cas.

Un d'aquests escrits és una simple petició de condonació o fraccionament, que es desestima per incompetència del Consell.

Hi ha dos recursos que argumenten el següent: l'un, el no exercici de l'activitat, i l'altre, la data de començament d'aquesta. Atès que ambdós han estat objecte d'acta de conformitat i no existeixen proves que demostrin l'afirmació dels recurrents, ambdós són desestimats.

Hi ha també dos casos de transmissió amb continuïtat en el negoci, l'un, *inter vivos*, l'altre, *mortis causa*, els quals són estimats. En el segon, s'hi afegeix la prescripció de l'acció de l'Ajuntament, atesa la data de defunció del causant.

Un altre cas ha estat objecte d'una segona acta d'inspecció, posterior a la liquidació, derivada de la primera acta, que és la que es recorre, cosa per la qual el Consell en proposa la desestimació per manca d'acte administratiu impugnat.

Hi ha un curiós recurs que argumenta que no es va sol·licitar la llicència d'obertura perquè, en estar previst un Pla Especial en el sector, no els l'haurien concedida. Aquest recurs és desestimat pel fet que no hi havia cap procediment urbanístic en funcionament.

S'ha de considerar especialment un recurs presentat per una societat anònima laboral que sol·licitava l'exempció prevista en l'Ordenança. La proposta del Consell és desestimàtoria pel fet que l'Ordenança preveu l'exempció per a aquells casos en què es manté en el mateix local la mateixa activitat que l'empresa anterior, i en aquest cas no es donen els condicionants esmentats, ja que la societat anònima laboral desenvolupa les seves tasques en un local diferent, que és l'objecte de la liquidació.

Hi ha un darrer recurs que planteja alguns aspectes que s'han de considerar:

En primer lloc argumenta que la taxa s'ha convertit en un impost, i per tant incompleix el principi de reserva legal, a la qual cosa es respon que ja des de la Llei Especial de Barcelona es tracta d'un arbitri i no d'una taxa.

Sol·licita també que se li apliqui la disposició addicional 14^a de la Llei 18/1991, de 6 de juny, que autoritzà regularitzacions de situacions tributàries sense sancions ni interessos; aquest benefici no és d'aplicació en haver-se produït la liquidació com a conseqüència de requeriment i actuació inspectora municipal.

En canvi, s'estima la petició referida al fet que s'havia d'haver aixecat acta prèvia dels aspectes amb els quals la interessada estava conforme, amb la finalitat que li sigui aplicat el tractament sancionador de conformitat, en comptes del de disconformitat.

D.- Radicació

De les reclamacions presentades, 10 han estat estimades, 6 estimades parcialment, i 16 desestimades.

El motiu d'impugnació més sovint al·legat és el que fa referència a la superfície del local, al qual s'acullen 8 expedients. D'aquests, 4 es refereixen exclusivament a la realitat de la superfície del local i han estat tots desestimats bé per manca de proves, bé per estar suficientment provat per l'administració inspectora. Un altre és estimat en provar-se que s'havien inclòs en la base superfícies que no hi eren subjectes, com ara l'escala, el pati, etc.

El recurs d'un professional que al·lega que la major part del local és la seva segona residència i és destinat a magatzem de "mals endreços", no és estimat en haver subscrit acta de conformitat i no provar la seva al·legació.

Finalment, 2 expedients es refereixen a reducció de la base a partir d'un cert moment, a causa de la reducció de la superfície destinada al negoci. Un d'aquests és estimat, i l'altre és desestimat pel fet de referir-se al mateix exercici de la reducció, per tal com aquesta s'ha d'aplicar a partir de l'exercici següent.

El segon grup de problemes resolts deriva de la validesa atribuïda a les actes de conformitat i de la possibilitat de ser recorregudes per errors de fet.

Exceptuant un cas, en el qual s'estima per falta de constància de la firma que apareix en l'acta, n'hi ha quatre que són estimats i dos que són desestimats en funció de la prova aportada sobre els fets discutits.

És convenient d'assenyalar un cas en què s'estima l'argumentació de la recurrent, perquè la Inspecció municipal, reiteradament requerida per comprovar la realitat dels fets discutits, es limita a repetir els seus primers informes sense realitzar una vertadera acció inspectora *in situ*.

Hi ha tres casos que fan referència a l'aplicació de determinats beneficis fiscals, dos dels quals mereixen una especial referència en aquesta Memòria.

En diversos recursos tractats pel Consell referents a diferents impostos o taxes municipals, s'ha al·legat per part del recurrent o sol·licitant, segons els casos, la promesa verbal o fins i tot el compromís escrit de l'Ajuntament, d'exempció de tota classe de tributs locals, en casos de convenis urbanístics o de concessió de béns de domini públic.

Aquest és el cas d'un dels recursos tractats, en el qual s'al·lega la gratuïtat total (inclosos els impostos municipals) en la concessió d'un dret de superfície sobre terrenys de propietat municipal. A part que en aquest cas no existia cap document que demostrés el compromís municipal, el Consell estableix el criteri de la impossibilitat d'aquests convenis en aplicació de l'article 9.1 de la Llei 39/88, que reproduïx l'anterior article 659 de la Llei de Règim Local de 1955, els quals prohibeixen la concessió d'exempcions o beneficis, perdons o rebaxes, i les transaccions, respecte dels drets de les Hisendes Locals.

Hi ha un segon cas, d'una entitat benèfica que sol·licita l'exempció prevista en el Reial Decret Legislatiu 781/86, de 18 d'abril, en què el Consell estableix que l'exempció prevista en aquest Reial Decret, constitueix una de les singularitats que han de ser recollides malgrat el manteniment del règim anterior de la Llei Especial de Barcelona, cosa per la qual s'ha d'aplicar l'exempció. A més, però, el Consell recull la tesi ja formulada en altres expedients, que, en tractar-se d'una entitat que no desenvolupa cap tipus d'activitat industrial, comercial o professional, no està subjecta a l'arbitri, amb independència que tingui o no afany de lucre.

Un altre cas, relatiu a la subjecció o no a l'arbitri, es refereix a una instal·lació d'aparcament que, per tractar-se d'una concessió d'un servei públic, la recurrent al·lega que està exempt i, a més, que així es preveu en el contracte de concessió. El Consell afirma la subjecció a l'arbitri de qualsevol que realitzi les activitats, amb independència del règim jurídic que reguli l'activitat i de la seva relació jurídica amb el local que ocupa. Novament, el Consell reafirma la impossibilitat de concedir exempcions si no és en els casos previstos per la Llei, segons l'article 36 de la Llei General Tributària, i el 133.3 de la Constitució, principis que no poden ser vulnerats pels acords i actes de concessió administrativa.

Hi ha tres casos en què s'al·lega la prescripció del dret de l'Administració; dos s'estimen, i el tercer és desestimat, en funció de l'aplicació de les normes que regulen aquesta institució.

