

MEMÒRIA 2000

SUMARI

Primera part

	<u>Pàg.</u>
<u>Consideracions generals</u>	
I.- Introducció	6
II.- Variacions.....	6
III.- Notificacions	7
IV.- La prescripció.....	8

Segona part

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

Ordenança fiscal núm. 1.1	11
Tributs sobre béns immobles	
I.- Impost sobre béns immobles.....	11
1.- Introducció	11
2.- Exempcions	11
2.1.- Fundacions i associacions declarades d'utilitat pública. Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general.....	11
2.2.- Centres docents acollits al règim de concerts educatius	12
2.3.- Béns afectes als serveis educatius	13
2.4.- Béns situats a la zona portuària.....	13
2.5.- Entitats concessionàries d'aparcaments públics. Els usuaris com a subconcessionaris.	14
2.6.- Béns declarats d'interès cultural	15
2.7.- Altres exempcions	15
3.- Bonificacions	16
3.1.- Bonificació a l'empara de la legislació d'autopistes.....	16
3.2.- Immobles que constitueixen l'objecte de l'activitat de les empreses d'urbanització, construcció i promoció immobiliària	17

4.- Valors cadastrals	17
5.- L'acció tributària contra béns afectes al pagament de deutes pendents per aquest impost	19
6.- Altres qüestions	20
II.- Contribució territorial urbana	20
Ordenança fiscal núm. 1.2	22
Impost sobre vehicles de tracció mecànica	
1.- La prescripció i la manca de notificacions	22
2.- Alta, transmissió i baixa de vehicles.....	23
3.- Sol·licitud d'exempció o impugnació de la seva denegació	23
4.- Recursos inadmesos	24
Ordenança fiscal núm. 1.3	25
Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	
I.- Plus-vàlua	25
1.- Actes subjectes.....	25
2.- Exempcions	28
3.- Base imposable	31
4.- Terminis de presentació: sancions i recàrrecs	32
5.- Gestió tributària	33
II.- Taxa d'equivalència	34
Ordenança fiscal núm. 1.4	35
Tributs sobre activitats econòmiques	
I.- Impost sobre activitats econòmiques.....	35
1.- Introducció	35
2.- Beneficis fiscals	36
2.1.- Aplicació de la Llei 30/1994 a fundacions i associacions d'utilitat pública.....	36
2.2.- Les exempcions de l'article 83 de la Llei 39/1998, reguladora de les hisendes locals	43
2.3.- Bonificacions	44
3.- Oposició a la via de constrenyiment.....	45
4.- Actuacions de la Inspecció	46
5.- Sancions	47
6.- No subjecció i qualificació d'activitat.....	48
7.- Suspensions	51
II.- Llicència fiscal.....	54
III.- Radicació.....	54
Ordenança fiscal núm. 2.1	55
Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	

Ordenança fiscal núm. 3.2	56
Taxes per serveis de prevenció, extinció d'incendis i salvament	
Ordenança fiscal núm. 3.3	58
Taxes per serveis urbanístics	
Ordenança fiscal núm. 3.4	60
Taxes per recollida d'escombraries i serveis especials de neteja viària	
Ordenança fiscal núm. 3.11.....	61
Taxes per utilització privativa del domini públic municipal	
Altres assumptes	63
Annex I	76
Expedients tramitats	
Annex II	78
Classificació per conceptes	
Annex III	80
Percentatges	

Primera part

Consideracions generals

I.- Introducció.

En tancar-se el parèntesi que va imposar la preparació i posada a punt de la que podria anomenar-se supermemòria dels primers deu anys de la vida del Consell Tributari, la publicació de la qual va córrer a càrrec de la Fundació Carles Pi i Sunyer el passat any 1999 (Barcelona 1999), cal advertir que els deu anys d'activitat examinats en aquell treball foren els de 1989 a 1998; que fins aleshores el Consell havia estudiat a cada memòria anual els temes i activitats que se li havien encomanat a partir de l'1 de gener de l'any que els donava número, sense tancar-la mentre no es despatxessin tots els que havien ingressat en aquella anualitat natural, encara que això representés una demora que carregava sobre la memòria la dació de compte dels assumptes que estaven pendents el 31 de desembre de l'any del treball; i que el sistema permetia presentar una visió conjunta dels treballs del Consell perquè no s'havia d'esperar a analitzar el principi de la memòria posterior, ja que quedava inclosa tota la tasca corresponent als assumptes que havien entrat cada any. Però en reprendre's la redacció de les memòries amb l'anterior a la que ara es desenvolupa, es va considerar preferible prendre com a punt de referència no la data d'ingrés al Consell dels corresponents assumptes, sinó el període natural de l'any sobre el que s'havia de treballar, començant per l'estudi dels que van quedar pendents l'any anterior, que són ara els que obren el camí de cada nova memòria, el tancament de les quals queda fixat el 31 de desembre de cada any.

Qualsevol remissió a assumptes, expedients o propostes tractats pel Consell és igual de fàcil que fins ara. Es comptarà amb un marge més gran per a la consulta, sobretot si es té en compte que la recent reforma del Reglament del Consell ha ampliat les competències que té atribuïdes com es referirà més endavant.

D'altra banda, cal deixar constància que el funcionament del Consell Tributari fou pacífic com a l'etapa anterior, però cal registrar dos grups de variacions que han influït en aquest funcionament.

II.- Variacions.

Quant als vocals que l'integren, cal esmentar la baixa del senyor Gabriel Rossy Ramírez i la incorporació dels senyors Tomàs Font Llobet i Valentí Pich Rosell, els quals han aportat en tot moment la seva acreditada capacitat i esperit de treball per dur a terme les tasques encomanades.

Però el que ha tingut major transcendència ha estat la modificació del Reglament Orgànic del Consell Tributari, aprovat definitivament el 23 de febrer de 2000 i publicat a la Gasetta Municipal del 30 de març de l'any esmentat que, entre altres coses, ha ampliat les competències del Consell als recursos relatius a tots els ingressos de dret públic i l'emissió d'informes previs a l'aprovació de les

Ordenances fiscals i altres disposicions generals relatives a aquest tipus d'ingressos. També ha modificat alguns procediments, com el que desenvolupa l'art. 12, i ha intercalat tres nous paràgrafs que han estat afegits al seu text:

El seu paràgraf primer segueix dient: "El Consell Tributari ha d'emetre dictamen amb caràcter previ a la resolució dels recursos que en matèria de la competència del Consell es presentin a l'Ajuntament de Barcelona". Però a aquest paràgraf se n'han afegit uns altres tres, dels quals el tercer i el quart estaven inclosos a l'art. 13 del Reglament corregit, i el segon constitueix una innovació encaminada a agilitar la tramitació dels expedients que passen pel Consell.

Aquest segon paràgraf diu en la seva redacció actual: "Les propostes de resolució dels recursos de reposició en matèria de la seva competència seran dictaminades pel Consell Tributari favorablement en cas de conformitat amb la proposta, o mitjançant propostes de resolució alternativa en cas de disconformitat amb la resolució o els seus fonaments."

Aquesta possibilitat alternativa que pot desembocar en un informe favorable que no és més que una acceptació de la proposta preparada per l'òrgan de gestió, facilita els tràmits en assumptes amb pocs problemes jurídics que hagin estat ja suficientment estudiats per aquest òrgan gestor, i alleugereix els problemes de quantitat que descansen sobre aquells i sobre el Consell.

El nou sistema s'ha mostrat eficaç i ha evitat que es produeixi la indefensió dels recurrents, que comptaran en aquests casos amb dues propostes virtualment iguals, bé sigui al seu favor o en contra de les seves al·legacions, de manera semblant a la que s'enfocava en el sistema anterior, que resulta simplificat sense risc per a ningú.

III.- Notificacions.

Una vegada més s'ha constatat la importància i transcendència de les notificacions ben fetes. És antiga la interpretació del Tribunal Suprem repetida constantment al respecte: "La manca de notificació d'una resolució administrativa la priva d'eficàcia respecte a l'interessat", deia la sentència de 3 de maig de 1955; i a la de 2 de desembre de 1955 s'insistia que "cap acte no pot produir efecte ni causa perjudici a un altre si no és a partir de la notificació". Aquesta doctrina constantment reiterada, que apareix en la major part dels lliuraments de jurisprudència i que es recolza a més en els requisits que per a notificacions exigeixen els tribunals tant pel que fa a la integritat dels textos comunicats com del seu contingut, nom dels interessats, lloc de la notificació i recursos possibles, va trobant ressò a més a les reformes de la legislació que es van temperant a la idea que no es pot jugar amb el supòsit d'indefensió per als subjectes passius dels tributs. Les darreres exigències al respecte es desprenen dels preceptes que modifiquen la Llei general tributària i la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, i

indirectament de l'esperit i talant de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents, que van tenint aplicació a fons per considerar-se que cal protegir el ciutadà de qualsevol acte administratiu insuficientment notificat. Se segueix recurrent a les ficcions legals de coneixement i lliurament presumible, però s'exigeixen cada vegada més garanties i és estrany que es recorri a presumpcions purament lògiques, ja que la lògica és un dels raonaments que més fallen si es busca la seguretat jurídica.

IV.- La prescripció.

L'efecte natural que es produeix quan les notificacions no arriben al seu destí és el de la prescripció. I aquí convé fer un examen particular d'aquest institut donat el caràcter virtualment automàtic que cobra pel mer transcurs del temps.

Cal destacar, ja d'entrada, que la prescripció no està definida a la Llei general tributària ni a la legislació tributària que pugui complementar-la. L'art. 64 de la referida Llei general tributària estableix que "prescriuran als quatre anys els següents drets i accions", i aquí esmenta els quatre supòsits als quals pot ser aplicable la prescripció:

- a) El dret de l'Administració per determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació.
- b) L'acció per exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats.
- c) L'acció per imposar sancions tributàries.
- d) El dret a la devolució d'ingressos indeguts.

Bé és veritat que la prova negativa que caldria admetre al subjecte passiu en no haver rebut la notificació que es vol executar resultaria difícil en la majoria dels casos, però s'expressa aquí per donar idea d'aquella protecció del legislador. En no definir-se el supòsit més que a través de tan concises afirmacions, resulta obligada la remissió als preceptes del Codi civil que li serveixen de cobertura, en els quals es destaca que la prescripció és una figura jurídica de doble signe: el de constituir una manera d'adquirir la propietat, esdeveniment que es qualifica de prescripció adquisitiva o usucapió, i el d'extinció d'obligacions, també pel mer transcurs del temps, però que té un tractament d'extinció d'accions i drets, tant per a reclamar com per a ésser reclamades per deutes.

En aplicar-se aquestes premisses al camp tributari, resulta que la usucapió no té cap mena de reflex en el camp referit, com no el té tampoc estrictament la caducitat o el silenci positiu, tot això en el marc del dret material, ni la preclusió o la prejudicialitat en el terreny processal, tot i que tenen molts resultats comuns que s'hauran d'examinar en cada cas al·legat.

El que és cert és que en parlar de la prescripció en matèria tributària cal referir-se solament al supòsit d'extinció de les obligacions que afecten: pel que

fa a l'exercici d'accions i drets, o la pràctica de liquidacions tributàries, a l'Administració, que amb el mer transcurs del temps en demorar la seva activitat es veu despallada d'aquests drets o accions; i pel que fa al contribuent, que si no rep notificació d'actes administratius que determinen per a ell unes obligacions de pagament o les rep tardanament o d'una manera defectuosa respecte a les normes amb les que el legislador ha volgut protegir els subjectes passius dels impostos, veurà com la seva obligació tributària resulta inexigible, i podrà excusar-se del seu pagament sobretot si no s'ha donat cap dels supòsits d'interrupció de la prescripció que preveu el mateix legislador.

És curiós constatar que aquesta protecció per part del legislador és molt singular en relació amb el subjecte passiu que és causa de les seves inquietuds. I arriba a establir, per exemple, el principi que la prescripció en el terreny tributari s'ha d'aplicar d'ofici, variació notable ja que en matèria civil constitueix només una excepció processal que únicament s'aplica a instància de part però que té un complement o desviació amb la teoria de les obligacions naturals per a casos de pagament d'allò prescrit, que allà s'ha de considerar degut i d'impossible devolució. I per altra banda ha establert que la càrrega de la prova sobre si la notificació va existir o no i va arribar o no a produir efectes correspon sense cap dubte a l'Administració.

D'altra banda, és necessari tenir en compte que la prescripció en matèria tributària es troba desenvolupada al capítol V de la Llei general tributària sota la rúbrica "el deute tributari", la secció 1a de la qual està dedicada al tipus de gravamen i el deute tributari; la secció segona es refereix al pagament; la tercera a la prescripció; la quarta a altres formes d'extinció entre les que esmenta la compensació i la condonació; i la cinquena a les garanties. Es tracta, doncs, d'un cos de doctrina i de normes que s'aparten de les clàssiques del Codi civil, però que s'adapten a les característiques de la funció tributària, i a elles caldrà referir-se quan es tracta d'aquesta prescripció extintiva.

V.- Finalment, és de justícia reconèixer que en la preparació i redacció d'aquesta memòria han col·laborat tots els vocals del Consell Tributari, i que en la seva elaboració han prestat també la seva tasca personal el secretari, els lletrats i la resta del 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.

I.- Impost sobre béns immobles.

1.- Introducció.

Durant el període de temps a què es refereix aquesta memòria, s'ha donat la mateixa tònica que en els exercicis de 1998 i 1999: segueix disminuint el nombre de recursos dictaminats pel Consell en relació amb els informats l'any 1997, i s'aproximen a nivells anteriors al de l'exercici esmentat.

Tot i que no és matèria exclusiva d'aquest tribut, sembla necessari destacar la importància de les qüestions relatives al tema de la prescripció, fins al punt de representar el 22% del total de recursos. També és remarcable el nombre d'estimacions al respecte, que obeeixen a la defectuosa pràctica de les notificacions, per la qual cosa seria convenient extremar la millora en aquest servei.

2.- Exempcions.

Una gran part dels dictàmens emesos té per objecte qüestions relacionades amb el dret a les exempcions legalment establertes, a les quals ens referim a continuació.

Abans de res, cal recordar que el Consell té establert el criteri que el reconeixement d'exempcions pot tenir lloc per a exercicis anteriors al de la seva sol·licitud, sempre que es donin aleshores els requisits exigits. El Consell entén que la Llei d'hisendes locals no ha imposat de manera terminant el caràcter rogatori de les exempcions, i l'Ordenança fiscal, encara que diu que les exempcions han de ser sol·licitades pel subjecte passiu, no prohibeix de manera expressa reconèixer el dret des del mateix moment en què concorren els pressupostos materials, de manera que la sol·licitud és un requisit de procediment que no té abast substantiu.

2.1.- Fundacions i associacions declarades d'interès públic. Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general.

A bona part dels dictàmens s'ha tractat l'exempció prevista a la Llei 30/1994, de 24 de novembre. De la mateixa manera que en exercicis anteriors, ha estat una qüestió clau verificar si les entitats que pretenien l'exempció desenvolupaven activitats mercantils, donat el caràcter determinant d'exclusió del benefici fiscal que té l'apartat 2 de l'article 42 de la Llei 30/1994, quan diu que "no es consideraran entitats sense fins lucratiu, als efectes d'aquest títol, aquelles

l'activitat principal de les quals consisteixi en la realització d'activitats mercantils". En aquesta qüestió s'ha recorregut a un concepte ampli d'activitat mercantil, que es remet a l'activitat duta a terme en les condicions pròpies del mercat, en règim de concurrència i sense tenir com a finalitat principal la satisfacció de necessitats d'interès general.

Així, per exemple, es va proposar en un dictamen la desestimació del recurs, seguint el criteri esmentat, tenint en compte que dels balanços i comptes de pèrdues i guanys de l'entitat no es deduïa que concorregués la característica d'actuar la recurrent al marge de les condicions pròpies del mercat, i de donar satisfacció a necessitats socials d'interès general, i que l'anàlisi dels ingressos d'explotació derivats de la xifra de negocis posava de manifest la identitat de l'activitat i estructura econòmica de l'entitat amb les empreses mercantils.

Per a la resta, s'ha entrat en la comprovació del compliment dels altres requisits exigits a l'article 42 de la Llei 30/1994, partint sempre de les dades presents a l'expedient (memòria d'activitats, balanços, comptes d'explotació), i també d'allò exigint a l'apartat 1 de l'article 58 de la mateixa Llei pel que fa a la titularitat dels immobles i a la circumstància que no es tracti de béns cedits a tercers mitjançant contraprestació, que estiguin afectes a les activitats pròpies de l'objecte social o finalitat específica de l'entitat, i que no s'utilitzin principalment en el desenvolupament d'explotacions econòmiques que no constitueixin tal objecte o finalitat específica. Així mateix, s'ha comprovat el compliment del procediment establert pel Reial Decret 765/1995, de 5 de maig.

També s'ha examinat el recurs interposat per una associació, una vegada justificada la declaració d'utilitat pública que permetia la seva integració com a entitat sense fi lucratiu en el règim de beneficis fiscals establerts per la Llei 30/1994. El recurs fou informat amb proposta favorable, una vegada comprovat el compliment dels restants requisits referits en els paràgrafs precedents.

2.2.- Centres docents acollits al règim de concerts educatius.

Pel que fa a l'exempció a favor dels centres docents acollits al règim de concerts educatius, a l'empara de l'article 64-j) de la Llei 39/1988, són dos els requisits que fonamentalment s'han examinat en els informes emesos, en relació amb l'aplicació del Reial Decret 2187/1995, de 28 de desembre: la propietat de la finca afectada per part del titular del centre docent, i la vigència del corresponent concert educatiu en el moment de la meritació de l'impost. En aquest sentit, el Consell va proposar la desestimació en un cas de no coincidència entre la titularitat de la finca –una parròquia catòlica i una congregació religiosa- i la del concert subscrit amb la Generalitat –una obra social d'ajuda als disminuïts físics, utilitzant la doctrina continguda a la sentència del Tribunal Suprem de 3 de desembre de 1998, dictada en recurs interposat per la Confederación Española de Centros de Enseñanza contra el Reial Decret 2187/1995. A més de la diferent

titularitat, es feia constar a la proposta la circumstància de no ser l'entitat recurrent el subjecte passiu de l'impost.

2.3.- Béns afectes als serveis educatius.

L'exempció de l'impost sobre béns immobles prevista a l'article 64-a) de la Llei d'hisendes locals concerneix els béns que pertanyin a l'Estat, a les comunitats autònomes o a les entitats locals, sempre que estiguin directament afectats, entre altres casos que en el precepte es detallen, als serveis educatius i penitenciaris. De la mateixa manera que en anys anteriors, el Consell ha hagut de resoldre cada cas concret analitzant l'abast i la naturalesa del destí efectiu dels béns als serveis esmentats.

En dos dels recursos es tractava de centres d'acollida dins dels serveis d'atenció a la infància i centres residencials d'acció educatius (pisos - habitatges) que pertanyen a la Generalitat. Després d'una anàlisi de la normativa autonòmica sobre aquests centres, el Consell, contemplant el caràcter educatiu de les activitats realitzades, va considerar que es tractava de béns directament afectes a la prestació de serveis educatius i va proposar la concessió de l'exempció.

En un altre cas, referent a un immoble destinat a museu i propietat d'un consorci integrat per la Generalitat i l'Ajuntament, es va tenir en compte la circumstància que aquest consorci s'havia constituït com a entitat local - així reconegut expressament per l'Ajuntament i inscrit en el registre d'entitats locals de la Generalitat -, però després d'una anàlisi que va dur a la conclusió que era necessària una afectació directa del bé immoble als serveis educatius, partint de la doctrina continguda en diverses sentències de Tribunals Superiors de Justícia, el Consell va considerar que no s'havia provat tal afectació directa i va proposar la desestimació.

2.4.- Béns situats a la zona portuària.

Com en altres exercicis, són més d'un els recursos relatius a béns ubicats a la zona portuària, uns formulats per entitats concessionàries del domini públic portuari i d'altres per la mateixa Autoritat Portuària. Els darrers anys s'ha anat aclarint el règim de tributació dels béns situats en aquesta zona, especialment després de la nova redacció de l'article 64.a) de la Llei d'hisendes locals per la Llei 13/1996, de 30 de desembre, segons la qual l'exempció de l'impost està subjecta a la condició que els béns per als quals es concedeix siguin d'aprofitament públic i gratuït.