S'al·leguen cinc casos d'errors de fet, tots basats en la duplicitat de pagament, sia en pagaments ja realitzat pel mateix subjete, sia per duplicitat errònia de subjectes passius, sia per diferències entre la primera liquidació i una de complementària per ampliació del local.

Es tracten tres reclamacions que sol·liciten la liquidació parcial d'un exercici econòmic, argumentant que la baixa s'ha produït durant aquest exercici. Les esmentades reclamacions no poden ser estimades sobre la base de la normativa del tribut que l'estableix com a no prorratejable, per la qual cosa, en conseqüència, les bases produeixen efecte a partir de l'exercici següent.

Creiem que cal resaltar el criteri mantingut pel Consell en tres expedients en els quals s'al·lega i es prova suficientment, el no exercici de l'activitat durant tota l'annualitat. En tots tres casos, el Consell, "evitant caure en rígids formalismes per tal d'inclinar-se cap a tesis espiritualistes" estima que no s'ha realitzat el fet imposable de l'arbitri, "qüestió de fons sobre la qual no ha de prevaldre l'incompliment del deure formal de comunicar la baixa a l'Ajuntament".

Ordenança fiscal núm. 2.1

Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

La totalitat dels recursos interposats amb motiu de l'aplicació d'aquest impost s'ha referit també, conjuntament, a la taxa per serveis urbanístics (llicències d'obres), per la qual cosa es tracten tots dos tributs aquí en tots aquests supòsits, malgrat que aquesta taxa té destinat un epígraf especial en la Memòria. S'exceptua un sol cas, un recurs formulat per la Universitat Pompeu Fabra, tractat en l'epígraf propi de la taxa, en contenir, a més, matèria específica d'aquesta.

Durant l'exercici de 1993, han estat debatuts pel Consell set assumptes pel que fa al cas, nombre que és escàs però que representa un augment important respecte de 1992. S'ha de fer constar que la problemàtica es planteja especialment en relació amb l'impost, i que algun d'aquests assumptes deriva d'acte liquidatori realitzat ja en 1992.

Només es debaten dues qüestions, ambdues importants: la possible excepció per raó d'activitats universitàries, en quatre expedients, i la integració de determinats elements de cost en el càlcul de la base imposable en els dos expedients restants.

La primera de les qüestions ha estat plantejada per la Universitat Politècnica de Catalunya en tres ocasions, i per la Universitat de Barcelona en una altra. Es considera de gran importància pel caràcter de general aplicació a tota mena de tributs locals i no solament a aquell de què es tracta. Les institucions recurrents al·leguen que els correspondria l'exempció dels tributs locals, a l'empara de l'article 53.1 de la Llei Orgànica de Reforma Universitària (LORU), i addueixen resposta favorable pel que fa al cas, evacuada en consulta per la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials. La Universitat Politècnica argumenta, a més i subsidiàriament, l'aplicació de la bonificació del 90%, segons allò que determina l'article 1.3 del Reial Decret Legislatiu de 26 de desembre de 1980, per a les construccions de l'Estat i els seus organismes autònoms, entitats territorials o corporacions locals.

La qüestió plantejada en primer lloc se centra en el fet que, d'una banda, la disposició addicional 9^a, apartat 1, de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals, posterior en el temps, declara suprimits, a partir del 31 de desembre de 1989, "*cuantos beneficios fiscales estuviesen establecidos*

en los tributos locales, tanto en forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley", sense perjudici del que disposen les disposicions transitòries 2^a i 4^a de la mateixa Llei; i d'altra banda, l'article 53.1 de la Llei Orgànica de Reforma Universitària concedeix l'exempció pretesa. Un cop debatudes totes les qüestions resultants, com ara: l'existència o no de relació jeràrquica entre les lleis orgàniques i les ordinàries; la circumstància que les lleis orgàniques responen a un criteri material i només poden incidir en les matèries que els assigna la Constitució; el fet que les lleis ordinàries no poden modificar o derogar una llei orgànica per tal com la Constitució els impedeix l'accés a les matèries enumerades en el seu article 81; es té en compte el fet que la Llei Orgànica de Reforma Universitària mateixa ha diferenciat, de manera expressa, en el seu articulat, quins dels seus preceptes tenen caràcter de llei orgànica i quins no, sense que l'article 53.1 estigui entre els primers, seguint la doctrina de la sentència del Tribunal Constitucional de 13 de febrer de 1981, cosa per la qual es considera que la Llei 39/1988 Reguladora de les Hisendes Locals, podia derogar, i derogà, l'article 53.1 de la LORU, en no referir-se a matèria de caràcter orgànic. És per això que es proposa la denegació de l'exempció a favor de les universitats, qüestió que es considera molt important perquè permet al Consell de percebre ja una llum en una matèria la solució de la qual es plantejava difícil, sobretot tenint en compte el criteri que sustentava anteriorment la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials.

A més, i evidentment amb el mateix motiu, es resolgué en sentit denegatori la concessió de beneficis fiscals, a l'empara de l'article 1.3 del Reial Decret Legislatiu de 26 de desembre de 1980.

L'altra qüestió debatuda, també de gran importància, es refereix a la interpretació de la normativa establerta legalment per a la determinació de la base imposable en l'impost de què estem tractant. Les entitats recurrents estimen que per al càlcul d'aquesta base, els honoraris d'arquitecte i aparellador, les denominades despeses generals, el benefici industrial, i l'impost sobre el valor afegit no poden formar part del cost real i efectiu de l'obra.

Es realitza en primer lloc una interessant anàlisi que porta a una primera conclusió: tot i que la taxa per concessió de llicència d'obres s'ha de basar necessàriament en un pressupost inicial que es refereixi a l'obra projectada per a la

realització de la qual es demana la concreta autorització municipal, l'impost de construccions, instal·lacions, i obres considera com a fet imposable la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi llicència d'obres o urbanística, tant si s'ha obtingut aquesta llicència com si no (article 101 de la Llei 39/1988, d'Hisendes Locals).

Per a aquest darrer impost, l'article 103 de la Llei 39/1988 ens diu que la base estarà constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, i que l'impost es fa efectiu en el moment d'iniciar-se les obres encara que no s'hagi obtingut la corresponent llicència. Així, doncs, la base imposable coincideix de fet amb el pressupost presentat pels interessats, tant en el cas de la taxa per llicència d'obres com, inicialment, en la presentació o declaració relativa a l'impost de construccions, sense que mentrestant es tingui en compte cap altra consideració (articles 104.1 de la Llei 39/1988), cosa que motiva una liquidació provisional per al supòsit de l'impost. En una segona fase, però, i exclusivament en el supòsit de l'impost, quan ja s'hagi acabat l'obra i els serveis municipals procedeixen a aixecar l'acta corresponent per tal de concretar la base imposable de l'impost, s'haurà de tenir en compte, en practicar l'oportuna liquidació definitiva, no ja el pressupost inicial sinó allò que realment i efectiva es realitzà, que pot ser superior o inferior a la valoració pressupostada, la qual cosa motivarà un ingrés complementari del subjecte passiu o una devolució en favor seu, respectivament, segons que resulti (article 104.2 de la Llei 39/1988).

Finalment, s'estudien també els elements que s'han de tenir en compte per al càlcul del cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, en practicar l'esmentada liquidació definitiva, i s'arriba a la conclusió que s'hi han d'integrar tant els honoraris d'arquitecte i aparellador com les despeses generals i el benefici industrial, els primers pel fet que constitueixen una indubtable despesa per al propietari de l'obra, i els segons, malgrat que la qüestió no és tan clara, pel fet de no adjuntar-se el detall de les despeses i benefici. En canvi, no s'admet la inclusió, en cap cas, del concepte per l'impost sobre el valor afegit per tal que no pugui succeir que sigui gravat amb un impost allò ja acreditat en un altre impost immediatament anterior.

Ordenança fiscal núm. 3.2.

Serveis de bombers

Durant l'any 1993 es tramitaren solament 6 expedients, 5 dels quals amb proposta de desestimació. En un dels casos les prestacions foren per incendi, i en un altre per presumpte perill de foc. En els 4 casos restants es tractava de fuites d'aigua o de desconexió d'aparells d'alarma.

S'ha de destacar el plantejament de l'Associació Centre Cotoner Nacional, que al·legà no ser subjecte passiu en els supòsits de prestació de serveis d'extinció d'incendis en els casos de mercaderies guardades en dipòsits o magatzems portuaris, en estimar que els beneficiaris del servei són els associats del Centre que dipositen aquestes mercaderies en els magatzems, ja que, a més, al·legava que no havia sol·licitat les prestacions. Després d'una anàlisi dels estatuts de l'Associació s'arribà a la conclusió que es tractava d'un magatzem de dipòsit, figura regulada en els articles 302 i 310 del Codi de Comerç, i per això, en no regular altra cosa els estatuts, és el dipositari l'obligat a conservar la mercaderia, i no els dipositants, encara que siguin associats, i així, en extingir l'incendi, els serveis prestats beneficiaren directament el Centre Cotoner i no els associats, d'acord amb una interpretació conforme amb el que preveuen els articles 25 i 26 de la Llei General Tributària, sense perjudici, evidentment, d'allò que resultés posteriorment de les relacions jurídico-privades entre l'Associació i els associats.

En un supòsit de servei prestat pels bombers amb motiu d'una fuga d'aigua en l'espai destinat a comptadors i a caixa d'ascensors d'un edifici, la comunitat de propietaris, que tenia al seu càrrec la taxa, al·legà que la fuga era imputable a un propietari concret. El recurs es resolgué en el sentit que procedia l'exacció a l'esmentada comunitat, en ser prestat el servei en un element comú, sense perjudici de la seva posterior reclamació en via civil, si s'esqueia.

S'han produït tres casos més d'impugnació per part dels subjectes passius, els quals al·legaven no ser el propietari de la finca o no ser el sol·licitant del servei; aquests casos es resolen acudint a les determinacions de l'article 3 de l'Ordenança fiscal municipal reguladora del tribut, segons el qual *"estan obligats a contribuir al pagament de la taxa, en qualitat de contribuents, les entitats, els organismes o les persones que resultin beneficiàries per la prestació del servei o*

l'hagin motivat", essent suficient qualsevol d'ambdós supòsits i independentment que siguin o no propietaris de la finca en què tingué lloc la prestació.

Finalment, esmentarem un cas en què s'impugna la taxa basant-se simplement en el fet de no haver rebut cap notificació abans del constrenyiment; aquest cas es resol sense entrar en el fons, en no plantejar-se en l'expedient ni resultar-ne res respecte d'això, i amb proposta de desestimació atès que existeix prova de recepció de la notificació pel recurrent mateix.

Ordenança fiscal núm. 3.4

Taxes per serveis urbanístics

Els supòsits resolts durant l'exercici de 1993 són únicament 3, els quals són ben diversos, cosa que obeeix, evidentment, a la proximitat que ofereix l'Ordenança fiscal reguladora de la taxa per serveis urbanístics. D'altra banda, no es pot oblidar el que es diu en examinar les qüestions plantejades quant a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en allò que té relació amb la taxa per concessió de llicències d'obres, atesa la coincident tramitació en la primera fase liquidatòria de l'impost i el plantejament comú per part dels recurrents, cosa per la qual en aquesta Memòria s'analitzen conjuntament, llevat d'un supòsit en què s'al·leguen qüestions que requereixen tractament diversificat.

Es resol un cas de taxa per llicència d'obertura d'instal·lacions en un edifici hotel·ler. En aquest cas, la firma del representant de l'entitat en l'escrit de sol·licitud de la llicència era diferent de la que hi havia en la memòria del projecte que acompanyava la sol·licitud. La sol·licitud i la memòria foren presentades en l'exercici de 1987, amb posteriors acords administratius de pràctica de nova liquidació de la taxa en no haver-se aconseguit notificar la realitzada a nom del representant que va adreçar la sol·licitud, i de providència de constrenyiment per un costat, alhora que de caducitat de llicència. El Consell va proposar d'acordar la procedència de la taxa ja que el seu acreditament es produí en el moment de la petició de la llicència; l'entitat sol·licitant era subjecte passiu, independentment de qui fos el seu representant i del posterior acord de caducitat. En canvi, i davant la no acreditació de l'efectiva notificació de la liquidació per la taxa, es va acordar d'anul·lar la via de constrenyiment i de girar nova liquidació en període voluntari, a nom de l'entitat, amb notificació a aquesta última i també al seu representant, que va subscriure la sol·licitud.

Es debat i resol la qüestió plantejada per la Universitat Pompeu Fabra sobre l'exempció de la taxa per llicència d'obres i impost sobre construccions, instal·lacions i obres sol·licitada a l'empara de l'article 53.1 de la Llei Orgànica de Reforma Universitària, de manera rigorosament idèntica a la que es detalla en l'epígraf corresponent a l'impost de referència. L'esmentem ara, aquí, en plantejar-se una altra qüestió específica de la taxa, que consisteix en la sol·licitud de devolució de la quantitat ingressada, al seu dia, per aquesta taxa, en haver de sol·licitar una nova llicència per tal d'adaptar-se a la modificació produïda pel planejament urbanístic

primerament vigent. Aquesta darrera qüestió es resol admetent la devolució de la taxa abonada per la mateixa llicència no utilitzada, malgrat allò que determina l'article 8.3 de l'Ordenança fiscal reguladora en el sentit que l'obligació de contribuir no està afectada per la denegació, la caducitat ni la renúncia, per tal com, en el cas de què es tracta, assimilable a la renúncia, hi manca el caràcter de voluntarietat, per la qual cosa no es pot parlar de renúncia sinó de l'acceptació obligada d'un fet extern a la voluntat de l'interessada, com és ara la modificació del planejament urbanístic.