El Consell ha dictaminat els recursos interposats per titulars de concessions del domini públic portuari, i en tots els casos va proposar denegar l'exempció per no concórrer el requisit de tractar-se d'un bé d'aprofitament públic i gratuït. També en algun cas ha estat necessari reiterar la doctrina sobre la naturalesa diferent de l'impost sobre béns immobles i del cànon que se satisfà per

l'ocupació del domini públic portuari, per la qual cosa no es genera doble imposició. I també s'han desestimat al·legacions relatives a la pretesa pròrroga de beneficis fiscals gaudits en la contribució territorial urbana, així com a la situació de pendència de reclamacions economico-administratives contra la valoració cadastral. No apareixen ja al·legacions referents al fet que els béns portuaris no formen part del terme municipal, potser degut a la reiterada doctrina contrària de la jurisprudència.

Finalment, s'ha plantejat un sol recurs de l'Autoritat Portuària, que ha determinat informe pel Consell de conformitat amb la proposta desestimària de l'Institut Municipal d'Hisenda, en el sentit de la doctrina esmentada en el paràgraf precedent, també de plena aplicació quan els béns immobles són explotats directament per aquesta Autoritat, ja que tampoc no es produeix una situació d'aprofitament públic i gratuït en no existir un ús comú general, que és el que justifica l'exempció, sinó un aprofitament especial que restringeix la utilització a aquells subjectes que obtinguin les corresponents llicències i satisfacin les correlatives contraprestacions.

2.5.- Entitats concessionàries d'aparcaments públics. Els usuaris com a subconcessionaris.

S'ha suscitat en dos recursos el tema de la tributació dels aparcaments públics subterranis construïts i explotats per empreses privades en virtut de concessió municipal, els quals pretenien l'exempció de l'impost a l'empara de l'art. 64.b) en relació amb els 61 i 65.d) de la Llei d'hisendes locals.

En un dels casos es plantejava, en primer lloc, l'exempció pactada a favor de la concessionària recurrent en virtut de l'escriptura pública de concessió que expressament reconeixia l'exempció d'impostos municipals. El Consell es va pronunciar en el mateix sentit que en anteriors ocasions, dient que la concessió d'exempcions i beneficis fiscals està subjecta imperativament al principi de legalitat reforçada de l'article 133.3 de la Constitució, amb reserva de llei establerta per l'article 9.1 de la Llei d'hisendes locals, determinant la nul·litat absoluta de qualsevol clàusula contractual d'atorgament d'exempcions no previstes a la legislació vigent, sense perjudici de l'obligació que, en el seu cas, correspongui de restablir l'equilibri contractual, i conclou textualment que "la relació bilateral i sinal·lagmàtica del contracte concessional i el manteniment dels principis de bona fe i respecte dels actes propis, tal com argumenta la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 30 de gener de 1998, portarà a l'obligació per part de l'Ajuntament de mantenir l'equilibri econòmicofinancer i, en conseqüència, a compensar el concessionari de l'obligació d'impossible compliment (per il·legal) per part de l'Ajuntament en la forma prevista a l'article 239 del "Reglament d'obres, activitats i serveis dels ens locals", de 13 de juny de 1995, o restablir l'equilibri financer en la forma prevista a l'article 249 del mateix reglament, però en cap cas a convalidar un acte essencialment contrari a la normativa legal vigent".

En els dos recursos s'ha informat sobre si es tractava de béns exempts segons l'article 64.b) de la Llei 39/1988, i en cas contrari, sobre qui era el subjecte passiu de l'impost. En ambdós casos es va procedir a una anàlisi dels articles 61, 62, 63, 64.b i 65.d) de la Llei 39/1988, i es va concloure la subjecció a l'impost dels titulars de concessions administratives pels béns immobles gravats sobre els que recaigui aquesta concessió o que estiguin afectes als serveis públics que hagin estat objecte de concessió, i per altra part, l'exempció d'aquells béns que, essent de propietat municipal, es trobin afectes a l'ús o servei públic. En conseqüència, es procedeix a l'examen dels casos concrets partint de les circumstàncies concurrents en els respectius contractes de concessió, i es va determinar que es tractava de contractes mixtes d'adjudicació d'obres i concessió del domini públic per a la prestació d'un determinat servei o explotació econòmica que l'Administració entén convenient i beneficiosa per al municipi, però que de cap manera no constitueix un servei públic en no existir acord municipal de constitució del servei públic, ni situació de monopoli públic, ni declaració d'interès general, i que en realitat es tracta d'una activitat privada d'interès públic, per la qual cosa es va proposar desestimar la petició d'exempció.

En un dels recursos, el Consell va analitzar el règim concret d'explotació de l'aparcament segons les clàusules del contracte, en les que es preveu la possible "subconcessió" de diverses places d'aparcament a tercers amb autorització municipal pel temps que restés de concessió, així com la seva explotació en règim d'arrendament, i va entendre que l'empresa estava subjecta al tribut quant a les places no cedides en subconcessió i que els subconcessionaris eren els subjectes passius per les seves respectives places d'aparcament.

2.6.- Béns declarats d'interès cultural.

Plantejada una qüestió relativa a beneficis fiscals per formar part l'immoble del pla especial de protecció del patrimoni arquitectònic i del catàleg d'un Districte municipal, el Consell va proposar la desestimació per considerar que no es reunien els requisits exigits per l'apartat j) de l'article 64 de la Llei d'hisendes locals, en no trobar-se declarat el bé immoble, expressa i individualment, com a monument o jardí històric d'interès cultural mitjançant reial decret, segons el que s'estableix a l'article 9 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, ni inscrit en el corresponent registre com a integrant del patrimoni històric espanyol; sense que es trobés comprès dins del que es regula a les disposicions addicionals 1a, 2a i 5a de la Llei esmentada, ni tampoc hagués estat declarat bé cultural d'interès nacional per la Llei catalana 9/1993.

2.7.- Altres exempcions.

S'han dictaminat diferents recursos sobre l'exempció dels béns de l'Església Catòlica, a l'empara de l'article 64.d) de la Llei 39/1988 en relació amb l'Acord sobre assumptes econòmics subscrit entre l'Estat espanyol i la Santa Seu

el 3 de gener de 1979, i de la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, així com els d'altres esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol, a l'empara de l'article 64.e) de la Llei 39/1988 i de la disposició addicional esmentada. Tot això sense que hi hagi hagut un plantejament de noves qüestions i limitat a l'aplicació de criteris ja comentats en les memòries d'anteriors exercicis.

També s'han presentat diferents recursos per part d'universitats i col·legis majors al·legant exempció pels immobles de la seva propietat. S'ha reiterat en tots els casos el mateix criteri sustentat en anys anteriors, segons el qual la Llei d'hisendes locals va derogar la Llei de reforma universitària en allò que fa referència als beneficis fiscals, tant per a les universitats com per als col·legis majors adscrits a elles, encara més tenint en compte el principi de caràcter restrictiu i no extensiu establert a la Llei general tributària (arts. 10 i 23) i a la Llei d'hisendes locals (art. 9.1). Com a variants, cal fer referència a la pretensió d'aplicació dels beneficis establerts a la Llei 30/1994 acollint-se a allò que es disposa a l'apartat 2 de la disposició addicional 5a, per gaudir dels mateixos beneficis que les fundacions benefico-docents, cosa que fou informada desfavorablement, ja que aquesta disposició addicional es refereix exclusivament a l'Església Catòlica i a altres confessions i comunitats religioses. En canvi, s'han informat favorablement les al·legacions d'improcedència de la via de constrenyiment, que ha de ser substituïda per l'oportuna compensació, donada la condició d'institucions de dret públic de les universitats, en aplicació d'allò que es determina als articles 44 de la Llei general pressupostària i 65 i 106.3 del Reglament general de recaptació.

3.- Bonificacions.

3.1.- Bonificació a l'empara de la legislació d'autopistes.

En l'únic recurs examinat, el Consell ha tornat a recórrer a la doctrina continguda a la sentència del Tribunal Suprem de 9 de desembre de 1997, que confirmava la seva posició en el sentit de la manca de competència de la Generalitat de Catalunya per a establir beneficis fiscals sobre els tributs locals, i que els beneficis fiscals previstos al respecte en lleis de caràcter estatal només poden ser aplicats en la forma i amb els requisits establerts a les lleis esmentades.

Ara bé, en el cas tractat, la qüestió de fons plantejava la subsistència de la bonificació del 95% referent a la contribució territorial urbana que l'entitat recurrent havia aconseguit del Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària per a un període de 50 anys, tot això a l'empara de la disposició transitòria 2a, apartat 2, de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals. El Consell va proposar desestimar el recurs basant-se en el fet que l'esmentada transitòria només podia aplicar-se a les persones que ja gaudissin del benefici fiscal en el crític moment d'operar-se la transició de la contribució territorial urbana a l'impost

sobre béns immobles i no en un moment posterior, com era el cas, sense que pogués admetre's la incongruència de concedir-se la bonificació per a la contribució territorial urbana a una entitat que no l'havia sol·licitada quan estava vigent el tribut esmentat, sinó que ho va fer més de dos anys després de l'entrada en vigor de l'impost sobre béns immobles.

3.2.- Immobles que constitueixen l'objecte de l'activitat d'empreses d'urbanització, construcció i promoció immobiliària.

S'han seguit aplicant les regles per a determinar la data d'inici i el període de la bonificació establerta a l'article 74 de la Llei d'hisendes locals, amb el mateix criteri fixat pel Consell en anys anteriors: la sol·licitud es pot presentar fins a dos mesos després de la data d'acabament de les obres, i la bonificació s'aplicarà des de l'exercici en què es van iniciar les obres i no únicament pel període que falti a partir de l'any posterior a la sol·licitud.

4.- Valors cadastrals.

Com en altres exercicis, abunden els recursos referents a la fixació, revisió i modificació dels valors cadastrals.

El Consell segueix considerant els mateixos criteris sobre l'abast de l'article 70 de la Llei d'hisendes locals, quan estableix que l'eficàcia dels nous valors cadastrals tindrà lloc l'any posterior al de la notificació individualitzada dels valors acordats per a cada subjecte passiu, entenent que aquesta normativa és d'aplicació als casos de revisió en les ponències de valors amb caràcter general, però no en els casos de modificacions individuals derivades de les alteracions físiques, jurídiques o econòmiques que experimenten els béns immobles i que no deriven dels supòsits de revisió o modificació cadastral a què es refereix l'esmentat article 70 (article 77, Llei 39/1988).

En aquest sentit, és interessant el dictamen en què s'estudia la diferència entre la fixació i revisió (article 70, Llei 39/1988) i la modificació de valors cadastrals (article 71), procediments generals referits a tot un terme municipal o a porcions significatives del mateix, per als quals s'estableix la notificació l'any precedent al de l'aplicació dels nous valors, i les alteracions singulars d'ordre físic, econòmic o jurídic d'un immoble a què es refereix l'article 77 de la Llei 39/1988 que, segons el parer del Consell, no tenen perquè esperar per a ésser aplicables l'any següent al que es notifiqui el valor cadastral. I s'afegeix la motivació al respecte, dient que la pressuposició fàctica és diferent, sense guardar relació amb la fixació, revisió o modificació de valors cadastrals com a processos generals; que el nou valor és, a conseqüència de les alteracions, el resultant de l'aplicació dels criteris acordats per la ponència, que ja foren publicats i notificats en el seu moment; i que l'article 77 de la Llei 39/1988, quan regula les alteracions singulars, no reproduïx la regla que entraran en vigor l'exercici següent. A continuació s'afirma que, malgrat que s'estengui la liquidació

als exercicis precedents, no existeix en realitat una aplicació retroactiva del nou valor "sinó una simple operació d'aplicació de criteris o valors inalterats a circumstàncies que han estat modificades". Cal advertir que, en el moment en què el Consell sustentava tal criteri, no s'havia publicat la sentència del Tribunal Suprem de 16 de setembre de 2000, que assenta doctrina legal sobre l'exigència de notificació del nou valor cadastral i de la seva aplicació a l'exercici següent al de la notificació, excepte en els casos d'incompliment pel subjecte passiu de l'obligació de declarar l'alteració produïda a l'immoble.

S'han presentat també diferents casos d'errors de fet en els valors cadastrals en no haver-se tingut en compte la circumstància de tractar-se d'habitatges de protecció oficial, i es proposa l'estimació dels recursos amb efectes retroactius, en virtut de la doctrina continguda a la sentència del Tribunal Suprem de 21 de novembre de 1976, i la conseqüent devolució de quantitats referides als cinc anys anteriors a la sol·licitud.

Són més d'un els recursos dictaminats en els que s'impugnen valors cadastrals amb ocasió de les liquidacions practicades. En general, el criteri seguit, donat el règim legal de competències compartides, ha estat del mateix tenor que en exercicis anteriors, en el sentit que la fixació, revisió i modificació de valors cadastrals i la formació del padró són competència del Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària, i que el coneixement dels corresponents recursos i reclamacions correspon als Tribunals economico-administratius de l'Estat, sense que la interposició de la reclamació suspengui l'executorietat de l'acte, mentre que la liquidació i recaptació, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, és competència de l'Ajuntament.

Així ho ha recollit en els seus informes el Consell, recordant l'existència del conveni subscrit entre el Centre de Gestió Cadastral i l'Ajuntament el 30 d'abril de 1993, publicat mitjançant resolució de la Direcció General del centre esmentat de data 21 de maig de 1993, a l'empara de l'article 78.1 de la Llei 39/1988 i del Reial Decret 1390/1990, i que estableix un règim mixt de delegació de funcions i prestació de serveis. En el conveni esmentat s'efectuen diferents delegacions a favor de l'Ajuntament en matèria de gestió cadastral, exceptuant expressament la coordinació de valors, la confecció i aprovació de les ponències de valors, l'emissió de certificats i la realització de notificacions (clàusula 2a), i es declara expressament que "en cap cas no s'entendran compresos en la delegació objecte del present conveni els actes encaminats a la fixació, revisió o modificació dels valors cadastrals, en els termes previstos als articles 70 i 71 de la Llei reguladora de les hisendes locals ..." (clàusula 3^a, c). Per això, el Consell ha mantingut que l'Ajuntament no tenia competències en aquests casos, ja que es limitava a practicar les liquidacions segons els valors acordats pel Centre de Gestió Cadastral, i es va proposar la desestimació dels recursos interposats contra les liquidacions però dirigits indirectament contra els valors cadastrals, considerant que la interposició de recursos o reclamacions davant dels Tribunals economico-

administratius no suspèn l'execució dels acords del Centre de Gestió, sense perjudici de possibles devolucions en cas de prosperar aquells.

No obstant això, el Consell va informar un recurs en sentit estimatori, dient que "si bé en virtut dels esmentats preceptes legals a qui corresponia notificar la modificació del valor cadastral era al Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària, que és un organisme pertanyent a una altra Administració, la de l'Estat, diferent de la municipal, reiterada jurisprudència ha establert que és irrellevant a qui s'hagi d'imputar la manca de notificació, ja que el que és decisiu és que tal notificació s'hagi produït, als efectes del que es disposa als articles 75.3 i 77.3 de la Llei 39/1988, per la qual cosa per a l'adequada resolució del present recurs és necessari comprovar l'existència de la referida documentació". I en conseqüència, en resultar de l'expedient que no estava acreditada la notificació per la Gerència Territorial del Cadastre de la resolució aprovatòria de la modificació del valor cadastral, es va proposar, d'acord amb la jurisprudència, l'anul·lació de la liquidació recorreguda i la comunicació de la resolució a la Gerència Territorial del Cadastre.

5.- L'acció tributària contra béns afectes al pagament de deutes pendents per l'impost.

El Consell ha entès sobre l'aplicació del règim d'afectació de béns immobles al pagament de deutes pendents per l'impost a càrrec de l'anterior propietari dels béns, i va informar en el sentit que en els supòsits de l'article 41 de la Llei general tributària només s'assolirà el límit previst per la Llei en assenyalar l'afectació dels béns, per la qual cosa en el cas de l'impost sobre béns immobles és necessari recórrer a la regulació continguda a l'article 76 de la Llei d'hisendes locals, que no limita els exercicis als quals s'estén la responsabilitat per l'afectació, la qual no tindrà un altre límit que el resultant del termini de prescripció.

En aquest sentit, el Consell assenta el criteri que no és admissible que l'afectació només pugui estendre's a l'exercici econòmic en curs i a l'anterior, amb pretesa empara en els articles 73 de la Llei general tributària i 35.1 del Reglament general de recaptació, ja que aquests preceptes, d'acord amb una interpretació lògica i jurídica, es refereixen exclusivament a l'exercici de garanties i preferència sobre altres creditors, de naturalesa diferent a l'afectació de què es tracta, la qual no té altres límits que els esmentats en el paràgraf anterior. La mateixa estructura de la normativa en els textos de la Llei general tributària i el Reglament general de recaptació demostra que l'article 41 de la Llei general tributària està contemplat com a un supòsit de responsabilitat dels adjudicadors de béns dins de la secció 2a del capítol III del títol II de la Llei, que haurà d'assimilar-se a un cas de responsabilitat subsidiària; que, en canvi, els supòsits de les garanties, en integrar-se en els articles 73 i 74 de la Llei, ho fan a la secció 5a dels mateixos títol i capítol; i que el mateix es pot dir del Reglament general de recaptació en

regular de manera separada l'afectació de béns (article 37), la hipoteca legal tàcita (article 35) i la hipoteca fiscal (article 36).

Una altra qüestió sobre aquesta matèria és la relativa al règim de derivació a seguir, que ja fou objecte d'ampli comentari a l'anterior memòria del Consell. També en el present exercici s'ha tractat el tema i s'ha aplicat el mateix criteri en el sentit que es tracta d'un supòsit de responsabilitat que, com ja s'ha dit en el paràgraf anterior, només pot ser equiparada a la subsidiària, per a la qual, segons l'article 41 de la Llei general tributària, ha de procedir-se per derivació de l'acció tributària si el deute no es paga, per la qual cosa serà necessari recórrer a allò que es determina a l'apartat 5 de l'article 37 d'aquella Llei, que exigeix "la prèvia declaració de fallit del deutor principal i dels altres responsables solidaris, sense perjudici de les mesures cautelars que abans d'aquesta declaració puguin adoptar-se dins del marc legalment previst". I a més, es té expressament en compte la normativa de caràcter necessari continguda als articles 32 de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents, i 37.4 de la Llei general tributària, en dir que la derivació requerirà la notificació d'un acte administratiu en el que, prèvia audiència de l'interessat, es declari la seva responsabilitat i es determini el seu abast. En els informes evacuats s'esmenten expressament la sentència del Tribunal Suprem d'1 de febrer de 1990 i la del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 9 de març de 1999.

6.- Altres qüestions.

Finalment, i entre les restants matèries debatudes, cal fer referència a alguns casos d'error de fet en el càlcul de la base imposable i en el subjecte passiu. Quant a aquest darrer, es va plantejar un cas de titularitat compartida d'un bé immoble, en el qual el Consell recorda el criteri mantingut en altres ocasions, en el sentit que tal situació constitueix un cas de realització conjunta del fet imposable, previst a l'article 34 de la Llei general tributària, que genera solidaritat en l'obligació tributària, sense perjudici de l'obligació civil de rescabament que resulti entre els cotitulars. En canvi, en un altre cas es va analitzar l'existència de titularitats per meitat i pro indivís d'un immoble derivades del document d'adquisició, assentant el criteri, emparat en la sentència del Tribunal Suprem de 31 de desembre de 1998, que s'havia produït una situació d'indivisió que no desembocava en cap solidaritat, essent subjectes passius cadascun dels titulars en relació a la porció del bé que van adquirir.

II.- Contribució territorial urbana.

A la majoria dels recursos s'al·legava la prescripció del deute, tenint en compte el temps transcorregut, en els quals el Consell s'ha pronunciat en funció que s'haguessin produït o no actuacions interruptores de la prescripció, i que fossin vàlides les notificacions efectuades al contribuent.

Només en tres casos es van plantejar qüestions diferents. En un d'ells el contribuent recorre per considerar que no és subjecte passiu en haver cedit l'immoble en el mes de gener de l'exercici de la imposició, i es proposa desestimar el recurs pel fet que a la data de la meritació (1 de gener) era el titular de l'immoble i les alteracions d'ordre jurídic no tenen efectes fins a l'exercici següent.

En el segon, interposat pel Ministeri de Defensa contra el procediment de constrenyiment, s'admet l'al·legació d'improcedència de la via de constrenyiment en aplicació de l'article 65 del Reglament general de recaptació de 1990, segons el qual quan el deutor sigui un ens territorial, organisme autònom, la Seguretat Social o una entitat de dret públic l'activitat de la qual no es regeixi pel procediment privat, els deutes seran compensables d'ofici una vegada transcorregut el termini d'ingrés en període voluntari.

I en el tercer, interposat per l'Arquebisbat de Barcelona, es dictamina que una escola parroquial no pot incloure's entre els supòsits d'exempció previstos en el Títol IV de l'Acord entre la Santa Seu i l'Estat espanyol de 3 de gener de 1979, però pot en canvi acollir-se a l'exempció de l'apartat b) de l'article 64 de la Llei d'hisendes locals, en el cas que es tracti d'un centre educatiu concertat.