Finalment, s'ha plantejat un cas de recurs contra l'exigència d'un dipòsit com a garantia per al reintegrament de despeses per reposició d'elements urbanístics, segons l'article 10 de l'Ordenança fiscal núm. 3.4. Es resol en sentit estimatori en haver-se comprovat que les obres de reposició s'havien realitzat en la seva totalitat pel recurrent, segons informe del servei municipal d'inspecció urbanística.

Ordenança fiscal núm. 3.5

Taxa per prestació del servei de neteja

En total han estat presentats 14 recursos. Aquest nombre representa una important minva respecte de l'exercici precedent, en el qual se'n van presentar 46, xifra molt elevada en comparació dels dos exercicis anteriors. Tots els recursos fan referència a la taxa per recollida domiciliària d'escombraries.

El grup més nombrós de recursos (5) es refereix a casos de duplicitat, i les seves causes són diverses. En dos d'aquests, el recurrent al·lega que ja ha estat satisfeta la taxa, per raó del mateix local i exercici, pel propietari anterior o pel vertader titular de l'activitat en el local. Les propostes són estimatòries davant del resultat de l'informe de la Inspecció d'Hisenda municipal o l'aportació de prova per part de l'interessat, i segueixen en tot cas un criteri espiritualista i realista, per evitar duplicitats, que té en compte sempre la prova aportada pel recurrent, l'informe de la Inspecció municipal, i les dades aportades per l'Ajuntament que consten en l'expedient. S'ha proposat desestimació per a una suposada duplicitat en un cas d'al·legació de pagament dels rebuts de la taxa per part d'una empresa, ja que, tot i que l'import dels rebuts era idèntic, va resultar que es referien a dos locals diferents, i res no quedava provat en favor de la pretesa duplicitat. En canvi, s'ha proposat l'anul·lació d'una de les liquidacions adreçades a dos locals i a un sol titular, en comprovar-se a través de l'informe de la Inspecció municipal que en realitat era un sol local amb dues portes d'accés, cadascuna en una via pública diferent.

És curiós el supòsit de pretesa duplicitat per realització de dues activitats en un mateix local, en què l'import de les dues quotes tributàries era el mateix, en ser única la quota segons l'Ordenança mateixa. Aquest recurs es resolgué tot estimant-lo a l'empara d'allò que determina l'article 8.4 de l'Ordenança fiscal reguladora del tribut, que estableix que *"els locals en què s'exerceixen conjuntament diverses activitats han de tributar per l'activitat a la qual correspongui la quota més gran"*. Sembla, d'altra banda, que seria convenient d'adaptar la redacció de l'esmentat article 8.4 a la unitat de quota de l'article 9, ambdós preceptes de la mateixa Ordenança fiscal.

De la mateixa manera que en l'exercici anterior, s'han presentat també reclamacions relatives a la problemàtica de manca de notificació prèvia a la providència de constrenyiment. Se n'han presentat dues i s'han resolt partint de la

base que es tracta d'un tribut de caràcter periòdic que, en correspondre a exercicis següents al primer en què es causà l'alta, motiven liquidacions i notificacions de caràcter col·lectiu, segons els articles 124 de la Llei General Tributària i 86 i següents del Reglament General de Recaptació, cosa per la qual les propostes han estat desestimàries en tots dos casos. En un d'aquests, a més, es produeix un supòsit de manca de legitimació en la persona que interposà el recurs, en ser diferent del subjecte passiu i no constar en l'expedient la personalitat amb què actuava; això no obstant, es va optar per entrar en el fons de la qüestió.

Hi ha dos recursos en què els contribuents oposen la manca de prestació del servei. En un d'aquests, referit a un local ubicat en les instal·lacions de Mercabarna -hi havia un informe de la Unitat Operativa de Neteja en què es deia que l'Ajuntament no presta cap servei de recollida d'escombraries domiciliàries en aquell recinte-, la proposta és estimatòria en no produir-se el fet imposable, segons l'article 2n de l'Ordenança fiscal reguladora del tribut, en relació amb l'article 20 de la Llei 39/1988. En canvi, en l'altre recurs, la proposta és desestimària en obrar informe del Centre Gestor de Neteja de l'Ajuntament, en el sentit que existien contenidors en les proximitats del local, cosa per la qual, en ser, a més, obligatòria la recepció del servei, es produïa el fet imposable encara que es tractés d'un transportista de residus industrials, cosa que s'estima que no incloïa la pròpia producció de residus sòlids urbans, sense que existís prova en contra per part del recurrent.

Es planteja un cas de situació discriminatòria en un local pel fet d'estar subjecte a un gravamen superior al d'altres locals de naturalesa i característiques similars; aquest cas és desestimat en no oferir l'interessat cap prova a aquest efecte, i en ser comprovat que la liquidació era correcta, de conformitat amb l'Ordenança fiscal d'aplicació.

Al·legada per una societat mercantil recurrent la no procedència de la taxa per diversos períodes anteriors (entre 1985 i 1989) i diferents locals, basant-se en el fet que van deixar de ser de la seva propietat abans que s'iniciessin els respectius períodes impositius en haver-se efectuat les corresponents transmissions, un cop examinats els antecedents que constaven a l'expedient es va estimar en part la reclamació segons el resultat de la comprovació, i es van anul·lar les liquidacions relatives als casos acreditats de transmissió anterior a l'acreditament de la taxa en els diferents exercicis. Es proposa també l'estimació en

dos altres casos; en un, per disparitat entre les unitats fiscals tingudes en compte en el moment de liquidar, i aquelles que al·legava una comunitat de propietaris, d'acord amb l'informe del Negociat de Taxes de la Propietat Urbana; en l'altre, pel fet de tractar-se d'un local de 40,11 m² -no subjecte, per tant, segons l'Ordenança fiscal aplicable, en ser la superfície inferior a 60 m²- i d'emetre informe en aquest sentit la Inspecció municipal d'Hisenda; hi concorrien, a més, els altres requisits exigits a aquest efecte en l'Ordenança. El recurs relatiu a aquest darrer supòsit també feia referència a liquidació per taxa de mercats, i fou igualment desestimat.

Finalment, és curiosa la reclamació interposada per una societat mercantil en el sentit que no procedia la taxa per recollida d'escombraries dels exercicis de 1991 i 1992, al·legant que l'activitat desenvolupada per aquesta societat no era indústria, comerç o ensenyament, cosa per la qual no tenia establiment obert al públic ni local de negoci; al·legava, a més, que no era societat anònima sinó limitada. La proposta, que és desestimàtoria, s'empara en l'informe del servei d'Inspecció d'Hisenda municipal, en el sentit que el local estava ocupat per l'esmentada societat, que l'activitat desenvolupada era la de consultoria, redacció de projectes d'enginyeria, etc., i que, efectivament, s'havia transformat en societat limitada. Aquesta desestimació es fa en aplicació de l'article 5 de l'Ordenança fiscal reguladora de la taxa per a 1991 i 1992, que considera subjectes passius les persones físiques i jurídiques, i les entitats a les quals es refereix l'article 33 de la Llei General Tributària, que ocupen o utilitzen locals situats en llocs on es presta el servei de què es tracta, segons l'article 2 de la mateixa Ordenança, tant si és com a propietari, usufructuari, arrendatari, etc.