Ordenança fiscal núm. 1.2

Impost sobre vehicles de tracció mecànica.

En el període de referència, la suma de recursos informats pel Consell Tributari en relació a aquest impost va ascendir a 170. Això ha representat un augment del 157% respecte al període anterior.

Del conjunt de recursos, 84 es van dictaminar amb proposta d'estimació total, 47 foren objecte de proposta desestimàtoria, es va proposar l'estimació parcial de 33 i no se'n van admetre 6. El nombre de recursos estimats total o parcialment representa el 69% dels informats.

Resulta interessant classificar els informes considerant els motius argumentats pels recurrents, tenint en compte l'aspecte principal dels mateixos, ja que normalment els recursos es fonamenten en diferents motius. Així, doncs, del total de recursos, 8 tenien relació amb la baixa preceptiva dels vehicles davant de la Jefatura Provincial de Tráfico, 5 amb canvis de domicili, 22 amb la transmissió de la titularitat dels vehicles, 28 incorrien en confusió entre la normativa de l'impost i la reguladora de les sancions de trànsit, 27 es referien a l'exempció per minusvalidesa, 25 a temes de notificacions, 35 a la prescripció, i 20 a d'altres motius diversos.

Així, en una primera aproximació, i tot i resultant difícil classificar en un sol motiu les argumentacions dels recurrents, un any més les qüestions relacionades amb les notificacions i la prescripció constitueixen el principal motiu de recurs. També cal advertir que els aspectes relacionats amb l'exempció prevista a l'article 94, apartat d), de la Llei 39/1988, en relació als cotxes de minusvàlids, segueix tenint una presència molt important, juntament amb els temes relacionats amb canvis de domicili, titularitat i baixa dels vehicles. Se segueix observant, igualment, una gran confusió en un nombre significatiu de recurrents, que davant de problemes relacionats amb aquest impost utilitzen argumentacions referents al règim sancionador en matèria de trànsit, possiblement motivat pel poc professionalisme de qui els assessoren, amb el conseqüent efecte negatiu per als interessats.

1.- La prescripció i la manca de notificacions.

Com ja s'ha dit, aquests dos conceptes constitueixen el primer motiu d'oposició utilitzat, i es nota que el pes específic d'aquest tipus d'argumentacions és molt més gran si tenim en compte el nombre total de casos en què apareixen, i no només quan apareixen com a únic o principal argument. Pràcticament dos de cada tres recursos contenen al·legacions d'aquest tipus. Els temes relacionats amb les formalitats previstes per a les notificacions en la normativa vigent, que garanteixen la seguretat jurídica dels contribuents, resulten capitals en el moment

de dictaminar sobre els recursos, com any rera any es posa de manifest a les memòries. Per altra banda, amb l'entrada en vigor de la Llei 1/998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents, en la que el període de prescripció es va reduir de 5 a 4 anys a partir de l'1 de gener de 1999, s'ha produït una nova dinàmica en aquesta qüestió.

En allò que fa referència a aquest apartat, es va proposar estimar 32 recursos, davant d'11 desestimats, sobre el total de 60 que utilitzen en aquest tipus d'argumentació, essent 16 parcialment estimats i 1 no admès. De manera que la suma de les propostes d'estimació total o parcial va ascendir al 80% del total d'informes evacuats, cosa que representa una proporció molt elevada.

2.- Alta, transmissió i baixa de vehicles.

Una vegada més cal destacar que els temes relacionats amb l'alta, la transmissió i la baixa dels vehicles segueixen essent motius d'oposició regularment invocats pels contribuents. Aquests temes, juntament amb els aspectes relacionats amb el canvi de domicili, van representar un total de 35 recursos dictaminats pel Consell, i es va proposar estimar-ne 17, desestimar-ne 12, estimar-ne en part 4 i no admetre'n a tràmit 2.

De la mateixa manera que a l'exercici anterior, la tònica general és la desestimació dels recursos, sobretot quan allò que s'invoca és la transmissió del vehicle a un tercer, ja que en la majoria dels casos no s'acredita la seva preceptiva comunicació a la Jefatura Provincial de Tráfico. Aquesta comunicació és necessària perquè l'administració municipal pugui girar la liquidació al nou titular, alliberant així l'anterior propietari en els exercicis següents.

Una altra de les al·legacions és la inexistència de fet imposable per no circular el vehicle en haver estat lliurat a tercers per al seu desguàs o haver estat objecte de furt. En general, aquest motiu, degudament justificat, resulta el més viable en ordre a l'estimació del recurs.

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

Els aspectes relacionats amb l'exempció prevista a l'art. 94 de la Llei 39/1988 per als cotxes de minusvàlids o els adaptats per a la seva conducció per persones discapacitades físiques, segueix tenint una considerable importància. S'han evacuat un total de 27 informes relatius a aquesta qüestió i s'ha proposat estimar-ne 18, desestimar-ne 5 i estimar-ne parcialment 4, cosa que representa un percentatge del 82% de casos resolts a favor dels recurrents.

Com a aspectes concrets més freqüents relacionats amb aquesta exempció se'n poden ressaltar tres. El primer, la justificació de l'adaptació realitzada en el vehicle per a la seva conducció per un minusvàlid i els aspectes formals de la seva acreditació. La segona qüestió es refereix a la pretensió de

retroactivitat de l'exempció en cas de no haver-la sol·licitada en el seu moment, cosa que s'ha desestimat quan les liquidacions de l'impost afectades, i en el seu cas la via executiva, hagin esdevingut fermes. I com a tercer aspecte hi ha les qüestions relatives a la norma que prohibeix gaudir de l'exempció per més d'un vehicle, cosa que genera controvèrsies quan es transmet un vehicle exempt després d'adquirir-ne un altre en el mateix exercici, produint-se així temporalment la propietat del recurrent sobre els dos vehicles. En aquests casos, el Consell ha proposat concedir l'exempció per al segon vehicle quan l'anterior ha estat en propietat del recurrent el temps prudencial per a gestionar la seva transmissió.

4.- Recursos inadmesos.

El Consell Tributari ha declarat la inadmissibilitat de 6 recursos per haver-se esgotat la via administrativa i, en algun cas, per tractar-se de recursos interposats per persones que no acrediten la successió hereditària del titular del vehicle amb deutes pendents per aquest impost, en entendre el Consell que els recurrents són aliens al deute, i que per tant no se'ls pot exigir el seu pagament ni reconèixer-los legitimació per a recórrer.

Ordenança fiscal núm. 1.3**Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.****I.- Plus-vàlua.**

Com ja s'ha advertit en anteriors memòries, els informes relatius a aquest impost van presentar en ocasions facetes específiques i en altres es van haver de resoldre sobre la base de les regles generals relatives a notificacions, prescripció, validesa dels acords o dels actes d'execució recaptadora. Aquest apartat es refereix exclusivament al contingut dels informes que contenen alguna interpretació de caràcter substantiu sobre l'impost o bé a temes processals d'específic significat en el mateix. El Consell Tributari s'ha pronunciat sobre els següents temes:

1.- Actes subjectes.

a) Herència .- S'ha mantingut la tesi que la data de la transmissió ha estat la de la defunció del causant i no la d'acceptació o la d'atorgament de l'escriptura, tot això de conformitat amb l'efecte retroactiu que l'article 989 del Codi civil atribueix a l'acceptació.

b) Adjudicació de béns a un legitimari.- Un cas interessant es va plantejar com a conseqüència de l'adjudicació per l'hereu a una legitimària, en una successió regida pel Dret civil català, al voltant de la data de meritació de l'impost, la qual es troba definida a la Llei com a la data de transmissió del domini. En aquest cas, es discutia si la data d'inici del període de meritació de l'impost era la de la defunció del causant o la d'adjudicació d'una finca per l'hereu a la legitimària en pagament de la seva legítima. El Consell Tributari va entendre que, a diferència del que passa en dret comú, i de conformitat amb la normativa civil catalana sobre successions, el simple dret a legítima només té naturalesa de dret de crèdit i no atribueix dret de condomini sobre els béns de l'herència . Per aquest motiu, va entendre que l'adquisició del dret sobre l'immoble no s'havia produït des de la data de la defunció del causant, sinó des de la data d'adjudicació de l'immoble en pagament de legítima efectuada per l'hereu.

c) Dret de transmissió.- El Consell manté la tesi que en els casos en què és aplicable el dret de transmissió de l'article 1006 del Codi civil o el seu equivalent, l'article 29 del Codi de successions, es produeixen en realitat dues transmissions. Fins i tot quan el dret de transmissió, és a dir, el d'acceptar o repudiar una herència anterior, formi part del patrimoni del causant, i fins i tot quan gràcies a ell es pugui adquirir l'herència d'un anterior causant, això es fa sota la ficció jurídica que els efectes de l'acceptació es retrotreuen a la data de defunció d'aquest darrer i, per tant, a l'herència que ara es pren en consideració ja figura el bé adquirit en virtut de la primera herència. Això té importància en diversos aspectes de la subjecció a l'impost, però en el cas examinat en aquest

exercici, la tenia pel que feia a l'inici del període de tinença del bé, que no era el de la defunció del primer causant sinó del segon.

d) Venda amb reserva de domini.- El Consell ha mantingut la tesi que la meritació de l'impost es produeix pel pagament del darrer termini, que produeix "ipso iure" la transmissió del domini. Per això ha informat negativament algun cas en què se sol·licitava la prescripció de l'impost sense justificar en quina data s'havia pagat el darrer termini.

e) Divisió de cosa comuna.- Ha merescut el mateix tracte que en exercicis anteriors, ja que la sentència de 17 de desembre de 1997, dictada en interès de llei, la considera com un acte no subjecte a l'impost, criteri que ha ratificat el que el Consell Tributari estava aplicant.

f) Transmissió de finca en document privat.- El Consell havia anat sostenint que la data del document privat no era oposable als efectes de la prescripció. En l'actualitat ha rectificat aquest criteri, no només per la doctrina emanada del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en sentit contrari, sinó també perquè considera que, donada la circumstància que l'Ajuntament té coneixement de les alteracions jurídiques de les finques i dels subjectes passius per impost sobre béns immobles, gràcies al conveni de col·laboració amb el Centre de Gestió Cadastral, no pot oposar desconeixement de la titularitat de les mateixes.

g) Adquisició en virtut de retracte.- Aquest és un supòsit que no contempla la Llei d'hisendes locals ni l'ordenança fiscal. El cas consistia en una adjudicació per execució judicial en subhasta d'una finca, per a la transmissió de la qual s'havia pagat l'impost. L'inquilí va exercir el retracte arrendatari, que finalment fou reconegut, després de llargs avatars judicials, pel Tribunal Suprem; i es plantejava si hi havia una nova meritació de l'impost, cosa a la qual s'oposava el retraient. El Consell va considerar que, en defecte de norma tributària específica, era obligat recórrer a la naturalesa jurídica del pressupòsit de fet, tal i com disposa l'article 28.2 de la Llei general tributària. Va aplicar en aquest sentit el que es disposa a l'article 1521 del Codi civil, segons el qual el retracte legal és el dret de subrogar-se, amb les mateixes condicions estipulades en el contracte, en el lloc del qui adquireix una cosa per compra o dació en pagament. Va entendre, en conseqüència, amb arguments addicionals basats en la Llei d'arrendaments urbans aleshores vigent i en l'article 1518 del Codi civil, que la naturalesa jurídica del retracte legal suposava una subrogació i no una duplicitat de transmissions. Per aquest motiu, va informar en favor de la no subjecció de l'adquisició del retraient.

h) Declaració judicial de simulació absoluta.- En un judici seguit a instància de l'agència estatal de l'Administració Tributària, es va declarar judicialment que una compra-venda de béns, entre els que figurava un immoble, atorgada per una mare en favor del seu fill era nul·la per simulació absoluta. El

Consell va aplicar el que es disposa a l'article 110.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals i va informar favorablement la devolució de l'impost que s'havia satisfet.

i) Subjecció de la venda a condició suspensiva o a clàusula de reserva de domini.- Es manté la doctrina que la transmissió del domini no té lloc fins a la data en què es compleix la condició o es paga el preu garantit per la reserva de domini i és, per tant, aquesta data la de meritació de l'impost.

j) Execució d'hipoteca.- En un cas es va pretendre que l'adjudicació de finca com a conseqüència d'un procediment extrajudicial d'execució hipotecària no constituïa transmissió onerosa als efectes de l'impost. Com era obligat, es va proposar desestimar el recurs.

k) Tinença inferior a un any.- També s'ha declarat la no subjecció d'alguna transmissió realitzada en període inferior a un any des de l'adquisició.

l) Operacions societàries.- S'han informat favorablement els beneficis sol·licitats a l'empara de la Llei 2/1991, després incorporada a la regulació de la Llei 43/1995, sobre impost de societats, i de la disposició addicional 28a de la Llei 42/1994, de 30 de desembre, relativa la primera a operacions d'aportació no dinerària de branques d'activitat, fusió i escissió, i la segona referida específicament a supòsits de doble transparència fiscal. S'han informat desfavorablement, no obstant això, alguns supòsits d'aportació o d'escissió parcial, per no haver-se justificat que l'aportació tingués per objecte una branca d'activitat, sinó tan sols béns concrets. En canvi, en els casos de doble transparència fiscal no s'ha tingut en compte el percentatge de capital participat per a concedir el benefici. En algun cas, el Consell ha hagut de puntualitzar que la concessió del benefici implicava la manca de meritació de l'impost i que, per això, en cas d'ulterior transmissió, la data inicial del període de tinença no era la d'aportació, escissió o fusió, sinó la de l'adquisició prèvia, de conformitat amb el que s'estableix a la disposició addicional vuitena, apartat 3r de la Llei 43/1995, de l'impost sobre societats.

ll) Resolució de contracte.- D'acord amb l'article 110.2 de la Llei 39/1988, no es va acceptar la devolució de l'impost meritat en un cas que era confús civilment, però que no havia estat objecte de resolució o anul·lació per decisió judicial.

m) Devolució d'ingressos indeguts.- En un cas es va pretendre la devolució d'ingressos indeguts en un assumpte complex que comprenia transmissió hereditària, transmissió per pacte de sobrevivència i venda a tercers de la mateixa finca, amb la peculiaritat que les autoliquidacions no es corresponien als actes que declaraven sinó a una altres de diferents, tot i que corresponents a la mateixa operació. El Consell va informar desfavorablement la devolució, ja que les quantitats eren degudes, fins i tot quan s'haguessin comès

errors en la formalització dels impresos. Del càlcul global de l'operació quedava fins i tot una petita resta en favor de l'Ajuntament, i el Consell va informar que no podia reclamar-se per no incórrer en "reformatio in peius".

n) Meritació d'interessos.- En un cas en què s'havia interposat recurs davant del Tribunal economicoadministratiu central i posteriorment davant de l'Audiència Nacional, recurs que no fou acceptat, la recurrent va discutir que es meritaren interessos sobre la totalitat del deute suspès per l'Audiència Nacional i va pretendre que només poguessin meritarse pel principal del deute tributari. De conformitat amb la proposta de la Divisió de Recursos, el Consell va recollir el concepte d' "interès de demora suspensiu" contingut a la sentència dictada en interès de llei pel Tribunal Suprem el 28 de novembre de 1997, segons la qual l'interès de demora suspensiu de l'article 61.4 de la Llei general tributària no forma part del deute tributari, sinó que és conseqüència legal i lògica de la suspensió del deute, per la qual cosa es gira i es calcula sobre l'import del deute tributari liquidat (quota, més l'interès de demora de l'article 58.2, més les sancions) objecte de la suspensió.

En un altre cas, resolt també per decisió judicial, es va discutir la meritació d'interessos de demora per retard de l'Ajuntament en la seva liquidació. Es va aplicar també l'article 61.2 de la Llei general tributària.

2.-Exempcions.

a) Vendes realitzades per marmessors.- Una testadora va designar diferents marmessors universals de realització i lliurament de la seva herència d'acord amb el dret català, i al seu torn va designar diversos legataris de diferents finques, tots ells entitats eclesiàstiques, amb la condició que si les legatàries no acceptaven les finques respectivament llegades, aquestes haurien de ser venudes pels marmessors i lliurat un determinat import a les legatàries. El recurs va pretendre que els béns havien estat adjudicats directament a les legatàries i que la renúncia d'aquestes podia ser onerosa, per la qual cosa, en tot cas, tant l'adquisició com la transmissió estaven exemptes.

El Consell Tributari va entendre que el legat dels immobles, segons els termes del testament, estava subjecte a condició suspensiva de la seva acceptació i que, per tant, la renúncia de les entitats legatàries a la propietat dels immobles revertia la seva propietat a l'herència. Així, doncs, qui conservava la propietat dels immobles a efectes d'adquisició i venda era l'herència de la causant administrada pels marmessors, la qual no tenia dret a exempció.

Un altre informe es va fundar en la mateixa doctrina, encara que en aquell cas es va acordar una devolució basada en duplicitat d'ingressos.

b) Fundació pública de serveis depenent de la Diputació de Barcelona.- Se li va reconèixer l'exempció establerta a la lletra a) de l'article 106.2 de la Llei

reguladora de les hisendes locals, relativa a les entitats locals a les quals pertany el municipi i als seus organismes autònoms de caràcter administratiu. Es va argumentar que en l'època de la seva creació la denominació legal de certes entitats era la de fundació pública del servei, denominació que es va substituir a la Llei de bases de règim local de 1985 per la d'organisme autònom com una de les formes de gestió directa, expressió que s'utilitza també a la Llei municipal i de règim local de Catalunya. Per tant, es tractava de figures equivalents encara que s'hagués modificat la seva denominació.

c) Entitats benèfiques.- El Consell Tributari ha sostingut sempre que l'exempció reconeguda a l'article 106.2.c) de la Llei 39/1998 a les entitats benèfiques i benefico-docents tenia caràcter subjectiu i que tenien dret a la mateixa les entitats declarades benèfiques o benefico-docents d'acord amb la legislació anterior a la Llei 30/1994, de 24 de novembre, sense cap altre requisit, a diferència de com estava redactada l'exempció a la Llei de règim local de 1955. En una ocasió, no obstant això, es va haver d'aplicar aquesta darrera Llei per proposar la desestimació d'un recurs en què una entitat eclesiàstica pretenia l'exempció.

d) Associacions d'utilitat pública.- El Consell Tributari també ha informat en favor de l'aplicació del benefici a associacions declarades d'utilitat pública l'objecte de les quals fos benèfic o benefico-docent.

e) Congregacions religioses.- L'exempció a les congregacions religioses no estava recollida a l'article IV de l'Acord econòmic amb la Santa Seu de 3 de gener de 1979, que és el que es refereix a aquest tipus d'entitats, sinó a l'article V, referit tan sols a les entitats i associacions religioses no compreses a l'article IV i que es dediquen a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques o hospitalàries o d'assistència social, a les quals sí que se'ls declarava d'aplicació la normativa que en cada moment preveïés l'ordenament tributari espanyol per a les entitats benèfiques privades (entre elles, per tant, l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys). No obstant això, l'ordre del Ministeri d'Hisenda de 29 de juliol de 1983 va estendre a les entitats enumerades a l'article IV de l'Acord els beneficis previstos a l'article V. Aquesta interpretació extensiva fou avalada per dues sentències del Tribunal Suprem, dictades el 26 de novembre de 1991 i el 9 d'abril de 1992.

Ara bé, la sentència de 17 de juny de 2000, dictada en interès de Llei, entén que l'Església Catòlica i les entitats religioses compreses en els articles IV i V de l'esmentat Acord sobre assumptes econòmics, tenen un singular règim d'exempció, diferent de l'article 106.2.c) de la Llei d'hisendes locals, que es refereix a les "institucions que tinguin la qualificació de benèfiques o benefico-docents". Segons una primera interpretació d'aquesta sentència, no n'hi hauria prou que l'entitat es trobés inclosa en l'Acord sobre assumptes econòmics, sinó que caldria que el bé transmès reunís certes condicions que convertien l'exempció subjectiva de la Llei d'hisendes Locals en una exempció de caràcter

mixt, que exigiria a més que “el bé transmès es troba (trobes) afecte a activitats o finalitats religioses, entre elles les de culte, sustentació del clero, sagrat apostolat i exercici de la caritat, benefico-docents, mèdiques i hospitalàries o d’assistència social”.

L’abast d’aquesta declaració jurisprudencial és objecte d’anàlisi pel Consell amb posterioritat al tancament d’aquesta memòria. Sembla clar, no obstant això, que la declaració en interès de llei formulada pel Tribunal Suprem a la sentència esmentada no afecta a les fundacions no eclesiàstiques a les que s’hauria reconegut el caràcter de benèfiques o benefico-docents, les quals es continuarien regint exclusivament per l’article 106.2.c) de la Llei reguladora de les hisendes locals.

f) Església Evangèlica.- S’ha aplicat a entitats integrants de la Federació de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE) la Llei 24/1992, de 10 de novembre, per la qual es va aprovar el conveni de cooperació de l’Estat amb l’esmentada federació, i on es va disposar que les associacions i entitats creades i gestionades per esglésies pertanyent a la FEREDE i que es dediquin a activitats religioses, benefico-docents, mèdiques i hospitalàries o d’assistència social tindrien dret als beneficis fiscals que l’ordenament prevegi en cada moment per a les entitats sense finalitat de lucre i, en tot cas, als que es concedeixin a les entitats benèfiques privades, amb les excepcions que poguessin derivar de l’esmentada sentència de 17 de juny de 2000. Sobre aquest tema el Consell Tributari no ha tingut encara ocasió de pronunciar-se.

g) Exempcions reconegudes per la Llei 12/1988, de 25 de maig, de regulació dels beneficis fiscals aplicables a l’exposició Universal Sevilla 1992 i altres actes commemoratius del V Centenari del Descobriment d’Amèrica i als Jocs Olímpics de Barcelona 1992.- Es va informar negativament en una ocasió per entendre que les transmissions efectuades no tenien relació amb la celebració i organització dels Jocs Olímpics, ni es tractava d’actes propis de liquidació de la societat recurrent.

h) Convenis de divorci o separació.- S’informa favorablement l’exempció de les transmissions derivades de convenis de divorci o separació sempre que hagin estat aprovats judicialment, de conformitat amb l’article 106.1.c) de la Llei 39/1998.

i) Divisió de societat de guanys per mort d’un dels cònjuges.- En més d’un recurs s’ha pretès, per aplicació de l’article 106.1.a) de la Llei 39/1988, que l’exempció declarada en favor dels increments de valor que es manifestin a conseqüència de les aportacions de béns i drets realitzats pels cònjuges a la societat conjugal, les adjudicacions que al seu favor i en pagament d’ells es verifiquen, i les transmissions que es facin als cònjuges en pagament dels havers comuns, suposava la total exempció per a la transmissió dels béns relictos pel causant, que tenien caràcter de guanys. El Consell va informar que el cònjuge

supèrstitute tenia dret per aquest títol a la meitat de l'haver resultant de la liquidació de la societat, mentre que l'altra meitat s'integrava en l'herència i s'adjudicava de conformitat amb les regles hereditàries i, per tant, no gaudia d'exempció tot i que s'adjudiqués al propi cònjuge.

j) Béns culturals d'interès local.- Un particular va formular consulta a l'Ajuntament sobre les possibles exempcions o bonificacions a què tindria dret per raó de la tinença o transmissió d'una finca declarada bé cultural d'interès local. Aquesta consulta es va passar a informe del Consell Tributari per raó de les competències que li assigna en l'actualitat l'article 64-6 de l'ordenança fiscal general de 2000. El Consell, després d'analitzar les normes de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol, i la Llei 9/1993, del Parlament de Catalunya, de patrimoni cultural català, en relació amb els articles 59, 64.j), i 106.1.d) de la Llei reguladora de les hisendes locals, va informar que la declaració d'un immoble com a bé cultural d'interès local no dóna lloc a cap exempció de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, de l'impost sobre béns immobles o de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys.

3.- Base imposable.

a) Percentatge de l'usdefruit en la consolidació del domini.- En un cas es va plantejar quin era el percentatge aplicable a una consolidació de domini per defunció de l'usufructuari: el que s'havia tingut en compte a la data de desmembrament del domini o el que regia a la data en què corresponia liquidar l'extinció del dret. Seguint diverses modificacions de les regles estatals sobre liquidació de l'usdefruit, l'ordenança fiscal havia modificat també el sistema de valoració percentual de l'usdefruit en funció de l'edat de la usufructuària. El Consell es va atènyer a la regla, continguda a l'ordenança vigent en el moment de la consolidació, que en aquesta s'ha d'exigir al titular de la nua propietat la liquidació corresponent a la diferència de valor entre el ple domini i la nua propietat per la qual no s'havia satisfet l'impost en el moment del desmembrament. En conseqüència, va informar que havia de prendre's com a percentatge aplicable el que regia en el moment de la constitució de l'usdefruit, que era inferior al que en l'actualitat regula l'ordenança.

b) Valor del sòl.- En una ocasió un contribuent va pretendre que hi havia un error de superfície, ja que s'havia agafat com a base la superfície total del solar i no la del local transmès. És molt clar l'article 105 de la Llei reguladora de les hisendes locals quan indica que l'impost grava l'increment de valor que experimenten els terrenys. L'objecte de l'impost són, doncs, els terrenys i no la superfície dels locals, si bé després s'aplicarà sobre el valor del terreny el coeficient que correspongui als respectius locals sobre els elements comuns de l'edifici, entre els que es troba precisament el solar que serveix de base a l'impost.

c) Excepcions a l'aplicació del valor cadastral de l'exercici.- El criteri general que s'aplica és el regulat per l'article 108.3 de la Llei reguladora de les

hisendes locals, segons el qual el valor del terreny en el moment de la meritació és el que tingui fixat en aquell moment a efectes de l'impost sobre béns immobles. No obstant això, la Llei 50/1998, de 30 de desembre, va atribuir una nova redacció als apartats 2 i 3 de l'article 71, a l'apartat 3 de l'article 75, a l'apartat 3 de l'article 77 i a l'apartat 3 de l'article 108. En aquest darrer se li va afegir el següent: "No obstant això, quan aquest valor sigui conseqüència d'una Ponència de valors que no reflecteixi modificacions de planejament aprovades amb anterioritat, es podrà liquidar provisionalment aquest impost d'acord amb el mateix. En aquests casos, a la liquidació definitiva s'aplicarà el valor dels terrenys obtingut de conformitat al que s'assenyala als apartats 2 i 3 de l'article 71 d'aquesta Llei, referit al moment de la meritació".

d) Recursos contra el valor cadastral.- El Consell ha informat que la interposició de recursos contra els valors cadastrals no suspèn l'executorietat de l'acte, segons l'article 70.4 de la Llei d'hisendes locals, i per tant, no suspèn la liquidació per l'impost que es comenta, sense perjudici de les devolucions que, en el seu cas, fossin procedents per fixació d'un valor cadastral inferior.

4.- Terminis de presentació: sancions i recàrrecs.

Els terminis de presentació de l'autoliquidació depenen de la data de meritació de l'impost que, com abans s'ha dit, és per regla general la de la defunció del causant. No obstant això, en alguna ocasió, donada la dificultat en tramitar l'herència abintestat en favor de parents llunyans, el Consell ha apreciat la dificultat de conèixer la composició del patrimoni del causant i ha informat en el sentit d'anul·lar les sancions i mantenir només els interessos de demora, ja que aquests no tenen caràcter sancionador.

En una ocasió, va informar en contra de la sol·licitud que s'anul·lés el recàrrec imposit a una autoliquidació presentada fora del termini de pròrroga d'un any, perquè l'Ajuntament no havia respost expressament a la petició de pròrroga, ja que va entendre que la falta de resolució expressa no podia afectar el termini màxim de possible pròrroga.

També es va desestimar la sol·licitud d'inaplicació de sancions per haver incomplert una entitat de crèdit l'obligació d'efectuar l'ingrés que el subjecte passiu li havia encarregat. El Consell va entendre que tant l'article 1903 com l'article 1717 del Codi civil no eximien de responsabilitat al recurrent, sense perjudici que en l'àmbit del mandat el mandant exigís al mandatari la responsabilitat de danys i perjudicis que li poguessin sobrevenir al mandant per la falta d'execució de l'encàrrec, segons l'article 1718 del Codi civil.

En algun cas s'ha acceptat l'anul·lació d'expedient sancionador per defunció del subjecte passiu de l'impost.

Per altra banda, s'ha proposat l'aplicació d'ofici de la reducció del 30 % prevista a la Llei general tributària en els casos en què el subjecte passiu havia acceptat, encara que fos implícitament, la liquidació proposada.

En les ocasions en què s'ha sol·licitat la condonació de l'impost, el Consell s'ha declarat incompetent per informar d'aquest tema.

Per últim, s'ha informat sobre la suspensió de l'execució de sancions tributàries sense necessitat d'aportar garantia, de conformitat amb l'article 35 de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents.

5.- Gestió tributària.

S'ha plantejat en alguna ocasió el caràcter amb el qual la Inspecció intervé en la pràctica d'algunes liquidacions. D'acord amb l'ordenança fiscal general, concretament l'article 120 de l'aprovada per a 1997, que era l'aplicable al cas, el Consell admet que, en ocasions, les activitats de la Inspecció es practiquen amb caràcter de gestió, i en aquest cas no és aplicable el que es disposa al Reglament de la inspecció dels tributs, sinó el que es disposa per als actes de gestió, en especial si, com passava en el cas examinat, la intervenció havia estat sol·licitada pel mateix interessat. En dos casos, la qualificació de l'actuació de la Inspecció com a acte de gestió va permetre aplicar la regla de l'article 156 de la Llei general tributària sobre rectificació d'errors materials i no les normes de l'esmentat Reglament sobre rectificació d'actes.

En algun cas, aquesta activitat de gestió que realitzen els òrgans de la Inspecció ha donat lloc a reclamacions per interessats que al·legaven haver acompanyat a la seva sol·licitud de liquidació la documentació pertinent, i que no obstant això se'ls havia girat una primera liquidació que després havia estat corregida per una altra posterior. El Consell ha entès que en aquests casos, si la Inspecció havia comptat des del principi amb tota la documentació necessària per a liquidar, era correcta la liquidació complementària, però que no podien liquidar-se interessos de demora per la diferència, donat que la falta de liquidació era imputable a l'Ajuntament.

En una ocasió, el subjecte passiu va sol·licitar el fraccionament de l'impost fora del termini d'autoliquidació. El Consell va entendre que en haver-se realitzat la declaració sense requeriment previ, procedia anul·lar la sanció imposada i liquidar només el recàrrec del 10 % previst a l'article 61.3 de la Llei general tributària, sense interessos de demora.

En alguna altra ocasió en què la Inspecció va aixecar acta de prova preconstituïda del fet imposable, de conformitat amb l'article 57 del Reial Decret 939/1986, de 25 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament general de la inspecció dels tributs, el Consell va entendre que aquest procediment no eximia de la necessitat d'obrir tràmit d'al·legacions.

II.- Taxa d'equivalència.

S'han dictaminat només tres recursos, en dos dels quals es plantejava la prescripció del deute, i es proposava l'estimació d'un d'ells i la desestimació de l'altre en haver-se produït actuacions vàlides que van interrompre el còmput del termini prescriptori.

El tercer cas plantejava la qüestió de no ser la recurrent subjecte passiu de l'impost a la data de la meritació (31/XII/89), ja que havia venut el local el 1976 mitjançant document privat. Seguint la doctrina del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en interpretació de l'article 1227 del Codi civil, el fet de trobar-se el comprador en document privat donat d'alta com a propietari en la contribució territorial urbana des de 1977, comportava que la data del document privat tingués ja aleshores efectes davant de l'Ajuntament i, per tant, la transmissió de la finca tingués efectes tributaris amb anterioritat a la meritació de la taxa d'equivalència, per la qual cosa es va proposar estimar el recurs.

Ordenança fiscal núm. 1.4
Tributs sobre activitats econòmiques.

I.- Impost sobre activitats econòmiques.

1.- Introducció.

L'any 2000, d'un total de 157 reclamacions sobre l'impost sobre activitats econòmiques, el major nombre (32) va correspondre a l'aplicació a les fundacions i associacions d'utilitat pública de les exempcions previstes a la Llei 30/1994. L'igualen en nombre les reclamacions interposades davant de providències de constrenyiment (32) a les que es podrien afegir les presentades davant d'embargaments (10), cosa que faria de l'oposició a la via de constrenyiment el principal nucli de conflictivitat amb un total de 40 recursos. Les reclamacions contra actuacions de la Inspecció també han assolit un elevat nombre (29). Per últim, cal destacar els expedients provocats per l'aplicació dels diferents tipus de bonificacions i exempcions (20 i 7 respectivament).

En quantitats molt més limitades cal esmentar: 7 recursos davant de la imposició de sancions; 5 reclamacions relatives a la qualificació de l'activitat subjecta; i 3 en les que es discutia la subjecció a l'impost.

Així mateix, es van presentar 3 sol·licituds de prescripció, 2 peticions de reducció de quotes per cessament d'activitat, 3 sol·licituds de devolució d'ingressos indeguts, 2 impugnacions de liquidacions d'interessos de demora i 4 recursos sobre la conflictiva qüestió de l'aplicació de l'impost a les Caixes d'estalvis, ja tractada a la Memòria anterior, i sobre l'executivitat de les liquidacions impugnades en via contenciosa.

Finalment, es va examinar una consulta sobre la tributació dels subagents d'assegurances plantejada pel Col·legi ...

Per tant, de les anteriors xifres exposades s'ha de concloure que l'aplicació de beneficis fiscals ha estat la principal causa de conflictivitat d'aquest impost amb 59 recursos generats, seguida de l'oposició a la via de constrenyiment, amb 42 reclamacions, i de la impugnació d'actes d'inspecció (29 recursos).

El nombre global de propostes estimatòries s'eleva a 89.

2.- Beneficis fiscals.

2.1.- Aplicació de la Llei 30/1994 a fundacions i associacions d'utilitat pública.

La Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, es caracteritza per l'amplitud del concepte "activitats d'interès general" que, segons la Llei 30/1994, constitueix l'objecte de les fundacions i associacions d'utilitat pública que poden acollir-se als beneficis fiscals que estableix aquesta Llei –objecte coincident amb el requerit per a constituir una fundació i coincidència que s'estén a la majoria dels requisits que s'estableixen en un i altre cas- així com per la possibilitat que les fundacions desenvolupin una activitat empresarial.

Ara bé, per gaudir d'aquests beneficis fiscals la Llei incorpora una sèrie de requisits específics entre els que destaca la prohibició de desenvolupar amb caràcter principal una activitat mercantil (art. 42.2). Aquest requisit, de difícil interpretació i sobre el que el Reglament dictat en desenvolupament d'aquesta Llei no diu res, és sens dubte el que ha generat la major conflictivitat durant aquests anys de vigència de la Llei i el de més difícil aplicació.

Davant d'aquella situació, el Consell va procedir en primer lloc a assentar uns criteris interpretatius de l'art. 42.2 de la Llei 30/1994, que ja foren objecte de comentari en memòries anteriors i que, sempre sense desatendre els pronunciaments jurisprudencials, administratius i doctrinals sobre la matèria que s'han anat produint durant aquest temps, li han servit per guiar la seva actuació davant d'una casuística realment complexa. Aquests criteris, com no podia ser d'altra manera donades les característiques de la Llei, no tenen res a veure amb sectors d'activitat sinó amb la forma en què es desenvolupa l'activitat. No obstant això, i encara que a efectes merament informatius o estadístics, el Consell ha intentat classificar aquests expedients per sectors o branques d'activitat, cosa que permet ordenar la present exposició seguint aquesta classificació.

Així, durant el present període, val la pena destacar les reclamacions presentades per fundacions o associacions d'utilitat pública que actuaven en els sectors assistencial, d'ensenyament, d'estudis i investigació, promocional, de rehabilitació de marginats i de serveis mèdics o d'infraestructura per a l'activitat universitària.

Quant a la prohibició que "l'activitat principal consisteixi en la realització d'activitats mercantils" (art. 42.2 Llei 30/1994), recordem la posició del Consell segons la qual:

"L'expressió "activitat mercantil" utilitzada per la Llei 30/1994 no es defineix a l'esmentada Llei ni a l'ordenament tributari. A diverses normes tributàries podem trobar la definició d'activitat empresarial, entenent com a tal l'activitat que implica l'ordenació per compte propi de factors de producció

materials i humans o d'un d'ells amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Un concepte, aquest, que considerem no equiparable al d'activitat mercantil de l'article 42.2 de la Llei 30/1994, ja que en la gran majoria dels casos les activitats que la Llei pretén incentivar s'han d'estructurar ordenant mitjans de producció materials i humans amb la finalitat de distribuir béns o prestar serveis, encara que no persegueixin un fi lucratiu. L'aplicació analògica d'aquesta definició reduiria de tal forma l'àmbit possible d'aplicació del règim fiscal especial que restaria tota virtualitat real a l'efecte incentivador que es pretén aconseguir.// Idèntic efecte neutralitzador dels beneficis instaurats resultaria d'identificar-se la falta de caràcter mercantil d'una activitat amb la circumstància que aquells béns o serveis es distribueixin o prestin de forma gratuïta o mitjançant contraprestació.// Arribats en aquest punt, es pot concloure dient que la noció d'activitat mercantil utilitzada a la Llei 30/1994 s'ha d'identificar de forma general i abstracta amb la que es realitza mitjançant contraprestació en les condicions pròpies del mercat, és a dir, actuant en concurrència i sense tenir com a finalitat primordial el fet de donar satisfacció a necessitats socials d'interès general."

Passant ja a analitzar l'actuació d'aquestes entitats en els diversos sectors, tenim, en primer lloc, en el sector assistencial el cas d'una fundació privada donada d'alta a l'epígraf 952 de les tarifes de l'impost (assistència i serveis socials a disminuïts en centres no residencials), la memòria de la qual acreditava la realització d'activitats de "protecció de la salut i assistència a situacions precàries de malalts afectats per coagulopaties congènites, a conseqüència de la seva afectació pel virus d'immunodeficiència (VIH)", a través principalment de convenis de col·laboració amb diverses entitats, associacions o societats no subjectes, a les que atorgaven ajudes i subvencions. El Consell va entendre que "les activitats esmentades tenen naturalesa empresarial, si bé encaixen en les finalitats pròpies dels articles 2.1 i 42.1.a) de la Llei 30/1994, en relació amb el seu article 58.2, i que el cert és que no es desenvolupen en concurrència amb les altres entitats en condicions de mercat, ni poden assimilar-se, per tant, ni menys conceptuar-se com a activitats mercantils, fins al punt que els serveis es presten en forma gratuïta pràcticament en la seva totalitat, essent el seu finançament quasi plenament a través de les subvencions del Departament de Sanitat de la Generalitat i dels rendiments de les inversions financeres derivades dels fons fundacionals propis, constituïts principalment per aportacions del mateix Departament. Efectivament, l'estructura del finançament de l'entitat durant els períodes de què es tracta confirma el que s'ha dit, en el sentit de no concurrència empresarial de mercat. Del total d'ingressos el 1995, el 76'23% van correspondre a subvencions, a ingressos financers el 23'77% i a ingressos extraordinaris el 0'003%, i no n'apareix cap per vendes o rendiments per prestacions de serveis." Estructura que es manté en els següents exercicis.

Les conclusions foren similars en altres dos supòsits d'entitats dedicades a la rehabilitació de marginats i de persones amb problemes psicològics i alteracions de la personalitat. En el primer cas, se sol·licitava

l'exempció de l'epígraf 656 (venda menor de béns usats), i el Consell va entendre que "de les dades comptables i fundacionals aportades al recurs a petició de l'òrgan gestor es dedueix que es tracta d'una entitat declarada d'utilitat pública d'àmbit estatal que té una sola comptabilitat agrupada per a tot Espanya, però que tant si s'examina aquella comptabilitat en bloc com si es fa a base de les poques dades que consten relatives a aquest municipi s'arriba a la conclusió que l'activitat laboral i comercial de restaurar els objectes usats que puguin recollir-se i la de vendre'ls després a tercers en establiments propis o fins i tot sense base física de locals destinats a aquesta tasca no constitueix l'activitat principal de l'associació, que consisteix en l'ajuda a marginats socials amb exclusió de tota finalitat lucrativa i amb caràcter altruista, sense que els ingressos obtinguts per aquelles activitats de restauració i venda puguin considerar-se tampoc els principals de l'associació."