Ordenança fiscal núm. 3.10

Taxa d'eliminació de residus sòlids urbans

Durant l'any 1993 s'han debatut tres casos que corresponen a tres edificis del mateix carrer situats en el Port Autònom de Barcelona. En tots tres casos hi ha, en els expedients, informes del Servei de Neteja i Recollida Zona Oest que demostren que l'Ajuntament no presta el servei de recollida de residus.

En conseqüència, i en haver-se acreditat que no es produïa la prestació efectiva del servei, el Consell proposà l'estimació dels recursos interposats i el reconeixement del dret a la devolució de la taxa indegudament ingressada.

Ordenança fiscal núm. 5.1

Ordenança reguladora dels preus públics per utilització privativa del domini públic municipal

Entre els diversos supòsits d'aplicació de preus públics per utilització privativa de béns de domini municipal, hi ha quatre conceptes inclosos en aquesta Ordenança que foren examinats pel Consell:

A.- Guals

Pel que fa als preus públics corresponents a llicència de guals, es van tractar quatre recursos durant l'exercici, tots basats en casos diferents. Els motius d'impugnació al·legats i la solució que els donà el Consell foren els següents:

a) Manca de notificació prèvia de la liquidació. Aquest motiu fou informat negativament perquè el contribuent s'havia donat d'alta en exercicis anteriors i no es tractava de la seva primera inclusió en el padró, cosa per la qual havia estat notificat col·lectivament de manera correcta.

b) Discrepància en l'increment sofert pel preu. La proposta fou denegatòria perquè el preu establert forma part de les facultats municipals i no s'infringia cap límit de caràcter legal. El Consell, tanmateix, acceptà que, en el futur, es podrien matisar els criteris utilitzats per a la determinació de la quota, que en l'actualitat són solament la superfície utilitzada i la titularitat de l'usuari.

c) Canvi de les característiques de la concessió pel que fa a horari i concepte de l'activitat beneficiada. El problema es plantejava perquè, tot i que des de l'any 1989 l'Ordenança fiscal de la taxa (després regulada com a preu públic) introduïa un règim més beneficiós per a tallers de reparació d'automòbils, l'interessat no va fer constar de manera expressa la seva activitat fins a l'any 1991, i per aquest motiu els rebuts presentats a cobrament abans d'aquesta data no recollien el nou tractament fiscal. El Consell, tenint en compte que el peticionari tenia llicència municipal per a aquesta finalitat des de 1983, entengué que era imputable a l'Ajuntament la càrrega de modificar la qualificació del local a l'efecte de liquidació de la taxa i del preu públic, i, per tant, va reconèixer el dret del peticionari a beneficiar-se de la reducció d'aquests, i va anul·lar les liquidacions practicades, com també els recàrrecs de la via executiva.

d) Pràctica de les liquidacions a nom de persones que havien deixat d'ocupar el local. Es proposà l'anul·lació de les liquidacions anteriors, i la pràctica de noves a càrrec del subjecte passiu que efectivament havia ocupat el local en l'exercici corresponent.

B.- Reserva especial de parada

Només va ser presentada una reclamació per una companyia d'autobusos, en relació amb dues reserves especials de parada, al·legant errors en el mecanisme liquidatori que es va comprovar que eren inexistents, i per aquest motiu es va informar negativament la sol·licitud.

C.- Vetlladors

Es van examinar quatre recursos en relació amb aquest preu públic d'utilització de la via pública mitjançant elements annexos a establiments.

Un d'aquests era per cessament del negoci. Tot i que el titular del negoci s'havia donat de baixa per altres conceptes tributaris, no ho havia fet per aquest concepte, cosa per la qual, en haver-se justificat el cessament d'activitats, es proposà l'estimació del recurs.

El segon recurs justificava la cessió del negoci de restaurant; per tant, es va proposar també l'estimació del recurs en allò que feia referència als anys en els quals el recurrent ja no havia exercit l'activitat, sense perjudici que es comprovés si el cessionari del negoci havia continuat ocupant el domini públic, per tal de liquidar-li les quotes corresponents que no fossin prescrites.

El tercer recurs, contra diverses liquidacions anuals, posava de manifest que la llicència per a la instal·lació de vetlladors en un establiment de bar fou sol·licitada per a una sola temporada d'estiu. En no haver-se justificat en l'expedient que l'interessat hagués continuat ocupant l'espai públic en exercicis successius, es va informar l'estimació del recurs en allò que feia referència als exercicis posteriors a aquells per al qual s'havia demanat la llicència temporal.

Finalment, en un altre cas el recurrent va plantejar un problema de duplictat de pagament, però un cop analitzada la documentació s'advertí que el sol·licitant incorria realment en dos fets imposables diferents: l'un, per l'ocupació anual fixa d'un quiosc, cosa que és assimilable a un vetllador, i l'altre, a causa d'una

ocupació temporal per la instal·lació de taules i cadires; en conseqüència, es proposà la desestimació del recurs.

D.- Rètol indicador d'un negoci de garatge públic

S'al·legava l'aplicació incorrecta del factor de situació. El Consell comprovà que el factor de situació era el que corresponia al carrer a l'efecte de l'impost sobre activitats econòmiques al qual remet l'Ordenança reguladora, i proposà, per tant, la desestimació del recurs.

Ordenança fiscal 5.2

Preus públics per a l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl

S'examinà només un expedient plantejat per una companyia de subministrament de gas contra una acta d'inspecció referida a la taxa del mateix nom corresponent als anys 1988 i 1989. Seguint el criteri que ja havia estat aplicat l'any anterior per a la reclamació per part d'una companyia elèctrica, el Consell distingí entre aquells ingressos directament vinculats a la prestació del servei i aquells altres que no tenien aquesta característica, i exclogué dels ingressos bruts els que corresponien al lloguer i a la reparació de comptadors, atès que aquests aparells poden ser llogats a empreses diferents de la subministradora i, per tant, no tenen connexió directa amb la utilització del domini municipal. El Consell proposà la desestimació de la resta de peticions de la recurrent.

Altres assumptes

Durant l'exercici, el Consell ratificà en dues ocasions el criteri que la seva competència i funcions recauen exclusivament sobre assumptes municipals en matèria tributària, sia pel que fa a resolucions de recursos que es presenten davant l'Ajuntament, a recepció i informe de queixes o suggeriments rebuts directament, a l'assessorament d'òrgans municipals, o a funcions atribuïdes de manera expressa per Decret de l'Alcaldia. Per aquest motiu, s'acordà de trametre directament a l'òrgan corresponent, sense informar-les, les reclamacions contra una multa imposada a causa de l'incompliment d'una ordre municipal de realització d'obres de reparació, i contra una multa per aparcament indegut.

Queixes

Durant aquest any s'ha presentat la queixa d'un contribuent que havia estat citat per la Inspecció d'Hisenda municipal per a un dia determinat, sense fer constar l'hora de la compareixença. Hi havia altres persones que el precedien i, després d'una espera no inferior a mitja hora, i en haver d'atendre altres obligacions professionals, hagué d'abandonar el local i s'adreçà en queixa a aquest Consell. El Consell acordà de demanar informe a la Inspecció. Aquesta respongué i va indicar que el Reglament General d'Inspecció de Tributs estableix, certament, l'obligació d'assenyalar hora i dia en els requeriments de compareixença, i que aquesta obligació s'acompleix en la quasi totalitat de les actuacions, de manera que la situació denunciada s'havia de considerar com un error o una omissió involuntària. La Inspecció hi afegia que l'acumulació de visites era deguda al fet que molts contribuents acudien a les seves dependències en dies no fixats, malgrat la qual cosa eren objecte d'atenció. Finalment, manifestava que era la primera vegada en molts anys que es produïa una queixa en aquest sentit, i que per evitar aquestes situacions s'havien pres mesures per tal que hi hagués més celeritat en l'exercici de les funcions inspectores. Davant d'aquestes explicacions, el Consell entengué que la seva intervenció havia aconseguit l'adopció de les mesures adequades per a l'agilització de la gestió sense minva dels drets del contribuent, i acordà d'arxivar l'expedient.

Informes

El Consell va rebre una petició d'informe del Director d'Hisenda en la qual es demanava si en el procediment de constrenyiment l'Administració estava obligada a exhaurir en la seva totalitat els mitjans d'informació reglamentàriament previstos per al descobriment de béns (article 113 del Reglament General de Recaptació) per garantir el respecte a les prioritats establertes en l'article 112.1 de l'esmentat Reglament, o si, per contra, hom pot despatxar l'execució sobre béns coneguts, sense necessitat d'investigar l'existència d'altres de preferents. El Consell creu convenient de transcriure les conclusions de l'informe emès.

Diu així:

"ANTECEDENTS

Primer.- Se sol·licita informe d'aquest Consell el dia 7 de desembre de 1993 en el qual es demana si en el procés que s'ha de seguir en l'embargament, dins del procediment de constrenyiment, s'han d'exhaurir, prèviament i en la seva totalitat, els mitjans d'informació per al descobriment de béns, reglamentàriament previst (article 113 del Reglament General de Recaptació), i s'han de justificar les diligències realitzades per tal de garantir el respecte a les prioritats establertes en l'article 112.1 de l'esmentat Reglament, o si, per contra, hom pot despatxar l'execució sobre béns coneguts, sense necessitat d'investigar l'existència d'altres de preferents.

Segon.- En l'escrit remès per la Direcció municipal d'Hisenda, s'analitza el contingut dels articles 112.1, 113.3, 115.1 i 142 del Reglament General de Recaptació aprovat pel Reial Decret 1684/1990, de 20 de desembre. En aquest escrit es destaca la impossibilitat d'acreditar els fets negatius, com ara la prova d'inexistència de béns per als diferents esglaons d'ordenació de l'article 112; la circumstància que l'article 115 determina que s'embarguin successivament els béns coneguts en aquest moment per l'Administració, d'entre aquells que no requereixin entrada en domicili; el fet que això simplificaria el procediment sense cap perjudici pel deutor que, en tot cas, podria oposar preferència d'altres béns, sempre segons l'ordre de l'article 112; i finalment el text de l'article 142 que preveu l'aparició successiva d'altres béns amb anterioritat a l'alienació, cosa que motiva únicament l'exigència de respectar l'ordre de l'article 112 a aquest efecte. Per tot això, s'arriba, en l'esmentat escrit, a la conclusió que *"las prioridades de embargo no constituyen*

un dato esencial del expediente de necesaria justificación, capaz de invalidar el proceso en caso de inobservancia, sino una mera regla de actuación que simplemente obliga a corregir el rumbo de la acción ejecutiva, caso de que, de oficio o a instancia del interesado, venga al expediente una clase de bienes que, en el orden de embargo, ostente preferencia sobre los que se ejecutan".

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Aquest Consell és competent per evacuar l'informe demanat, segons allò que determina l'article 2n c) del seu Reglament i el 146.2-3 de l'Ordenança fiscal general per a l'exercici de 1993.

Segon.- Dictada la providència d'embargament segons allò que es determina en l'article 110 del Reglament General de Recaptació, abans de procedir contra altres possibles béns del deutor, la primera cosa que exigeix l'article 111 del mateix text -"se procederá en primer lugar" ens diu- és l'execució de la garantia, en el supòsit que el deute tributari estigués garantit, per a la qual cosa se seguirà el mateix procediment de constrenyiment i allò que regula, per a cada supòsit de garantia, l'esmentat article 111. És evident que, si això no fos suficient, un cop se n'hagi realitzat l'execució, s'haurà de continuar el procés d'embargament contra altres béns del deutor, i, d'altra banda, aquest article 111 autoritza també l'òrgan de recaptació a procedir a l'embargament preventiu d'altres béns del deutor, si estima -segons el seu criteri, és a dir, segons el seu prudent arbitri, que no s'ha de confondre amb arbitrarietat- que la garantia és insuficient, sense necessitat d'esperar-ne l'execució. Aquest és, doncs, un primer ordre de prelació, que passa per damunt de l'establert en l'article 112. En aquest cas, la informació ja la té directament l'Administració municipal, sense necessitat d'acudir a altres fonts, cosa per la qual ha de considerar-se preceptiva l'execució prèvia a tota altra.

Tercer.- Un cop dictada la providència de constrenyiment, l'òrgan o òrgans o unitats de recaptació municipals competents hauran de recopilar la informació necessària sobre els béns del deutor, segons el seu prudent criteri i per tal d'obtenir com més informació millor, tal com faria un prudent administrador, cosa per a la qual podran acudir -tal com diu el text reglamentari, sense establir ordre de prelació a l'efecte- a totes les vies que ofereixen els paràgrafs a), b), c), d) i e) de l'article 113 del Reglament General de Recaptació. Hom ha de remarcar que es tracta d'una facultat -"podrán" diu el text per a tots el supòsits-, malgrat que, com en

tots els casos en què actua l'Administració, s'haurà de fer tenint en compte l'interès públic que es persegueix i els principis de legalitat i seguretat, per tal com, a més, la seva actuació afecta els contribuents; és a dir que s'obtindrà la informació que existeixi en les dependències de la Hisenda pública municipal, la que es pugui obtenir de registres públics o d'entitats o persones públiques o privades obligades així per la Llei, i aquella que subministri voluntàriament el deutor, com també qualsevol altra que s'obtingui a través dels mitjans que estimin adequats l'òrgan o òrgans recaptadors segons l'organització municipal; tot això sempre en la forma i durant el període de temps adients segons el criteri o principis de sana administració pública, i conforme amb la diligència pròpia d'un bon administrador públic. Cal tenir en compte, però, que ni d'aquests principis i criteris, ni d'una correcta interpretació d'allò que disposa l'article 113 esmentat, ni en sí mateix, ni en la seva confrontació amb l'ordre d'embargament (aquest darrer sí que conté un ordre prelatiu d'actuació), no se n'ha de deduir que no es pugui continuar el procediment de constrenyiment, en les successives fases del procés d'embargament i execució, fins que s'exhaureixin tots els mitjans d'informació. Tot això, a la llum d'allò que es regula en els articles 3.1 del Codi Civil, i 23 de la Llei General Tributària.