En el segon cas, la fundació reclamava l'exempció de l'epígraf 931.2 (ensenyament d'EGB) en què es trobava donada d'alta, ja que s'havia acreditat el cobrament de contraprestacions, bé abonades directament pels usuaris dels serveis prestats (el 57,02% dels ingressos totals de 1995), bé a través de subvencions o ajudes públiques (el 34,65%). El cobrament de contraprestacions pels serveis realitzats es despenia del gràfic que constava a la memòria econòmica aportada per la interessada, relativa a la procedència econòmica de l'alumnat, on constava que un 36% del mateix era de procedència privada, un 41% estava subvencionat per l'ICASS, i un 23% estava pagat pel ICASS-Benestar Social. No obstant això, com destacava l'informe de la Unitat Operativa de Recursos Jurídics, la interessada explicava a les seves al·legacions que "la fundació en la seva vessant de centre docent té concert educatiu amb el Departament d'Ensenyament, sense que els alumnes hagin de pagar matrícula ja que són les subvencions rebudes les que fan possible la prestació del servei d'ensenyament (...), essent la finalitat de la partida denominada "prestació de serveis" la d'integrar tots aquells altres serveis distints de la docència que desitgin oferir els familiars als discapacitats (...) recollint a l'esmentada partida, entre d'altres, (...) el pagament de tractaments terapèutics tant als joves com als seus pares (...) mitjançant donatius".

En aquesta ocasió, el Consell va considerar que "les quantitats percebudes dels destinataris dels serveis de caràcter assistencial que presta la interessada difícilment poden ser qualificades de contraprestacions en sentit estricte, ja que no condicionen la prestació del servei. Aquests serveis, segons es desprèn de l'expedient, van estretament lligats a l'activitat d'ensenyament regulat ateses les característiques dels seus destinataris, la qual cosa, unida a la forma de prestació dels serveis, fa que aquesta activitat quedi fora del mercat, nota indispensable perquè pugui ser qualificada de mercantil."

La prestació de serveis mèdics en règim de concert duta a terme per una fundació donada d'alta als epígrafs 94.1.1 (hospitals generals), 859 (lloguer d'altres béns mobles n.c.o.p.) i 942.1 (consultoris mèdics), fou objecte d'atenció

en un dictamen en què, de l'examen de les funcions desenvolupades per la fundació i de les condicions en què es realitzaven, es va deduir que "predomina la prestació de serveis sanitaris a través del seu finançament pel sistema públic de la Seguretat Social, circumstància que es marca mitjançant els resultats dels balanços, en els quals del total d'ingressos percebuts (...) aproximadament un 94% el 1995, un 91% el 1996 i un 93 % el 1997 procedeixen de la prestació de serveis sanitaris realitzats en règim de concert amb el Servei Català de la Salut.// Així, doncs, pot afirmar-se que la fundació ha passat a integrar-se, com a entitat concertada, a l'activitat de serveis sanitaris que presta la Generalitat de Catalunya a través de l'Institut Català de la Salut, finançant les seves activitats principalment amb la retribució fixada en els concerts amb l'esmentat Institut. Ens trobem, per tant, davant d'una entitat que porta a terme principalment una actuació prestacional identificada a les normes de l'impost sobre activitats econòmiques – epígraf 941.1- i que actua en règim de concert, sotmesa a les disposicions dictades al respecte per l'Administració.// Aquest fet de rebre una contraprestació no suposa, al nostre parer, que l'entitat porti a terme una activitat mercantil. L'entitat recurrent no actua en condicions de mercat, sinó sotmesa a les regles prèvies establertes per l'Administració encarregada dels serveis sanitaris. L'entitat recurrent, mitjançant els acords i convenis de dret públic subscrits amb l'Administració, s'integra en el sistema públic de serveis sanitaris, coadjuvant a aconseguir unes finalitats d'interès general. L'entitat esmentada manté les seves finalitats originàries, si bé ha procedit a la seva integració a la xarxa pública de serveis assistencials en matèria sanitària. Però aquesta integració i la percepció d'una retribució no suposa exercir una activitat mercantil en concurrència.// D'altra banda i de la mateixa anàlisi, cal dir que el finançament de les activitats, en desplegar-se integrades en el règim de concert amb subjecció a les normes de l'Administració, no significa competència deslleial, i que els seus destinataris són col·lectivitats genèriques de persones com exigeix l'article 58.2 de la Llei 30/1994.// En definitiva, l'atorgament del benefici fiscal a l'entitat recurrent respon al que vol el legislador amb la Llei 30/1994, que com diu la seva exposició de motius és aprovar un "règim d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general".

També l'ensenyament concertat dut a terme per fundacions ha estat examinat pel Consell en diverses ocasions, i sempre s'ha mantingut el criteri favorable al reconeixement de l'exempció, fins i tot en casos de concurrència amb ensenyament no concertat, sempre que aquest fos notòriament inferior a aquell, i quan concorren altre tipus d'ingressos.

El Consell ha entès en aquests casos que "la sola comparació de les xifres finals d'unitats i alumnes a cadascun dels grups de no concertats i de concertats posa de manifest que les que es van dedicar a l'ensenyament no concertat foren molt inferiors, tant en unitats com en alumnes, a les que es van acollir a l'ensenyament concertat, detalls que, excepte errors de compte, demostren que el caràcter principal de l'activitat educadora de la fundació es va emparar en els concerts amb l'administració per aconseguir així un possible i idoni

finançament del conjunt educatiu.” En conseqüència, “no pot qualificar-se com a activitat principal el procediment adoptat per al finançament de les finalitats declarades estatutàriament per la fundació. I cal entendre que, per les mateixes raons, tampoc no constitueixen un obstacle per a la concessió dels beneficis fiscals previstos per l'article 58.2 de la Llei de fundacions.”

Així mateix, en el cas de percepció d'un altre tipus d'ingressos a més dels procedents del concert, el Consell va considerar que “de l'anàlisi dels pressupostos acompanyats per la recurrent es dedueix que tant la liquidació de l'exercici 1998 com les previsions de l'exercici 1999 atribueixen a “altres donatius”, com a concepte diferent de “quotes ensenyament” i de “subvencions oficials”, un percentatge aproximat del 28 per cent en el conjunt d'ingressos de l'entitat. Resulta, doncs, demostrat que l'entitat finança els seus serveis en un percentatge majoritari per conductes que no són equiparables als serveis propis del mercat.”

La situació canvia en l'àmbit de l'ensenyament superior, on l'activitat econòmica de tipus docent desenvolupada amb caràcter principal i en concurrència amb les altres entitats existents en el mercat, que solen realitzar les fundacions, exclou la possibilitat de gaudir dels beneficis de la Llei 30/1994, en virtut de l'article 42.2 de la mateixa Llei.

Així, en un informe el Consell va entendre que “de l'anàlisi de les memòries i comptes referents als exercicis de 1994 i 1995 acompanyades per l'entitat recurrent, es desprèn que aquesta va desenvolupar principalment una activitat econòmica de caràcter docent (programes de màster, cursos de postgrau i d'especialització, de formació tecnològica i de gestió, escola de fotografia), malgrat el fet de no estar donada d'alta a l'impost per al qual va sol·licitar l'exempció, activitat que, en principi, podia encaixar en les finalitats pròpies dels articles 1.1 i 42.1-a) de la Llei 30/1994, però que cal considerar que es desenvolupa en concurrència amb les altres entitats que existeixen en el mercat amb la mateixa activitat i subjectes a les seves condicions, cosa que corrobora l'estructura de finançament el 1995 (del total d'ingressos... el 69% van correspondre a matrícules per estudis, i... el 30,5% a altres ingressos, bàsicament subvencions). S'ha de concloure, en conseqüència, que l'activitat es desenvolupa en règim de mercat, per la qual cosa en aquest cas s'ha de concloure que la fundació de què es tracta realitza amb caràcter principal activitats mercantils, i segons l'article 42.2 de la Llei 30/1994 no pot ésser considerada com a entitat sense finalitats lucratives als efectes dels beneficis fiscals del títol II de la Llei 30/1994 esmentada prèviament mentre continuïn aquestes circumstàncies d'activitat, sense que obsti a això el fet que aquesta activitat pugui respondre als fins contemplats als articles 1.1 i 42.1.a) de l'esmentada Llei 30/1994, i sense que procedeixi, en conseqüència, donat el caràcter totalment exclouent de l'apartat 2 de l'article 42 de la Llei 30/1994, considerar el compliment o no dels altres requisits exigits als articles 42 i 58.2 de la Llei 30/1994.”

Al caràcter principal d'aquesta activitat considerada mercantil als efectes de la Llei 30/1994 no obsta la concurrència amb altres actuacions d'assessorament o de foment de l'ensenyament mitjançant beques si la seva proporció és molt reduïda, com tampoc no s'oposa a aquesta qualificació el fet que les matrícules a percebre dels alumnes, en virtut de l'adscripció a la universitat del centre docent examinat, hagin de ser objecte de comunicació prèvia a la Generalitat.

Així mateix, es va proposar denegar l'exempció a una fundació creada per a la direcció i gestió de serveis a una universitat privada, donada d'alta a l'epígraf 999 (altres serveis n.c.o.p.), ja que si bé l'activitat no tenia caràcter mercantil al parer del Consell, ja que era una funció de "direcció, coordinació i gestió de serveis comuns de les diferents entitats que constitueixen aquesta universitat, en el si d'uns convenis emmarcats en la promoció d'una universitat privada, per la qual cosa "les seves relacions amb les diferents institucions que són objecte de la seva activitat (...) no s'ajusten a relacions de mercat, sinó a relacions de cooperació de naturalesa clarament civil basades en el dret de fundacions i en convenis que en cap cas no poden ser qualificats de mercantils, donat l'àmbit material i formal en què es desenvolupen". I s'afegia: "La fundació recurrent no persegueix directament la realització dels anteriors fins, doncs, si bé s'insereix en el cercle d'activitats educatives, no és perquè ella mateixa les realitzi, sinó perquè dirigeix i coordina l'actuació d'entitats que realitzen activitats educatives i perquè presta serveis que no tenen caràcter educatiu a les referides entitats que són precisament els serveis l'exempció dels quals sol·licita. Per tant, és improcedent que es pugui reconèixer l'exempció sol·licitada a la fundació, ja que l'objecte fundacional d'aquesta només indirectament es relaciona amb l'educació, pel fet que, com ella mateixa reconeix, té una estructura federativa en la qual els serveis educatius els realitzen altres entitats i les activitats de la fundació són només de naturalesa directiva, que no està subjecta a l'impost, o de prestació de serveis, que són precisament aquells per als quals sol·licita l'exempció i que en si mateixos no tenen naturalesa educativa. La denegació de l'exempció sol·licitada procedeix, d'altra part, de la consideració que la fundació té com a objecte únicament la prestació de serveis a la Universitat i a les entitats que integren aquesta organització federativa. Encara que darrera d'aquesta universitat pugui haver-hi una col·lectivitat indeterminada de persones, no hi és darrera la fundació, ja que els destinataris de la seva activitat són tan sols les entitats amb les quals ha signat convenis d'integració o de col·laboració. Per tant, no es compleix el darrer requisit recollit a l'apartat 2 de l'article 58 de la Llei 30/1994."

Les fundacions dedicades a estudis i investigació plantegen una problemàtica diversa, ja que la manca de caràcter mercantil de la seva activitat no implica en general la seva no subjecció a l'impost, essent l'adequada classificació de l'activitat en els epígrafs de les tarifes el problema més freqüent.

En el cas de les fundacions i associacions culturals, al contrari, la mercantilitat de les activitats que realitzen, com per exemple la prevista a l'epígraf

476.2 (edició de diaris i revistes i realització de cursos i jornades de debat sobre matèries de caràcter social i polític), resulta amb freqüència de les memòries econòmiques i de l'estructura pressupostària d'aquestes entitats, sense perjudici de l'interès general del seu objecte.

En aquest sentit, cal fer menció especial a l'edició de llibres, diaris i revistes. D'una banda, per destacar la seva clara subjecció a l'impost, i de l'altra, per observar que la seva mercantilitat dependrà de les formes i condicions en què es realitza aquella activitat.

Així, en un cas el Consell va afirmar: "Pel que fa a la pretensió que es declari la no subjecció sobre la base de l'apartat 4 de l'article 82 de la Llei 39/1988, és evident que no és aplicable al supòsit de venda de la revista, perquè encara que aquesta només tingui lloc un cop l'any, és evident que no es tractarà d'un sol acte o operació aïllada, com diu la Llei, sinó al menys de tantes operacions, aïllades si es vol, com exemplars s'hagi aconseguit vendre."

I en un altre cas es va dir: "Pel que fa a l'edició de llibres la recurrent entén que ha acreditat tots els requisits exigits per la Llei 30/1994 i Reial Decret 765/1995 en relació amb la coincidència de l'esmentada activitat amb les finalitats fundacionals, i així ho acredita la documentació oficial que acompanya; rebutja tota idea de competència deslleial, i s'ha de reconèixer també d'aquesta manera amb la simple comparació del que disposa la Llei 3/1991, de 19 de gener; però especialment es remet al que es detalla a la memòria que presentà al Departament de Gestió Tributària de l'AEAT de 29 de juny de 1996, a requeriment de l'esmentat organisme, en què exposa els criteris de selecció de les matèries que es proposa impartir i la voluntat que les importants despeses que exigeix la posada en marxa del projecte no repercutixin en els preus acadèmics, sinó que els alumnes pagaran solament els imports fixats per a les universitat públiques pel decret de taxes i preus públics que anualment publica la Generalitat de Catalunya. I respecte a l'edició de llibres continua afirmant que la repercussió als estudiants del cost del material didàctic consistent en mòduls didàctics, especialment preparats per la Universitat per facilitar els estudis al domicili de l'estudiant, inclou només el costos de reproducció i embalatge del material que es dona a l'estudiant sense marge econòmic ni financer per a la Universitat, i amb el mateix criteri es lliura també material multimèdia (vídeos, disquets, pàgines de web, cassettes, etc.) per un import de 1000 ptes. per estudiant i matrícula."

Així mateix, en el cas de la docència, el percentatge sobre el total d'ingressos que representen els ingressos d'explotació ha resultat determinant per apreciar la mercantilitat de l'activitat. Així, en un dictamen es pot llegir el següent: "Ja s'ha dit que el sol fet que existeixin contraprestacions no exclou la possibilitat de gaudir de l'exempció, però en un cas com el present, atesa la quantia d'aquestes contraprestacions i que suposen quasi el total dels ingressos de la fundació, es pot concloure que l'activitat es realitza en les condicions pròpies del mercat, el que determina la improcedència de reconèixer l'exempció sol·licitada."

I, coherentment, en un altre cas es va argumentar: “Acreditat que a partir de l'exercici esmentat ja no es cobren quotes als alumnes per part de la recurrent, i que els ingressos de la mateixa procedeixen en la seva major part de subvencions oficials i en menor mesura d'aportacions de patrocinadors i col·laboradors, essent els ingressos per prestacions de serveis inferiors al 10% del total, es compleix el requisit que l'activitat principal de l'entitat no tingui caràcter mercantil, exigint per l'article 42.2 de la Llei 30/1994; i es poden donar per complerts amb la resta de la documentació aportada els restants requisits establerts per l'esmentada Llei i pel Reial Decret 765/1995, de 5 de maig.”

Tanmateix, quan aquests ingressos no es regeixen amb criteris de mercat, com passava en un expedient relatiu a una residència de gent gran, la mercantilitat de l'activitat ha de ser exclosa. Així ho va entendre el Consell en considerar que “com ha demostrat la recurrent amb la relació d'ingressos de cada resident i de prestacions rebudes, els ingressos s'ajusten a les respectives possibilitats econòmiques i no tenen relació amb la naturalesa dels serveis prestats a cadascun d'ells. Això exclou, en la nostra opinió, que la contraprestació hagi estat calculada en funció de criteris de mercat i, per tant, que l'activitat pugui ser qualificada com a mercantil.”

2.2.- Les exempcions de l'article 83 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals.

Durant l'any 2000 es van presentar 7 reclamacions sol·licitant l'aplicació de les diverses exempcions que conté l'article 83 de la Llei d'hisendes locals, que foren totes elles desestimades.

Concretament, hi ha hagut tres reclamacions relatives a l'exempció prevista per a les entitats gestores de la Seguretat Social i les Mutualitats i Mutualitats professionals a l'article 83.1.c) de la Llei 39/1988; dues relatives a l'exempció dels centres d'ensenyament públics, benèfics i concertats de l'apartat 1.d) del mateix article; una sobre l'exempció de les associacions i fundacions de disminuïts de la lletra e) del mateix precepte; i una darrera reclamació, relacionada amb la lletra a) de l'article, en la qual es plantejava l'exempció d'un consorci i d'una societat anònima vinculada al mateix.

A totes elles el Consell ha anat aplicant els criteris ja establerts anteriorment, i la majoria de les resolucions desestimatòries s'han degut bé a la manca de prova, bé a l'incompliment dels requisits que la Llei exigeix per a l'aplicació d'aquestes exempcions, com és el cas de les societats mercantils que sol·liciten l'aplicació de les exempcions previstes per a entitats sense ànim de lucre, bé a una errònia interpretació dels termes “entitats gestores” i “entitats col·laboradores” de la Seguretat Social, ja exposada a la memòria anterior.

El tema del Consorci Hospitalari de Catalunya i de la societat anònima del mateix nom té major interès, donat el caràcter local d'aquests ens públics. En aquest cas, i deixant a un costat els nombrosos problemes formals i d'acreditació que plantejava el recurs, el Consell va considerar que la redacció de l'art. 83.1.a) de la Llei 39/1988, que estableix l'exempció subjectiva de l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals, així com els seus respectius organismes autònoms de caràcter administratiu, "no autoritza a donar una interpretació àmplia a l'exempció si tenim en compte que no s'estén a la totalitat dels ens que són subjectes de l'activitat pública local, sinó que es limita, per exemple, als organismes autònoms administratius i no a altres tipus d'organismes autònoms. Això fa pensar que la voluntat de la Llei és atribuir l'exempció exclusivament a les entitats de caràcter territorial i no a tots els ens locals". Així mateix, "amb més motiu s'ha de rebutjar que la societat anònima constituïda pel Consorci gaudeixi d'exempció subjectiva, ja que no pot considerar-se ens local".

2.3.- Bonificacions.

Les bonificacions en la quota de l'impost sobre activitats econòmiques que han causat major conflictivitat durant aquest període continuen essent la bonificació per inici d'activitat de l'article 83.3 de la Llei 39/1988, introduïda per la Llei 22/1993, de 29 de desembre (12 reclamacions), i la bonificació per obres a la via pública prevista a l'ordenança fiscal reguladora de l'impost, seguint la habilitació que a aquests efectes va establir la Llei 41/1994, de pressupostos generals de l'Estat per a 1995 (8 reclamacions).

De les reclamacions sobre bonificacions per inici d'activitat, 5 foren estimades i 7 desestimades, seguint els criteris ja establerts pel Consell en anteriors ocasions. Les desestimades ho foren en la seva majoria per existència de continuïtat respecte d'una activitat anterior amb o sense transformació de la forma jurídica en què l'activitat es desenvolupés; per manca de prova; o per extemporaneïtat. S'han estimat, al contrari, tots aquells casos en què l'activitat exercida anteriorment es simultaniejava amb la nova activitat, fins i tot quan existís una estreta relació entre ambdues.

Quant a la bonificació per obres, les estimacions responen a les proves aportades respecte a la durada de les obres o respecte a la seva incidència en l'activitat econòmica desenvolupada, i a la rectificació del còmput erroni sobre les liquidacions afectades. Les desestimacions han estat motivades en tots els casos per durada de les obres per un període de temps inferior al mínim legal (3 mesos).

Cal destacar en aquest apartat dos expedients, en un dels quals el recurrent pretenia l'aplicació retroactiva de la bonificació per inici d'activitat, en haver-la iniciat poc abans de l'entrada en vigor de la Llei que va establir l'esmentat benefici fiscal, amb l'argument que la seva aplicació hauria de procedir no només per aquells qui iniciïn la seva activitat en data posterior a l'esmentada sinó per a tots aquells que en aquell moment es trobessin dins dels tres primers anys de la

seva activitat empresarial; i en l'altre es pretenia l'aplicació de la bonificació per obres en relació amb un local l'aparador principal del qual, però no la seva entrada, estava situat a la via pública on es realitzaven les obres.

En el primer cas, el Consell va entendre que encara que l'argumentació del recurrent no estava exempta de lògica, "no pot perdre's de vista que la finalitat de la norma és la d'incentivar la creació d'ocupació, segons l'exposició de motius de la Llei 22/1993, amb la qual es pretén donar l'impuls necessari per a la consecució de l'objectiu bàsic de reactivació de l'economia i d'elevació del nivell d'ocupació. Això suposa, clarament, contemplar els efectes de la Llei cap al futur amb la creació de noves empreses i conseqüents nous llocs de treball. De la finalitat de la Llei i del seu propi articulat s'extreu, doncs, que les empreses creades abans de l'1 de gener de 1994 no tenien possibilitat de gaudir de la bonificació, i que els beneficiaris de la norma són els subjectes passius que inicien la seva activitat amb posterioritat a la seva entrada en vigor." I que "si bé és cert que es produeix una similitud entre el supòsit contemplat a la norma i el cas de la recurrent, encara més assimilable per la proximitat temporal entre l'inici de la seva activitat i l'entrada en vigor de la bonificació, és clar que estendre, com es pretén, l'aplicació de la norma a casos similars suposa una aplicació retroactiva i analògica de la mateixa, prohibida pels articles 2.3 del Codi civil i 23.3 de la Llei general tributària."

En el segon cas el Consell va considerar que "tant la disposició de la Llei 41/1994 com la seva concreció en l'ordenança fiscal no exigeixen que el local tingui la seva entrada pel lloc on es realitzen les obres, ni cap altra previsió derivada dels índex de situació del local. Tan sols exigeixen que l'activitat econòmica resulti afectada per les obres. En aquest cas no sembla haver-hi cap dubte de l'afectació, ja que, com queda demostrat a l'expedient, ha quedat inutilitzat durant mesos un aparador que precisament dóna al carrer pel que circulen més vianants i s'ha dificultat l'accés des d'aquest carrer al lateral on hi ha la porta de l'establiment."

3.- Oposició a la via de constrenyiment.

L'oposició a la via de constrenyiment s'ha materialitzat en aquest període en 32 reclamacions davant de la notificació de la providència de constrenyiment, de les quals 12 han estat estimades i 18 rebutjades, i s'ha declarat la inadmissibilitat de 2 d'elles per no haver-hi lloc contra la resolució impugnada cap altre recurs que el contenciós administratiu i no concórrer causes legals de revisió; i 10 reclamacions contra la providència d'embargament, de les quals 8 han estat estimades i només 3 rebutjades.

Les causes més freqüentment invocades davant de la providència de constrenyiment pels recurrents, igual que en ocasions anteriors, són la manca de notificació de les liquidacions per al seu pagament en voluntària, la prescripció del deute i el cessament en l'activitat.

Així mateix, cal esmentar que la notificació per personació, establerta per a l'exercici de 1992 per la disposició transitòria 4a, paràgraf 4t, del R.D. 1172/1991, de 26 de juliol, i disposició addicional 19.4 de la Llei 18/1991, de 6 de juny, encara ocasiona algun conflicte; i que en moltes ocasions els recursos contra la via de constrenyiment no es basen en els motius taxats d'oposició a la mateixa establerts per l'article 138 de la Llei general tributària, sinó en causes d'impugnació de les liquidacions amb constrenyiment, que el Consell té per costum examinar amb més raó per a més informació de l'interessat.

Quant als recursos davant d'embargaments, destaca el problema plantejat per l'embargament d'un compte corrent bancari de titularitat múltiple. En aquest expedient la qüestió debatuda era dictaminar la titularitat del saldo que mostrava l'esmentat compte de titularitat indistinta a la data de l'embargament impugnat, i que l'administració havia prorratjat a parts iguals entre els quatre titulars a efectes de l'embargament.

Demostrat a l'expedient l'origen parcial dels ingressos efectuats en aquell compte amb anterioritat a l'embargament, el Consell va entendre, d'acord amb el recurrent, que el límit màxim al qual ha de referir-se el prorratjeig a efectuar a la data de l'embargament està constituït exclusivament per la suma dels ingressos l'origen dels quals es desconeix, i no pel saldo existent a la data de l'embargament.

4.- Actuacions de la Inspecció.

La conflictivitat en relació amb les actes d'inspecció durant el període considerat arriba a 24 assumptes, dels quals 19 es refereixen a actes firmades de conformitat pels recurrents i només 5 a actes de disconformitat.

De les reclamacions relatives a actes de conformitat, 7 foren estimades i 12 desestimades. Respecte a les 5 reclamacions relatives a actes de disconformitat, només fou estimada una en la qual el contribuent discrepava de la qualificació de comerç al detall que la Inspecció atorgava a l'activitat de venda de marcs de producció pròpia desenvolupada pel recurrent en un local diferent del de fabricació.

Els motius d'impugnació més freqüents es refereixen a la qualificació de l'activitat, a les dimensions dels locals en què s'exerceix i, en menor nombre, a qüestions de procediment com ara l'acreditació de la representació, la necessitat que les sancions es tramitin en expedient separat i independent, o la inexistència del tràmit d'audiència.

La qüestió plantejada sobre l'aplicació de la bonificació per inici d'activitat en les liquidacions derivades d'actes d'inspecció mereix major comentari. En aquest sentit, el Consell Tributari es va pronunciar en els següents

termes: “Quant a la bonificació per inici d’activitat, és necessari indicar que la seva aplicació no és automàtica, sinó que la Llei exigeix la prèvia sol·licitud del subjecte passiu. Ara bé, aquest Consell ha assenyalat en anteriors ocasions que el compliment de deures formals no pot prevaler sobre el dret material al gaudi d’un benefici si es donen les condicions o requisits que la Llei estableix, i que el caràcter previ de la sol·licitud es refereix a l’aplicació de l’exempció rogada, que no pot ser unilateralment aplicada per l’administració, però no a l’inici d’aplicació del benefici fiscal, ja que està predeterminat legalment. El fet que el Reial Decret 243/1995, de 17 de febrer, exigeixi la sol·licitud del benefici simultàniament a la declaració de l’alta no té valor preclusiu, ja que la Llei no estableix ni delega en el reglament la regulació de les condicions de la sol·licitud. La regla del Reial Decret 243/1995, de simultaneïtat de la presentació de l’alta de l’impost i de la sol·licitud de bonificació, si s’analitza el seu article 9, té l’únic significat de ser una regla d’ordre, dirigida a coordinar les comunicacions entre les Administracions estatal i municipal i, per tant, faltada de caràcter preclusiu de la sol·licitud. L’únic motiu que podria donar lloc a la denegació de la bonificació sol·licitada seria la fermesa de les liquidacions practicades, d’acord amb les regles generals. Però en el present cas les liquidacions afectades no són fermes, ja que han estat objecte d’impugnació en el present recurs, per la qual cosa, d’acord amb els raonaments exposats, procedeix l’aplicació del benefici sol·licitat, donat el compliment dels requisits materials que exigeix l’article 83.3 de la Llei 39/1988, de conformitat amb el que es desprèn de l’acta d’inspecció i de l’expedient.”

5.- Sancions.

De les 11 reclamacions presentades davant de la imposició de sancions, 5 foren estimades i 6 desestimades.

En aquest sentit cal assenyalar que si bé el motiu d’impugnació més freqüent és la manca de notificació de l’inici de l’expedient sancionador, el major nombre d’estimacions es deu a la manca de culpabilitat quan, mitjançant una errònia qualificació de l’activitat que és objecte de regularització en acta d’inspecció, la imposició de la sanció es produeix “de facto” automàticament, no obstant l’existència de l’expedient sancionador preceptiu, sense tenir en compte que el contribuent pot haver emparat la seva actuació en una “interpretació raonable de la norma”, tal i com preveu l’art. 77.4.d) de la Llei general tributària. Error interpretatiu, al·legat pel recurrent, que en alguna ocasió també ha estat expressament rebutjat.

La irretroactivitat de la reforma del sistema d’infraccions i sancions realitzada per la Llei 25/1995, de reforma parcial de la Llei general tributària, ha estat també la causa d’algunes estimacions.

6.- No subjecció i qualificació d'activitat.

La no subjecció a l'impost ha estat plantejada durant aquest període al Consell Tributari almenys en 5 expedients, i ha estat estimada només en 2 d'ells. En el primer, les activitats es realitzaven de forma gratuïta i amb finançament públic, sense cap finalitat d'intervenir en el mercat o, el que és el mateix, en el procés de producció de béns i serveis. I en el segon, es tractava d'una associació de contingut essencialment corporatiu sindical, les activitats de la qual no tenien un vertader contingut econòmic o empresarial.

Les propostes desestimàtores, per la seva part, han estat motivades bé per la manca de prova, com en un cas en què se sol·licitava l'aplicació del que es preveu a la nota comú del grup 932, secció 1a, de les tarifes de l'impost; bé per la qualificació de l'activitat com a professional i no funcional, com en el cas dels veterinaris d'espectacles taurins.

Quant a les reclamacions per discrepància respecte a la classificació a efectes d'aquest impost de l'activitat desenvolupada, se n'han estimat 3 i se n'han rebutjat en igual nombre de casos, bé per manca de prova suficient de les afirmacions realitzades en el recurs, bé per una errònia interpretació de la Instrucció o de les tarifes de l'impost. Aquest és el cas en què es pretenia la classificació com a "altres serveis sanitaris sense internat no classificats" (epígraf 942.9), en lloc de la classificació com a "consultori mèdic" (epígraf 942.1) realitzada per la Inspecció, respecte a l'activitat professional desenvolupada en un local del que no era titular el recurrent sinó una clínica que ja pagava l'impost corresponent.

En aquella ocasió, el Consell va entendre que de l'examen de la regla 6a.1 de la Instrucció de les tarifes de l'impost, a què es remet la regla 4a, apartat F), lletra a), capítol I de l'annex II de la mateixa, es desprèn "que la consideració d'un local com a base de l'element tributari superfície depèn exclusivament del fet de la seva utilització, sense que influeixi en dita qualificació el títol jurídic en virtut del qual és utilitzat. Per tant, mentre que hi hagi una utilització de fet, és indiferent als efectes de l'impost que aquesta s'efectuï a títol de precari o de qualsevol títol jurídic. És suficient que hi hagi una possessió tolerada perquè el recinte sobre el que recaigui hagi de ser tingut en compte com a element superfície a efectes de la nota comú de la secció 1a de la Instrucció." Per consegüent, no és d'aplicació l'apartat 5è de la regla 10a de la Instrucció, segons la qual, els professionals que no exerceixin la seva activitat en local determinat només han de pagar la quota mínima municipal, que per a ells té un valor equivalent a la quota nacional. I s'afegeix: "En aquest cas, la recurrent exerceix la seva activitat en un local determinat i que, com ja s'ha dit, la falta de definició jurídica del seu títol d'utilització és indiferent als efectes de l'impost, atès que les seves regles es limiten a dades objectives, no qualificades jurídicament, com són la utilització d'un local i el fet que sigui determinat, ambdues circumstàncies que concorren en aquest cas per justificar la consideració de l'element superfície a efectes tributaris.

La circumstància que la clínica tributi pel mateix local de la recurrent no modifica l'obligació que aquest tributi per la seva utilització. La lletra f) de l'apartat F) de la regla 14a. de la Instrucció disposa que “quan en un mateix local s'exerceixi més d'una activitat, pel mateix subjecte passiu o per subjectes passius diferents, s'imputarà a cadascuna d'elles la superfície utilitzada directament, més la part proporcional que correspongui de la resta del local ocupada en comú. La recurrent no ha justificat que el local s'utilitzi en comú, sinó que, pel que es desprèn de les seves manifestacions, n'és el seu únic ocupant. En conseqüència, la manca d'utilització del local per part de la clínica l'autoritzarà a deduir del seu element superfície la del local esmentat, i fins i tot a sol·licitar, si així procedeix, la devolució d'ingressos indeguts per una superfície no utilitzada, però, tenint en compte que les liquidacions per l'impost sobre activitats econòmiques tenen un caràcter subjectiu, la recurrent no pot fonamentar el seu dret a efectes de reclamació de devolució en el que són drets i quotes satisfetes per la clínica. Per tant, s'ha d'entendre que la interessada realitza l'activitat de consultori mèdic, independentment del títol jurídic que tingui la recurrent sobre el local que utilitza o del fet que aquesta utilització es faci a precari.”

En un altre cas es va plantejar quina era la correcta classificació de l'activitat d' “assessoria jurídica laboral” duta a terme per una societat limitada, activitat que la Inspecció situa a l'epígraf 841 de la secció 1a, “serveis jurídics”, davant de la classificació a l'epígraf 849.9 de la mateixa secció, “altres serveis independents n.c.o.p.”, pretesa per la recurrent, en no estar expressament contemplades a l'agrupació 84 de la secció 1a les assessories jurídiques laborals a través de les quals exerceixen la seva activitat professional els graduats socials; situació que contrasta amb l'existent a la secció 2a de les tarifes de l'impost, només aplicable a les persones físiques en virtut de la regla 3a.3 de la Instrucció de les tarifes, on l'activitat dels graduats socials és contemplada en el grup 726 amb neta separació dels professionals del dret a què es refereix l'agrupació 73 (advocats, procuradors, notaris i registradors), amb unes quotes sensiblement superiors a les d'aquells. La no existència a la secció 1a d'un epígraf específic i correlatiu a l'existent a la secció 2a obliga al parer de la recurrent a enquadrar l'activitat en l'epígraf residual. Conclusió que també es desprèn de les respostes de la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials de dates 6 d'octubre de 1997 i 2 de març de 1998, a consultes formulades sobre la tributació dels graduats socials.

Examinada la normativa reguladora de la professió de graduat social, Reial Decret 1754/1998, de 31 de juliol, que va incorporar al dret espanyol les Directives 95/43/CE i 97/38/CE reguladores del sistema general de reconeixement de tributs i formacions professionals dels Estats membres de la Unió Europea; Reial Decret 3549/1977, de 16 de desembre, pel que s'aprova el Reglament de col·legis oficials de graduats socials; Reial Decret Legislatiu 2/1995, de 7 d'abril, pel qual es regula el procediment laboral i Llei Orgànica 16/1994, de 8 de novembre, del poder judicial, el Consell va dictaminar que “resulta de les normes recopilades fins ara que la professió regulada de graduat social s'equipara a la de

procurador a efectes del procediment laboral, que la Llei Orgànica del poder judicial li reserva determinats privilegis que són propis de l'advocat i que la reglamentació dels col·legis professionals exigeix que la seva actuació sigui individual i no a través de societats. La regulació estatal publicada per adaptar la figura del graduat social a les categories professionals de la Unió Europea el situa entre les corresponents al "sector jurídic, comptable i econòmic". Entre els tres conceptes sembla que la seva qualificació ha d'inclinar-se més per la consideració jurídica, tenint en compte la normativa que a la Llei Orgànica del poder judicial i en el Text refós de la Llei de procediment laboral els atribueix la representació processal (equiparable a la de procurador) i la garantia del secret professional (equiparable a la de l'advocat)." Per tant, "relacionant la normativa pròpia dels graduats socials amb la tipologia de l'impost, resulta clar que si el recurrent exerceix la professió de graduat social ha de tributar a títol individual, com a persona física, per l'epígraf 726 de la secció 2a de les tarifes. Si exerceix aquesta activitat sense tributar per aquest epígraf, incorre en infracció tributària. No obstant això, no pot propugnar-se des d'aquest informe cap liquidació per aquest concepte, ja que no ho permet la interdicció legal que s'empitjori la situació del recurrent. Si, en canvi, no exerceix la professió de graduat social davant dels tribunals, sinó que els únics serveis que presta els realitza a través de la societat, donat que la societat recurrent no està prestant serveis de graduat social, sinó que està prestant serveis jurídics, encara que només siguin laborals, ha de tributar per l'epígraf 841, ja que l'assessorament en temes laborals no significa que la naturalesa de l'assessorament no sigui jurídica."

No obsta a aquesta conclusió, afegeix el Consell, les esmentades respostes de la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials a consultes aparentment relacionades amb aquest tema. La primera, relativa a si una assessoria laboral, que a més ofereix serveis fiscals, ha de tributar per algun altre grup, no té res a veure amb aquest cas. La segona es refereix a un consultant que exerceix com a graduat social i davant de la seva pròxima jubilació es planteja seguir exercint la seva activitat per mitjà d'un empleat amb la titulació suficient. La resposta diu que "si el consultant serà titular d'una activitat empresarial, sense que ell mateix desenvolupi a títol personal i individual l'activitat de graduat social, haurà de matricular-se i tributar per l'epígraf 849.9 de la secció 1a de les tarifes". Cas totalment diferent del plantejat aquí, ja que el recurrent afirma que exerceix la funció de graduat social, que és precisament el que no pensa fer el consultant". És més, continua el Consell, "si l'activitat que es pretén exercir no implica la personal de graduat social, tal com està prevista a les disposicions abans esmentades, sinó només la d'assessorament, tampoc no considerem correcte que se suposi que l'activitat d'assessorament laboral no és un servei jurídic, quan les mateixes lleis, com s'ha dit, atribueixen al graduat social individual funcions de procurador i privilegis propis de l'advocat i el dret laboral és una de les matèries que a les universitats s'inclouen entre les pròpies de l'ensenyament jurídic".

Qüestió diferent, però relacionada amb el tipus d'activitat desenvolupada, es va plantejar en un cas en què la reclamant pretenia que s'apliqués a locals no oberts al públic la lletra h) de la regla 14a.1.F de la Instrucció de les tarifes de l'impost, "la qual subjecta a tributar per una quota mínima integrada exclusivament pel valor de l'element superfície sense aplicació per altra part del coeficient corrector regulat a l'apartat e) de la mateixa regla i lletra, als locals en què els subjectes passius per quota mínima municipal no exerceixin directament les seves activitats respectives, com ara centres de direcció, oficines administratives, centres de càlcul, magatzems o dipòsits per als que s'estigui facultat, etc.". Davant d'aquesta argumentació, el Consell va entendre que "l'apartat transcrit no es refereix en general als magatzems o dipòsits, sinó a aquells "per als que s'estigui facultat". Aquesta expressió remet a la regla 4a, relativa a "facultats". La consideració de magatzems o dipòsits com a "facultats" es conté a les lletres A), B), D) i E) de l'apartat 2, que es refereixen a l'exercici d'activitats mineres i industrials, d'activitats de construcció, comerç al detall i prestació de serveis, però no s'hi fa referència en aquesta qualitat de "facultats" en tractar de les activitats de comerç majorista, cosa que demostra que, per a la Instrucció, els magatzems o dipòsits dels comerciants majoristes no són equiparables als que es refereix l'apartat h) de la regla 14a.1.F)."

En relació amb aquest mateix tema, es va emetre informe relatiu a la consulta formulada pel Col·legi ... sobre la tributació per aquest impost dels subagents d'assegurances i dels col·laboradors de corredors d'assegurances després de la publicació de la Llei 9/1992, de 30 d'abril, de mediació en assegurances privades. En aquest informe, el Consell va coincidir essencialment amb la posició de la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials, manifestada a través de diverses respostes a consultes que se li van dirigir al respecte, segons la qual l'activitat dels subagents no constitueix exercici lliure de la professió, ni tan sols després de la publicació de la Llei 9/1992, per la qual cosa la seva activitat s'ha de considerar no subjecta, depenent la subjecció a l'impost dels col·laboradors de corredors d'assegurances que exerceixin la seva activitat per compte propi o per compte d'altri.

7.- Suspensions.

La impugnació de les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques duta a terme de forma massiva per les Caixes d'estalvis, de la qual ja ens vam ocupar expressament a la memòria d'anterior, continua la seva batalla legal en la via contenciosa administrativa, en la que s'han produït diversos incidents arrel de les reiterades interlocutòries del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya denegant la suspensió de les liquidacions impugnades. Aquestes interlocutòries han estat recorregudes en súplica i, posteriorment, en queixa o cassació segons els casos, i les entitats recurrents i els seus avaladors pretenen ara el manteniment de la suspensió de les liquidacions impugnades, que l'Ajuntament va concedir el seu dia d'acord amb l'article 14.4 de la Llei 39/1988. Aquesta pretensió xoca frontalment amb el que es disposa als articles 98.1 de

l'antiga Llei de 22 de desembre de 1956, de la jurisdicció contenciosa administrativa, així com a l'art. 90.2 de l'actual Llei 29/1998, de 13 de juliol, en relació amb els articles 1698 i 1699 de la Llei d'enjudiciament civil, que són d'aplicació segons els casos. En els casos de resolucions denegatòries pels òrgans jurisdiccionals en ordre a peticions de suspensió, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya encertadament entén que "en no modificar gens la situació juridicoadministrativa existent, no pot admetre's que la nova interposició d'un recurs de cassació suposi una alteració del seu contingut fins al punt de regir el contrari, és a dir, la suspensió." (STSJC 3-X-97 referida a un supòsit de l'art. 98 de la Llei de la jurisdicció contenciosa administrativa de 1956 en matèria urbanística).

L'aixecament de la suspensió de les liquidacions impugnades, que en algun cas havia estat mantinguda cautelarment fins a la resolució dels recursos de súplica interposats davant de les interlocutòries denegatòries de la suspensió, havia de conduir necessàriament a la prossecució del procediment de cobrança amb l'exigència dels corresponents interessos de demora i, en el seu cas, al constrenyiment i execució dels avals aportats el seu dia. Aquests requeriments de cobrament han estat així mateix impugnats davant de l'Ajuntament, i el Consell s'ha pronunciat sobre els corresponents recursos en diferents expedients.