Quart.-La interpretació del paràgraf anterior resulta confirmada pel Reglament mateix en regular l'embargament de béns i l'alienació dels béns embargats, ja que diu, en l'article 115.1, que s'embargaran successivament els béns coneguts en aquest moment -és a dir, que n'hi pot haver d'altres que encara no són coneguts i que ho podran ser posteriorment, sense que això obstaculitzi o prohibeixi de continuar el procés d'embargament o execució- i, en l'article 142, diu que en la fase d'alienació dels béns, malgrat que continua essent preceptiu de respectar l'ordre de prelació prescrit en l'article 112, l'aparició successiva d'altres béns no afectarà la validesa de les alienacions ja realitzades, encara que siguin preferents en l'ordre d'embargament; és a dir, contempla la possibilitat que apareguin posteriorment aquests béns subjectes a ordre preferencial, i no es desprèn altre cosa de la possibilitat d'obtenir més informació en els supòsits d'insuficiència dels béns que ja han estat embargats, prevista en el darrer paràgraf de l'article 115-1.

Cinquè.- Un cop obtinguda la informació de la manera comentada en el paràgraf tercer, i havent actuat amb la diligència d'un bon administrador públic, s'ha de procedir a practicar els embargaments seguint, rigorosament i successiva, l'ordre de prelació de béns establert en l'article 112 del Reglament General de Recaptació, tenint en compte, però, que no s'han d'embargar els béns detallats (pel

fet que no hi són inclosos) en l'article 114 d'aquest mateix Reglament i que existeix un altre ordre en la pràctica de l'embargament. Hom s'ha d'adreçar, en primer lloc, solament contra aquells béns per a l'embargament dels quals no sigui necessària l'entrada en domicili i fins que es cobreixi el deute tributari total. Després d'això es continuarà el procés fins arribar a l'alienació, si s'escau. Es preveu, doncs, la possibilitat que aparegui informació sobre altres béns del deutor a través de les vies previstes en l'article 113 de l'esmentat Reglament, els quals motivaran -si n'hi ha alguns d'anteriors a d'altres en l'ordre de prelación fixat per l'article 112 que ja estiguin embargats però encara no realitzats- que els òrgans recaptadors competents i actuants realitzin aquells anteriors abans que els altres, per tal com així ho exigeix l'article 115-2, paràgraf segon, d'aquest Reglament. Caldrà procedir de la mateixa manera en la darrera fase, la fase d'alienació dels béns embargats, segons un rigorós i successiu respecte de l'ordre de prelación de l'article 112 suara esmentat, amb l'única excepció del fet que l'aparició successiva d'altres béns no afectarà la validesa de les alienacions ja realitzades, segons allò que estableix l'article 142 del Reglament General de Recaptació, que rebla aquesta qüestió quan afegeix "*aunque se trate de bienes preferentes en el orden de embargo*".

Sisè.- Es pot dir, en tot cas, que, a part de la diligència que és exigible a l'Administració financera municipal en l'obtenció de la informació per a l'embargament, el deutor, en defensa del seu dret quant a l'ordre de prelación de l'article 112 del Reglament, sempre pot acudir a oferir voluntàriament allò que consideri necessari o convenient, sia directament, sia a través d'oportuna oposició a l'actuació dels òrgans municipals de recaptació, seguint la via establerta en el paràgraf d) de l'article 113 de l'esmentat Reglament. Així, els òrgans municipals competents en la matèria recaptadora estaran obligats a tenir en compte les noves prioritats que sorgeixin amb aquesta informació, segons l'ordre que se segueix en l'article 112 del Reglament, tenint en compte l'estat en què estigui el procés, tant pel que fa a l'embargament de béns com a la seva alienació.

CONCLUSIONS

Primera.- Els òrgans, organismes o unitats de recaptació competents, un cop dictada la providència de constrenyiment, iniciaran normalment un procés d'informació sobre els béns del deutor, per a la qual cosa podran acudir a totes les vies ofertes en l'article 113 del Reglament General de Recaptació, de 20 de desembre de 1990, segons el seu prudent arbitri i obrant amb la diligència d'un

prudent administrador públic, arbitri i diligència que s'aplicaran per resoldre sobre la durada que ha de tenir el tràmit d'informació; sembla que en cap cas, però, es pot arribar a afirmar que aquest tràmit requereixi una justificació expressa, en l'expedient, del fet que s'hi hagin inclòs tots els béns que tingui o pugui tenir el deutor a l'hora de practicar-se l'embargament, o la seva execució o l'alienació de béns, o qualsevol altre del procés, segons allò que resulta del contingut dels capítols IV, V i VI del Títol I del llibre III del Reglament General de Recaptació, relatius a l'embargament en el procediment de constrenyiment.

Segona.- El que sí que preveu el text reglamentari és que es pot continuar el procés d'informació sobre els béns del deutor encara que ja s'hagi iniciat la pràctica dels embargaments i fins i tot l'alienació de béns, tant d'ofici com a instància del deutor, que pot subministrar-la voluntàriament. L'actuació d'ofici de l'Administració municipal en els supòsits d'insuficiència de béns per a la cobertura del deute tributari s'ha d'entendre preceptiva.

Tercera.- Un cop els òrgans o organismes competents hagin obtingut la informació, de conformitat amb allò que s'ha esmentat anteriorment, el que sí que és preceptiu és el següent:

1.- Adreçar-se, en primer lloc, contra la garantia constituïda, en els supòsits de deute garantit, sense perjudici de procedir a l'embargament preventiu d'altres béns del deutor, segons el parer de l'òrgan o organisme de recaptació.

2.- Excloure de l'embargament els béns fixats taxativament en l'article 114 del Reglament General de Recaptació.

3.- No seguir el procés d'embargament contra els béns del deutor per a la trava dels quals sigui necessària l'entrada en domicili, llevat de quan, finalitzada la trava d'aquells per als quals no fos necessària aquesta mesura, el valor estimat dels travats sigui insuficient per cobrir el deute tributari.