Entre les qüestions plantejades en aquests recursos destaca, juntament amb la principal ja comentada del manteniment de la suspensió, la protesta d'inexecutivitat dels avals formulada pels avaladors adduint al respecte la vulneració del procediment legalment establert a l'efecte, o diverses consideracions relatives a les característiques dels avals dipositats.

Així, en un expedient en què el Consell va haver de pronunciar-se tant respecte a la responsabilitat de l'avalador com respecte al procediment legal per a exigir aquesta responsabilitat, ho va fer en els següents termes:

"1.- L'article 1822 del Codi civil, en determinar la naturalesa de les fiances, estableix, en el seu paràgraf 1r, que "per la fiança s'obliga a pagar o complir per un tercer, en cas de no fer-ho aquest", i en el seu paràgraf 2n, referint-se específicament a les fiances solidàries, afirma que "si el fiador s'obliga solidàriament amb el deutor principal, s'observarà allò disposat" –per a les obligacions solidàries- "a la secció 4a, capítol III, títol 1r d'aquest Llibre". I regulant l'esmentat Codi les obligacions solidàries, pel que fa a la solidaritat passiva, l'article 1144 preceptua que "el creditor pot dirigir-se contra qualsevol dels deutors solidaris o contra tots ells solidàriament".

"2.- Una anàlisi d'aquesta normativa i de la doctrina científica ens porta a la conclusió que, consistint la fiança en l'obligació de complir els compromisos contrets per un tercer per al cas de no fer-ho aquest, cal que el fiador s'obligui solidàriament amb el deutor principal sense perdre amb això el contracte de fiança la seva naturalesa pròpia, com ja reconeixia una sentència del Tribunal Suprem el 29 de desembre de 1898, ja que la fiança és la forma típica de la solidaritat accessòria i això tant en la fiança simple com en l'anomenada fiança solidària. I en

aquest cas el que és evident és que, després del preceptiu incompliment de l'obligació pel deutor principal, ha d'observar-se tot el que s'estableix al Codi civil per a les obligacions solidàries als articles 1144 i 1148, per la qual cosa podrà adreçar-se, sí aleshores, el creditor directa i indistintament contra el fiador o el deutor principal, o bé simultàniament, amb total inaplicació del benefici d'excussió o d'ordre.

“En el nostre cas resulta clarament que es tracta d'un supòsit d'aval o fiançament solidari, a la llum del que es preveu a l'article 14 de la Llei 39/1988, reguladora de les Hisendes locals, en relació amb la Llei General Tributària i el Reglament General de Recaptació, amb la finalitat única de garantir el compliment de les obligacions tributàries a càrrec de l'entitat “Caixa ...” com a subjecte passiu contribuent, pel que fa a les liquidacions de què es tracta, per la qual cosa entra de ple en el supòsit contemplat en el precedent paràgraf 2 del fonament anterior. L'Ajuntament va estar obligat, com així ho va fer, a adreçar-se primer contra el subjecte passiu contribuent esmentat anteriorment, i només en no complir aquest amb la seva obligació de pagament, requerir després a l'entitat avaladora, i en aquest sentit s'han d'interpretar, per tant, els pactes continguts en els documents d'aval, abans detallats, amb exclusió de tot benefici d'excussió.

“Ara bé, igualment resulta en el nostre cas que es tracta de fiançament en un supòsit de suspensió, dins del procediment administratiu de recaptació, com en els tres documents referits s'especifica amb tota claredat, amb motiu de reclamacions i recursos contra les liquidacions de mèrits, motiu pel qual serà necessari complir tot el que es disposa a la normativa tributària i administrativa d'aplicació, sobre la forma en el compliment de l'obligació de satisfer els deutes tributaris, i sobre el procediment administratiu a seguir en ordre als avaladors solidaris, en produir-se l'incompliment pel deutor principal. I en aquest sentit és necessari tenir en compte allò que es determina a l'article 130 de la Llei General Tributària, en dir que, “si el deute està garantit mitjançant aval, penyora, hipoteca o qualsevol altra garantia, es procedirà, en primer lloc, a executar-la, cosa que es realitzarà en tot cas pels òrgans de recaptació competents a través del procediment administratiu de constrenyiment”, així com que, en el mateix sentit, l'article 12 del Reglament General de Recaptació, en regular, en general, la matèria sobre responsables solidàries diu específicament en el seu apartat 4 que, “en els supòsits d'aval, fiança o altra garantia personal prestada amb caràcter solidari, la responsabilitat arribarà a tots els components del deute impagat, inclosos recàrrecs, interessos i costos produïts fins al límit de l'import d'aquesta garantia; el procediment per a la seva exigència serà el regulat a l'article 111 d'aquest Reglament”, aquest darrer precepte relatiu als tràmits d'embargament, i que diu que “si el deute està garantit, es procedirà en primer lloc a executar la garantia; cosa que es realitzarà en tot cas pels òrgans de recaptació competents i pel procediment administratiu de constrenyiment.

“En conseqüència, si bé l'Ajuntament va obrar correctament, com ja s'ha dit abans, en aixecar la suspensió i adreçar-se primer contra l'entitat subjecte passiu contribuent en període voluntari, no va complir amb el procediment establert per a procedir contra l'entitat fiadora solidària, en incomplir aquell contribuent amb la seva obligació tributària dins del termini en voluntària, segons

ja s'ha vist, ja que en finalitzar aquest termini va haver d'iniciar el procediment de constrenyiment, dictant la pertinent providència, amb oportuna notificació al subjecte passiu, i només aleshores va poder adreçar-se a l'entitat fiadora per exigir el pagament del deute tributari, d'acord amb els articles 12.4 i 111 del Reglament General de Recaptació.”

II.- Llicència fiscal.

Dels set recursos informats, quatre al·legaven la prescripció del deute i, en conseqüència, la qüestió depenia del fet que s'haguessin produït actes interruptius del termini prescriptori, i el Consell es va pronunciar a la vista de les notificacions efectuades i del compliment dels requisits per a la pràctica de les mateixes exigits per la Llei 30/1992 i la jurisprudència al respecte.

Quant a la resta, cal destacar un recurs en què es discutia la data de baixa en l'impost. El Consell va acceptar que, en haver complert el recurrent una ordre de cessament de l'activitat dictada per l'Ajuntament, era indubtable que a partir d'aquell moment va deixar de realitzar el fet imposable del tribut.

III.- Radicació.

Els tres recursos informats referents a l'arbitri sobre la radicació es basen en la prescripció dels dèbits i, com en tots aquests casos, es tractava de dilucidar si les notificacions practicades o els intents de notificació efectuats havien estat vàlids a efectes d'interrompre el termini prescriptori, aplicant els preceptes de la Llei 30/1992 i la doctrina jurisprudencial.

Ordenança fiscal núm. 2.1**Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.**

Dels dos recursos informats, en un d'ells la qüestió consistia en determinar la data d'inici de les obres, ja que segons s'adoptés una o altra canviaria el tipus impositiu. El Consell va considerar que quan les obres d'enderrocament no estan autoritzades per una llicència independent, sinó que s'inclouen en la mateixa llicència de construcció, la data de la meritació de l'impost ha de ser la de l'inici dels treballs d'enderrocament.

En el segon recurs es plantejava si el percentatge de benefici industrial formava part del cost de les obres i, en conseqüència, de la base de l'impost, o bé havia de ser deduït del seu import. Es va partir de la consideració que el concepte de benefici industrial deriva de l'article 68 del Reglament general de contractació, en què s'estableix que al pressupost d'execució material se li incrementarà, entre altres conceptes, un percentatge del 6% per benefici industrial, i estudiada la jurisprudència aplicable (sentències del Tribunal Suprem de 28 d'octubre de 1996, 14 de maig de 1997 i 24 de maig de 1999, entre d'altres), es va concloure que calia distingir entre obres de caràcter públic i obres privades, ja que respecte a aquestes últimes el Tribunal Suprem ha rebutjat que s'incorpori al cost d'execució cap quantitat en concepte de benefici industrial a efectes de la base del tribut, i sembla evident que el mateix argument que serveix per a no incrementar la base amb el benefici industrial en les obres particulars per manca de definició legal d'un percentatge s'ha d'utilitzar per no reduir l'import de les factures que representen el cost d'execució, ja que en aquestes no s'hi especifica quin és el benefici del contractista ni si actua amb benefici o pèrdua. En no haver-hi cap norma legal que obligui al fet que a les factures entre particulars es contingui determinat benefici, no procedeix cap deducció per tal concepte.

Ordenança fiscal núm. 3.2**Taxes per serveis de prevenció, extinció d'incendis i salvament.**

El total de recursos examinats (10) significa un important descens davant dels 154 i 104 dels exercicis de 1998 i 1999. D'ells, 7 van determinar proposta estimatòria, 2 desestimatòria i 1 d'estimació parcial. Destaca el fet que la majoria dels recursos han estat estimats (7), davant dels 2 desestimats i d'1 estimat parcialment. Per altra part, crida l'atenció el reflux en el nombre de reclamacions, important canvi de signe que ja s'havia iniciat en exercicis anteriors (el decrement actual és del 90% respecte a 1999).

Cal assenyalar que la major part dels recursos es refereixen a intervencions per al sanejament de façanes i altres elements exteriors o interiors dels immobles, i segueixen a gran distància els relatius a desconnexions d'alarmes o fuites d'aigua, mentre que no es produeixen casos relatius a extinció d'incendis, degut al fet que, segons l'article 5.1.a) en relació amb el 2.a) de l'ordenança fiscal, es troben exempts els serveis motivats per incendis, "sigui quin sigui el seu origen o intensitat, excepte que es provi la intencionalitat o negligència greu del subjecte passiu o de terceres persones, sempre que aquestes siguin identificables".

La majoria dels recursos (6) afecten la determinació dels subjectes passius, en generar-se les liquidacions incorrectament a càrrec dels administradors de finques en els casos d'intervencions per al sanejament d'elements comuns dels immobles, ja que l'article 3r de l'ordenança fiscal assenyala que seran contribuents, excepte en els específics supòsits que en ella es regulen, les entitats, els organismes o les persones físiques o jurídiques que resultin beneficiàries de la prestació dels serveis, i no els seus representants, als quals únicament caldrà remetre les notificacions, però no girar liquidacions al seu nom.

També s'han produït recursos relacionats amb la gestió liquidatòria o recaptadora i referents a la prescripció, cosa que ha motivat propostes estimatòries. En aquest exercici van coincidir sensiblement els casos d'error en el subjecte passiu –liquidacions a càrrec d'administradors- amb els de prescripció, tot i que és evident que no té perquè produir-se sempre aquesta coincidència. Convindrà en el futur que es tinguin en compte aquestes circumstàncies pels serveis de gestió tributària, sense oblidar que ja és d'aplicació la modificació establerta per la Llei 1/1998, de 26 de febrer, reguladora dels drets dels contribuents, que ha reduït el termini de prescripció a 4 anys.

Finalment, hem de referir-nos a dos casos més. En un d'ells, referent a una intervenció per al sanejament d'elements exteriors d'un immoble, el recurrent va oposar que l'actuació dels bombers no havia tingut lloc a la façana de l'edifici, sinó a la paret mitjera amb la construcció limítrofa demolida per l'Ajuntament, que

va deixar sense eliminar restes de bigues i materials, davant la qual cosa el Consell, partint de les dates que constaven a l'informe tècnic dels serveis de bombers, va poder comprovar la realitat del que s'al·legava i va proposar l'estimació del recurs. En l'altre cas, davant d'una sol·licitud de devolució al·legant haver-se efectuat la intervenció en una altra finca, el Consell va realitzar comprovacions en els serveis cadastrals, i va arribar a la conclusió que es tractava d'una sola finca, per la qual cosa es va proposar desestimar el recurs.

Ordenança fiscal núm. 3.3 **Taxes per serveis urbanístics.**

Dels recursos examinats, 6 van originar proposta desestimària, 1 estimatòria, 1 estimatòria en part, i 1 va ser retornat. En dos dels recursos s'impugnava, conjuntament amb la taxa, l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. Quant a l'expedient retornat a l'òrgan gestor, feia referència no a un recurs sinó a una sol·licitud d'exempció sobre la qual el Consell no té competència.

En primer lloc, cal esmentar el cas de tres recursos idèntics, interposats per empreses concessionàries demaniales, relatius a aquestes taxes i a l'impost sobre construccions per obres i instal·lacions a la zona de domini públic portuari, en què les recurrents s'oposaven al requeriment d'autoliquidació i ingrés, al·legant tenir la condició d'usufructuàries d'una concessionària del domini públic portuari, gaudir d'exempció en tractar-se de sòl de propietat demanial, que s'havia concedit aquest benefici fiscal a d'altres usuaris del mateix, i no ser subjectes passius dels tributs ni substitutes del contribuent per tractar-se d'empreses concessionàries filials de l'Autoritat Portuària, la qual gaudeix d'exempció. El Consell, tenint en compte que les recurrents no eren l'Autoritat Portuària, sinó empreses privades que es trobaven subjectes a l'obtenció de llicència d'obres i, per tant, a les obligacions tributàries per la taxa i impost de què es tracta, i que tenien la condició de subjectes passius d'aquests tributs segons els articles 3 i 5 de les Ordenances fiscals núm. 3.3 i núm. 2.1, les quals no concorrien cap supòsit d'exempció ni hi havia altres supòsits de concessió de beneficis fiscals, excepte els referents a la regulació específica de les indústries instal·lades amb anterioritat a la modificació del règim del port amb motiu de la incorporació plena dels terrenys portuaris al terme municipal de Barcelona, va dictaminar en sentit desestimatori.

Uns altres tres recursos es referien a taxes per la tramitació de projectes de reparcel·lació i compensació. En un d'ells es va proposar l'estimació sense entrar en el fons de l'assumpte davant la circumstància d'haver-se produït prescripció. En un altre, l'interessat impugnava en realitat l'ordenança fiscal, per la qual cosa el Consell va proposar la desestimació, tenint en compte que l'article 19 de la Llei reguladora de les hisendes locals, a la redacció donada per la Llei 50/1998, disposa que contra les Ordenances fiscals aprovades definitivament no es pot realitzar cap altre recurs que el contenciós administratiu. I en el tercer es va dictaminar favorablement la proposta desestimària de la Direcció de Gestió Urbanística de l'Institut Municipal d'Urbanisme, ja que el fet imposable estava previst a l'article 2 g) de l'ordenança fiscal de 1998 i que els canvis en la titularitat dels terrenys posteriors a l'aprovació del projecte de reparcel·lació no fan canviar els subjectes passius de la taxa.

Finalment, en un cas de taxes per obres de construcció i modificació de guals per a l'accés a un edifici, la comunitat de propietaris de la finca va sol·licitar

la devolució dels recàrrecs de constrenyiment i interessos de demora en base al fet que l'Ajuntament havia estimat el recurs contra la concessió de les llicències dels guals. El Consell va considerar pertinent el procediment de constrenyiment seguit quant a les taxes per les llicències, però el que és interessant és el criteri sustentat en ordre als dipòsits a constituir en garantia de la reconstrucció de les voreres, dient textualment: "Aquest Consell, no obstant això, discrepa de l'informe del Districte pel que fa a la procedència de l'aplicabilitat del recàrrec de constrenyiment i de l'exigibilitat d'interessos de demora pel retard en la constitució dels dipòsits, ja que aquests dipòsits tenen la naturalesa de constitució de garantia, no d'ingrés públic, per la qual cosa no els resulta aplicable la via de constrenyiment ni la normativa del Reglament general de recaptació, aplicable als ingressos públics de dret públic (article 22 de la Llei general pressupostària); conseqüentment, aquests interessos i recàrrecs constitueixen ingressos indeguts que han de ser retornats". I per a major matisació sobre el tema, de gran interès ja que l'obligatorietat d'aquests dipòsits neix de l'article 24.5 de la Llei 39/1988 en regular les taxes, s'afegeix que "la manca de constitució del dipòsit constitueix, en el seu cas, l'incompliment de la condició a què se supedita l'efectivitat de la concessió de la llicència, però no la manca de realització d'un ingrés públic; el dipòsit constitueix el compliment d'una obligació de garantia i no el compliment d'una obligació de pagament d'un deute, per la qual cosa l'entrada dinerària no produeix un ingrés o la incorporació d'una quantitat al patrimoni de l'ens públic que hagi de ser destinat al finançament de la despesa pública."

Ordenança fiscal núm. 3.4**Taxes per recollida d'escombraries i serveis especials de neteja viària.**

Són 4 els recursos dictaminats, tots en sentit desestimatori. En un d'ells s'al·legava la manca de prestació del servei per l'Ajuntament en tenir-lo contractat la interessada al seu càrrec amb una empresa privada, i es va proposar la desestimació tenint en compte l'informe dels serveis de neteja municipals, en què s'afirmava que el servei ordinari de recollida domiciliària es prestava mitjançant contenidors situats a una distància de sis metres del local de la recurrent, i tenint en compte també que es tracta d'un servei de recepció obligatòria segons l'article 2.1 de l'ordenança fiscal.

En els altres recursos es debatia la qüestió relativa a la baixa dels interessats durant els respectius exercicis, en els quals l'ordenança fiscal determinava el caràcter anual del període impositiu amb meritació l'1 de gener, excepte en cas d'iniciació de l'activitat en què tindrà lloc en la data en què aquella es produeixi, essent la quota de caràcter irreductible i no preveient-se cap prorrateig en cas de cessament de l'activitat. Tots els recursos es van dictaminar amb proposta denegatòria de la sol·licitud de devolució, fent referència a la determinació continguda a la mateixa Ordenança en el sentit que allò satisfet pel subjecte passiu beneficia aquell qui el succeeixi en l'ocupació del local.

Ordenança fiscal núm. 3.11**Taxes per utilització privativa del domini públic municipal.**

Els recursos informats (11) es referien tots a l'aprofitament especial del domini públic mitjançant guals.

En dos recursos s'ha al·legat la manca de fet imposable, en un cas per inexistència del gual, que fou informat favorablement en haver-se comprovat aquesta circumstància, i en un altre per haver desaparegut temporalment els guals com a conseqüència d'obres a la via pública, al·legació que no fou acceptada ja que el recurrent va poder seguir utilitzant el domini públic per a l'accés de vehicles a l'immoble a través de passos facilitats per l'obra.

En quatre recursos s'al·legava no tenir el recurrent la condició de subjecte passiu, i es va proposar l'estimació de dos d'ells, un per no haver-se utilitzat el domini públic en haver cessat el negoci al que servia el gual i haver-se sol·licitat la baixa del mateix, i l'altre per no ser ja propietari el recurrent de la finca per a la que es va sol·licitar la llicència. En canvi, es va proposar la desestimació del recurs en què s'al·legava haver-se concedit la llicència de gual amb posterioritat als exercicis liquidats, ja que el domini públic s'havia estat utilitzant per la societat civil de la qual formava part el recurrent juntament amb un altre soci ja mort, a nom del qual es va concedir en el seu dia l'anterior llicència per a la construcció del gual. I en un altre recurs, en què es pretenia l'anul·lació del constrenyiment de diferents liquidacions per haver-se deixat d'utilitzar el gual quan els anteriors titulars de la societat recurrent van abandonar la finca, es va proposar l'estimació parcial en atenció a la data que la inspecció havia comprovat com d'efectiu acabament de l'aprofitament.

Sobre la quantia de la taxa s'ha tractat en dos recursos, en un dels quals s'al·legava haver causat baixa el contribuent el mes de febrer i pretendre cobrar-li tot l'exercici, cosa que fou estimada ja que el temps a liquidar havia de correspondre a la durada de l'aprofitament; mentre que l'altre es va desestimar per manca de coincidència entre el subjecte passiu de la taxa, que pretenia que se li aplicués el coeficient corrector establert per als garatges, i el subjecte passiu de l'impost sobre activitats econòmiques per l'activitat de garatge.

Per últim, i a part de dos recursos al·legant la prescripció del deute, cal esmentar el format per la Generalitat de Catalunya plantejant la no subjecció a l'ingrés del dipòsit de garantia per a la reposició d'elements urbanístics afectats pel gual, que es va informar amb proposta d'estimació donat el principi general reflectit a l'article 44.2 de la Llei general pressupostària, que eximeix a l'administració de prestar fiança, criteri que confirma l'anàlisi de les línies generals d'ordenació del compliment d'obligacions públiques, basat en la impossibilitat de

constrenyiment sobre béns públics i en el mecanisme en la compensació de deutes.

Altres assumptes.

Aquest apartat es refereix als quatre dictàmens de caràcter general sol·licitats al Consell per les autoritats municipals, dos dels quals, pel seu especial interès, es transcriuen a continuació:

I.- Dictamen sobre els efectes de l'assimilació entre tributs i multes en els procediments de recaptació després de la Llei 50/1998 en relació amb la prescripció, i sobre la imputació de pagaments.