4.- Seguir i respectar de manera rigorosa l'ordre d'embargament establert en l'article 112 del Reglament General de Recaptació, practicant successivament els embargaments sobre els béns coneguts en el moment de la pràctica, i respectant també aquest ordre en qualsevol moment del procés d'execució i d'alienament de béns en el qual siguin coneguts altres béns. Això és d'aplicació fins i tot per als béns embargats, però no en els ja realitzats en el

moment de conèixer-se la preferència dels nous coneguts, ja que l'aparició successiva d'altres béns no pot afectar la validesa de les alienacions ja realitzades, encara que es tractés de béns preferents en l'ordre d'embargament."

ANNEX I

Expedients tramitats

Total d'expedients----- 9948

Recursos----- 9935

Queixes ----- 11

Informes----- 2

Recursos

Estimats ----- 159

Conformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs ----- 80

Conformitat amb la Unitat Operativa d' Edificació ----- 1

Conformitat amb el Districte de l'Eixample----- 1

Disconformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs ----- 66

Disconformitat amb l'Institut Municipal de Recaptació ----- 9

Disconformitat amb el Districte de l'Eixample----- 2

Estimats en part ----- 81

Conformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs ----- 32

Conformitat amb el Districte de l'Eixample----- 1

Disconformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs ----- 46

Disconformitat amb la Unitat Operativa de Edificació----- 1

Disconformitat amb el Districte de l'Eixample----- 1

Desestimats ----- 9686

Conformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs ----- 9671

Conformitat amb l'Institut Municipal de Recaptació ----- 3

Conformitat amb la Unitat Operativa de Edificació ----- 4

Conformitat amb el Districte de l'Eixample----- 1

Disconformitat amb la Direcció de Serveis de Tributs -----	5
Disconformitat amb l'Institut Municipal de Recaptació -----	1
Disconformitat amb el Districte de l'Eixample-----	1
Retornats a la Direcció de Serveis de Tributs -----	7
Incompetència -----	1
Acceptat el desistiment-----	1

Queixes

Estimades -----	7
Desestimades -----	2
Incompetència -----	2

ANNEX II

Classificació per conceptes

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>
1.1 Tributs sobre béns immobles -----	42	50	50	212	161
A.- Impost sobre béns immobles -----	-	-	2	107	117
B.- Contribució territorial urbana -----	9	3	1	58	22
C.- Arbitris sobre solars -----	33	46	17	8	3
D.- Despeses sumptuàries -----	-	1	30	40	18
1.2 Impost sobre vehicles de tracció mecànica-----	76	83	51	110	63
1.3 Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana-----	322	245	1378	507	232
A.- Plus vàlua -----	322	196	89	79	94
B.- Taxa d'equivalència -----	-	49	1289	428	138
1.4 Tributs sobre activitats econòmiques -----	181	272	111	107	9446
A.- Impost sobre activitats econòmiques-----	-	-	-	-	9382
B.- Llicència fiscal-----	5	16	2	23	12
C.- Radicació-----	99	167	65	66	41
D.- Llicència d'obertura -----	77	89	44	18	11
2.1 Impost sobre construccions, instal.lacions i obres-----	-	-	-	-	6
3.1 Taxes per serveis generals-----	1	-	1	2	-
3.2 Serveis de bombers-----	5	19	23	9	6

3.4 Taxes per serveis urbanístics-----	2	4	1	1	3
3.5 Neteja -----	116	79	20	46	15
3.6 Clavagueram-----	3	2	3	1	-
3.7 Mercats-----	-	-	-	1	-
3.8 Taxes per serveis d'inspecció i prevenció sanitària-----	-	-	1	6	-
3.10 Servei d'eliminació de residus sòlids urbans -----	-	-	2	3	2
4. Contribucions especials-----	2	5	2	2	-
5.1 Preus públics per utilització privativa del domini públic municipal-----	2	111	7	16	10
5.2 Preus públics per l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl-----	1	13	2	3	1
5.3 Preus públics per l'estacionament de vehicles-----	-	-	-	1	-
Altres assumptes-----	34	13	6	13	4
Totals -----	787	896	1658	1040	9948

ANNEX III

Percentatges

	<u>1989</u>	<u>1990</u>
Tributs sobre activitats econòmiques -----	23,00%	30,36%
A.- Impost sobre activitats econòmiques -----	-	-
B.- Llicència fiscal -----	0,64%	1,79%
C.- Radicació -----	12,58%	18,64%
D.- Llicència d'obertura -----	9,78%	9,93%
Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana -----	40,91%	27,34%
A.- Plus vàlua -----	40,91%	21,87%
B.- Taxa d'equivalència -----	-	5,47%
Tributs sobre béns immobles -----	5,34%	5,58%
A.- Impost sobre béns immobles -----	-	-
B.- Contribució territorial urbana -----	1,15%	0,34%
C.- Arbitri sobre solars -----	4,19%	5,13%
D.- Despeses sumptuàries -----	-	0,11%
Impost sobre vehicles de tracció mecànica -----	9,66%	9,26%
Neteja -----	14,74%	8,82%
Preus públics per utilització privativa del domini públic municipal-----	0,25%	12,39%
Altres -----	6,10%	6,25%

ANNEX IV

Recursos contenciós-administratius interposats

1987 -----	587
Interposats per l'Ajuntament -----	238
1988 -----	478
Interposats per l'Ajuntament -----	222
1989 -----	245
Interposats per l'Ajuntament -----	88
1990 -----	120
Interposats per l'Ajuntament -----	14
1991 -----	461 (*)
Interposats per l'Ajuntament -----	6
1992 -----	779 (*)
Interposats per l'Ajuntament -----	1
1993 -----	559 (*)
Interposats per l'Ajuntament -----	2

(*) El nombre de recursos és més alt a causa de l'elevat nombre de liquidacions de taxa d'equivalència (1991 i 1992) i de l'impost sobre activitats econòmiques (1993).

ANNEX III

Percentatges

	<u>1989</u>	<u>1990</u>
Tributs sobre activitats econòmiques -----	23,00%	30,36%
A.- Impost sobre activitats econòmiques -----	-	-
B.- Llicència fiscal -----	0,64%	1,79%
C.- Radicació -----	12,58%	18,64%
D.- Llicència d'obertura -----	9,78%	9,93%
Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana -----	40,91%	27,34%
A.- Plus vàlua -----	40,91%	21,87%
B.- Taxa d'equivalència -----	-	5,47%
Tributs sobre béns immobles -----	5,34%	5,58%
A.- Impost sobre béns immobles -----	-	-
B.- Contribució territorial urbana -----	1,15%	0,34%
C.- Arbitri sobre solars -----	4,19%	5,13%
D.- Despeses sumptuàries -----	-	0,11%
Impost sobre vehicles de tracció mecànica -----	9,66%	9,26%
Neteja -----	14,74%	8,82%
Preus públics per utilització privativa del domini públic municipal-----	0,25%	12,39%
Altres -----	6,10%	6,25%