1.- Prescripció de multes de trànsit.

1.1.- El termini de prescripció de les infraccions i sancions tributàries a la Llei general tributària.

Els articles 64 i següents de la Llei general tributària regulen la prescripció, al·ludeixen expressament a “l’acció per a imposar sancions tributàries” (art. 64.c)) i estableixen un termini de prescripció de quatre anys, a comptar des del moment que s’especifica a l’article 65 d’aquest text legal, en funció del tipus de dret o acció de què es tracti, i que s’interromp per les causes de l’article 66 de la Llei general tributària.

En el cas de les infraccions tributàries, la Llei general tributària disposa que prescriurà als quatre anys, comptats “des del moment en què es van cometre les respectives infraccions”, “l’acció per a imposar sancions tributàries” (art. 65 i 64.c)).

Al seu torn, “l’acció per exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats” (art. 64.c) LGT), prescriurà als quatre anys comptats “des de la data en què acabi el termini de pagament voluntari (art. 65 LGT). S’haurà de fer constar que segons l’article 58.2.e) de la mateixa Llei general tributària “les sancions pecuniàries” també formen part del deute tributari.

1.2.- Termini de prescripció de deutes de dret públic no tributaris.

Per la seva part, el Reglament general de recaptació aprovat per Reial Decret 1684/1990, aplicable a “la realització dels crèdits tributaris i altres de dret públic” (art. 1 RGR), de conformitat amb el que s’estableix a l’article 31 de la Llei general pressupostària (text refós aprovat per Reial Decret Legislatiu 1091/1988, de 23 de setembre), es refereix a la prescripció dels deutes als articles 59 a 62, dins del títol dedicat a altres formes d’extinció dels deutes diferents del pagament o compliment. (Títol II RGR).

Concretament, l’article 59 del Reglament general de recaptació distingeix entre “deutes tributaris liquidats” i “deutes de dret públic no tributaris”, i

estableix respecte a aquests darrers que el seu termini de prescripció “es regirà per allò que disposin les normes d’acord amb les quals es van determinar i, en defecte d’aquestes, la Llei general pressupostària”.

A aquests efectes, la Llei general pressupostària disposa en el seu article 40 que “excepte allò establert per les Lleis reguladores dels diferents recursos, prescriurà als cinc anys el dret de la Hisenda Pública:

a) A reconèixer o liquidar crèdits al seu favor, i aquest termini es comptarà des del dia en què el dret va poder exercitar-se.

b) Al cobrament dels crèdits reconeguts o liquidats, a comptar des de la data de la seva notificació o, si aquesta no fos preceptiva, des del seu venciment”.

Així mateix, l’apartat 2 del mateix article 40 de la Llei general pressupostària estableix respecte a la interrupció de la prescripció, que “la prescripció dels drets de la Hisenda Pública s’interromprà de conformitat amb l’article 66 de la Llei general tributària i s’aplicarà d’ofici”.

Finalment, s’ha de tenir en compte que, segons l’article 22 de la Llei general pressupostària, són “drets econòmics de la Hisenda Pública i constitueixen el seu haver” no només els tributs, els rendiments procedents del seu patrimoni i els productes d’operacions del deute públic, sinó també “els altres recursos que obtingui la Hisenda Pública”, entre els quals cal tenir en compte les sancions pecuniàries, com, d’altra banda, especifica l’article 2 de la Llei reguladora de les Hisendes locals (Llei 39/1988, de 28 de desembre).

1.3.- La prescripció dels drets econòmics de la Hisenda Local segons la Llei 39/1988.

Coherentment amb el sistema exposat, l’article 2.2 de la Llei reguladora de les Hisendes locals reproduïx el contingut essencial de l’article 31 de la Llei general pressupostària; i els articles 10 i següents, així mateix, de la Llei reguladora de les Hisendes locals, declaren amb caràcter general l’aplicabilitat de la Llei general tributària als tributs locals a què es refereix aquesta Llei; d’on es dedueix que l’esquema relatiu als terminis de prescripció tributària i de deutes de dret públic no tributari exposat resulta plenament aplicable en l’àmbit local.

La Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, que modifica, entre d’altres, la redacció dels articles 2.2 i 10 de la Llei 39/1988 abans esmentats, a penes introdueix algun canvi substancial. Les modificacions es limiten a afegir una sèrie d’exemples a la referència als “ingressos de dret públic” que ja contenia l’esmentat article 2.2. de la Llei reguladora de les Hisendes locals –concretament, s’inclouen com a ingressos de dret públic “les prestacions patrimonials de caràcter públic no tributàries, els preus públics i les multes i sancions pecuniàries”- i a estendre en l’article 10 de la Llei reguladora de les Hisendes locals “als restants ingressos de dret públic de les entitats locals” el règim dels recàrrecs i interessos de demora tributaris; extensió que, si bé constitueix una novetat, té clars antecedents en els articles 31, 32 i 36 de la Llei general pressupostària, reguladores, respectivament, del cobrament dels drets econòmics de la Hisenda Pública; de l’aplicació dels ingressos de dret públic de

les garanties, deures de col·laboració i períodes de recaptació dels articles 71, 73, 74, 111 i 126 de la Llei general tributària; i de la meritació d'interessos de demora.

1.4.- La prescripció de les infraccions i sancions de trànsit segons la seva regulació especial.

Una vegada establert tant el caràcter d'ingrés públic no tributari de les sancions pecuniàries com el règim jurídic general dels mateixos que deriva de la Llei general pressupostària, i apuntada l'escassa transcendència de les modificacions introduïdes a la Llei reguladora de les Hisendes locals per la Llei 50/1998, convé aturar-se en el règim específic de les sancions de trànsit, d'aplicació preferent, donada la seva naturalesa de Llei especial, així com per disposició expressa de l'article 40 de la Llei general pressupostària.

En aquest sentit, la Llei sobre trànsit, aprovada per Reial Decret legislatiu 339/1990, de 2 de març (B.O.E. 14 de març de 1990), dedica el seu article 81 a la prescripció de les infraccions i sancions de circulació, i estableix en el seu apartat 1 (redactat per la Llei 5/1997, de 24 de març) que "L'acció per a sancionar les infraccions prescriu als tres mesos comptats a partir del dia en què els fets s'hagin comès". I afegeix: "La prescripció s'interromp per qualsevol acció administrativa de la que tingui coneixement el denunciat o estigui encaminada a esbrinar la seva identitat o domicili o per la notificació efectuada d'acord amb el que s'estableix a l'article 78".

Al seu torn, l'apartat 2 d'aquest mateix article 81 estableix: "Les sancions, una vegada que adquireixin fermesa, prescriuen a l'any, prescripció que només s'interromprà per les actuacions encaminades a la seva execució".

Finalment, l'article 84 d'aquesta mateixa Llei relatiu al cobrament de multes estableix que "Les multes hauran de fer-se efectives als òrgans de recaptació de l'administració gestora, directament o a través d'entitats de dipòsit, dins dels quinze dies hàbils següents a la data de la seva fermesa", i que "Vençut el termini d'ingrés establert a l'apartat anterior sense que s'hagi satisfet la multa, la seva exacció es durà a terme pel procediment de constrenyiment. A aquest efecte serà títol executiu la certificació de descobert expedida per l'òrgan competent de l'administració gestora".

Així mateix, "Quan les sancions hagin estat interposades per l'administració de l'Estat –continuen els apartats 3 i 4 de l'article 84–, els òrgans i procediments de la recaptació executiva seran els establerts al Reglament general de recaptació i altres normes d'aplicació. En els altres casos, seran els establerts a la legislació aplicable per les Autoritats que les hagin imposades", i seran impugnables en via economico-administrativa "els actes de gestió recaptadora en via de constrenyiment dictades pels òrgans de l'administració de l'Estat respecte a les multes imposades en aplicació de la present Llei".

1.5.- Prescripció de les infraccions i sancions de trànsit imposades per l'administració municipal.

D'allò exposat fins al moment es desprenen les següents conclusions:

1.- Les sancions pecuniàries o multes de trànsit són drets econòmics de la Hisenda Pública, concretament, ingressos públics no tributaris.

2.- La prescripció dels deutes de dret públic no tributaris i, per tant, de les multes de trànsit, es regeix per la seva legislació específica i, en el seu defecte, per la Llei general pressupostària (art. 35 LGP i arts. 59 a 62 RGR); en cap cas per les normes de la Llei general tributària.

3.- La Llei 39/1988, reguladora de les Hisendes locals, abans i després de les modificacions introduïdes per la Llei 50/1998, no excepciona en cap moment el panorama anterior, l'aplicació general del qual al contrari predica, per la qual cosa la solució en aquest àmbit és la mateixa que l'establerta a nivell estatal.

4.- L'única modificació introduïda a la Llei 39/1988 per la Llei 50/1998 que es pot considerar alteradora del règim especial de cobrament dels deutes de dret públic no tributaris es refereix a l'aplicació a aquests deutes dels interessos i recàrrecs dels deutes tributaris (art. 10 LRHL), solució que no coincideix exactament amb el que disposa en aquest sentit la Llei general pressupostària (arts. 32 i 36 LGP), però que no afecta en res al règim i als terminis de prescripció dels deutes de dret públic no tributaris.

5.- En conseqüència, i a la vista dels preceptes anteriorment examinats, entenem que després de la modificació de la Llei 39/1988 operada per la Llei 50/1998 no ha canviat res respecte als terminis de prescripció vigents per a les infraccions i sancions de trànsit.

Aquests terminis, segons l'article 81 del Reial Decret legislatiu 339/1990, de 2 de març, són de tres mesos, comptats des del dia en què els fets s'hagin comès, per a l'acció per sancionar les infraccions. Seran d'un any per a les sancions, una vegada que adquireixin fermesa, és a dir, una vegada transcorreguts els terminis d'interposició de recursos contra aquestes sancions sense que n'hagi fet ús, o bé una vegada recaiguda resolució o sentència ferma en aquestes reclamacions o recursos.

L'assimilació entre multes de trànsit i deutes tributaris es limita estrictament a l'àrea dels recàrrecs i interessos, tal i com taxativament disposa l'article 10 de la Llei 39/1988 en la seva nova redacció ex lege 50/1998. Assimilació que s'ha d'entendre en relació amb els recàrrecs i interessos que, integrats o no a la Llei general tributària, siguin exigibles en relació amb els deutes tributaris amb caràcter general. Aquesta assimilació no es ceneix per tant al procediment recaptador però té el seu àmbit d'actuació ben delimitat, i per tant no és possible estendre'l a cap altre aspecte material o formal del règim jurídic d'aquests deutes, inclosa la prescripció.

2.- Imputació de pagaments.

L'article 62 de la Llei general tributària estableix:

"1. Els deutes tributaris es pressuposen autònoms.

2. En els casos d'execució forçosa en què s'hagin acumulat més d'un deute tributari del mateix subjecte passiu i no pugués satisfer-se totalment, l'administració, excepte el que es disposa a l'apartat següent, aplicarà el

pagament al crèdit més antic, i la seva antiguitat es determinarà d'acord amb la data en què fou exigible.

3. Quan s'hagin acumulat més d'un deute tributari, uns procedents de tributs de la Hisenda Pública i altres de tributs a favor d'altres entitats, tindran preferència per al seu cobrament els primers, excepte la prelación que correspongui de conformitat amb els articles 71, 73 i 76 d'aquesta Llei.

4. El cobrament d'un dèbit de venciment posterior no extingeix el dret de la Hisenda Pública a percebre els anteriors en descobert".

Al seu torn, els articles 44 i 45 del Reglament general de recaptació disposen:

"Art. 44. Eficàcia extintiva del pagament.- 1. El pagament realitzat amb els requisits exigits per aquest Reglament extingeix el deute i allibera el deutor i altres responsables.

2. El pagament d'un dèbit de venciment posterior no pressuposa el pagament dels anteriors, ni extingeix el dret de la Hisenda Pública a percebre els que estiguin en descobert, sense perjudici dels efectes de la prescripció.

Art. 45. Imputació de pagaments.- 1. Els deutes es presumeixen autònoms.

2.- El deutor de diferents deutes podrà, en realitzar el pagament, imputar-lo a aquell o aquells que lliurement determini.

3.- En els casos d'execució forçosa en què s'hagin acumulat diferents deutes del mateix obligat al pagament i no poguessin satisfer-se totalment, sense perjudici de les normes que estableix la prelación de determinats crèdits, el pagament s'aplicarà als deutes per ordre de major a menor antiguitat, determinada aquesta per la data de venciment del període voluntari per al pagament de cadascuna".

Els preceptes transcrits més amunt estableixen:

- El principi d'autonomia dels deutes de dret públic en general i especialment dels deutes tributaris.

- El principi de llibertat d'imputació de pagaments del deutor.

- L'institut de la imputació legal del pagament en el supòsit d'execució forçosa en què s'hagin acumulat diferents deutes del mateix subjecte i no poguessin satisfer-se totalment.

Ara bé, l'aplicació i interpretació de l'institut de la imputació legal planteja, almenys, els següents dubtes:

- Interpretació del terme "execució forçosa".

- Caràcter subsidiari o no de la imputació legal respecte a la imputació voluntària del deutor.

- Determinació del deute més antic.

- Subjectes a què es refereix l'acumulació de deutes tributaris.

- Possibilitat o no d'acumulació entre deutes tributaris i no tributaris, i funcionament de la imputació legal en aquests casos.

En relació amb aquestes qüestions, cal fer algunes observacions.

Així, pel que fa al que s'ha d'entendre per "execució forçosa", sembla massa restrictiu limitar la imputació legal als supòsits d'embargament i alienació que es produeixin en la via de constrenyiment, sigui quin sigui el fonament

d'aquesta figura (bé evitar la prescripció, bé limitar la discrecionalitat de l'administració); per la qual cosa resulta lògica la seva aplicació, fins i tot per via analògica, a tots els supòsits de pagament que es produeixin una vegada iniciada la via de constrenyiment.

En segon lloc, el caràcter subsidiari de la imputació legal respecte a la imputació voluntària del deutor deriva tant de la configuració constitucional del deure de contribuir –el corollari immediat del qual és el dret del ciutadà a pagar lliurement els seus impostos i l'obligació de l'administració a admetre el pagament sense cap limitació ni condició, havent fins i tot de facilitar-lo–, com del principi general de llibertat de pagaments que recull l'article 1172 del Codi civil.

Com ja ha assenyalat en una altra ocasió aquest Consell Tributari, aquest dret dels ciutadans es troba àmpliament reconegut en el nostre ordenament jurídic tributari sense més limitacions que les que imposa l'eficàcia del sistema, a saber: l'exigibilitat de la integritat del pagament dels deutes tributaris en període voluntari (arts. 62.1 LGT i 21.1 RGR) –limitació paral·lela a la que s'imposa a l'administració en la via de constrenyiment en establir l'obligatorietat de l'admissió de pagaments parcials (arts. 20.5 i 107.2 RGR)-; i la imputació legal de pagaments en el cas de deutes tributaris acumulats en la via de constrenyiment.

Tot això, independentment del fet que la inexistència de límits o condicions al dret dels ciutadans a pagar lliurement els seus impostos constitueixi una exigència objectiva de l'eficàcia de tot sistema tributari de masses, la base de funcionament del qual rau en la col·laboració ciutadana.

En tercer lloc, la determinació de l'antiguitat del crèdit “d'acord amb la data en què fou exigible” a què es refereix l'article 62.2 de la Llei general tributària coincideix essencialment amb la “data de venciment del període voluntari per al pagament” de cada deute de l'article 45.3 del Reglament general de recaptació.

I una cosa similar passa amb les referències al subjecte passiu de l'article 62.2 de la Llei general tributària i a l'obligat al pagament del Reglament general de recaptació (art. 45.3). La referència concreta al subjecte passiu de la Llei general tributària no impedeix la seva aplicació analògica als altres obligats tributaris, donat el fonament d'aquest institut, com vèiem anteriorment, i les regles generals de l'hermenèutica.

Pel que fa a la possibilitat o no d'acumular deutes de dret públic tributaris o no tributaris en la via de constrenyiment, el silenci de l'actual Reglament general de recaptació, aprovat per Reial Decret 1684/1990, de 20 de desembre, obliga a recórrer als criteris generals que regeixen l'acumulació d'expedients a la Llei 30/1992, d'aplicació subsidiària en matèria tributària.

Aquests criteris, que segons l'article 73 de la Llei 30/1992 són els “d'identitat substancial o íntima connexió”, resulten de difícil aplicació en el cas d'expedients relatius a deutes de dret públic però de diferent règim jurídic i diferent règim de prescripció, l'única connexió dels qual és la identitat del deutor i el fet d'estar incorregudes en constrenyiment. Sobretot si tenim en compte l'expressa limitació de l'acumulació en constrenyiment als deutes tributaris que feia l'antic Reglament general de recaptació de 1968 (art. 106), o en un altre terreny, els restrictius criteris que per a l'acumulació d'expedients utilitza el

Reglament de procediment de les reclamacions economicoadministratives de 1981 (arts. 48 i 49).

I això sense perjudici que l'acumulació de deutes tributaris i no tributaris d'un mateix subjecte podria suposar a més una dificultat afegida per aplicar la imputació legal de pagaments de l'article 62 de la Llei general tributària.

En definitiva, es podria considerar que el principi d'eficàcia administrativa que és subjacent al mecanisme de l'acumulació no resulta satisfet en el cas d'acumulació de multes de trànsit i deutes tributaris donat que el seu diferent règim jurídic, especialment en matèria de prescripció, influeix de forma important en el procediment de recaptació. Així mateix, la preferència en el cobrament de què gaudeixen els deutes tributaris respecte d'altres deutes de dret públic, especialment sancions, i que deriva del contrast entre els interessos públics protegits per ambdós instituts, tributs i sancions, donat el caràcter d'instruments recaptadors que tenen els tributs, i així com del superior rang de la Llei general tributària respecte al Reglament general de recaptació, obligaria a imputar els pagaments preferentment als deutes tributaris més antics, cosa que equivaldria a una certa desacumulació.

II.- Dictamen sobre diverses qüestions relatives a la tributació de la Compañía Telefónica i altres operadors de telecomunicacions.

1.- Qüestions plantejades.

a) El procediment per comprovar la facturació de la Compañía Telefónica a efectes de la quantia de la taxa per l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl de les vies públiques, tenint en compte la incomprensible disminució produïda el darrer any a Barcelona (-11%) en relació a la facturació total (-1%).

b) La Llei 15/1987, de 30 de juliol, de tributació de la Compañía Telefónica fou desenvolupada pel Reial Decret 1334/1998, de 4 de novembre. L'article 2 d'aquest Reial Decret estableix com a un dels components dels "ingressos bruts", els obtinguts pels serveis de telefonia mòbil. Tenint en compte que de la comparació de les dades declarades per la companyia amb les que figuren a les seves memòries es constata que la Compañía Telefónica no ha integrat els ingressos de la telefonia mòbil en les declaracions de la facturació a efectes de la compensació de l'1,9%, quin seria el millor procediment per recórrer les declaracions de Telefónica?

c) La subjecció al règim de tributació establert per la Llei 15/1987 de les empreses del Grupo ... a favor de les quals es va transmetre la concessió d'algun dels serveis establerts en el contracte de concessió entre l'Estat i la Compañía Telefónica de 26 de desembre de 1991.

d) La determinació de la quantia de la taxa en el cas d'altres operadors de telecomunicacions, tant si utilitzen la infraestructura pròpia com si utilitzen les línies d'un altre operador.

e) La possibilitat d'utilitzar en alguns casos el sistema general de l'art. 24.1 de la Llei 39/1988 per quantificar l'import de la taxa.

2.- Normativa reguladora.

La Llei 15/1987, de 30 de juliol, va establir el règim especial de tributació de la Compañía Telefónica Nacional de España, en substitució del contingut en el contracte celebrat per l'Estat amb aquesta companyia en virtut de l'autorització concedida per l'art. 3r de la Llei de 31 de desembre de 1945, aprovat per Decret de 31 d'octubre de 1946, el qual queda expressament derogat.

Aquesta Llei 15/1987 ha estat objecte de desenvolupament reglamentari pel Reial Decret 1334/1988, de 4 de novembre, i complementada per l'article 21.5 de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, en què es disposa que les referències a la Compañía Telefónica Nacional de España contingudes en aquestes normes "s'entendran realitzades a l'empresa del "Grupo ..." a la que en el seu cas li hagi estat o li sigui transmesa la concessió per a la prestació dels serveis de telecomunicació establerts en el contracte de concessió entre l'Estat i Telefónica de data 26 de desembre de 1991", i queden "sotmeses al règim general dels tributs locals" les restants empreses del grup, inclosa ... S.A.

Aquest contracte, "regulador de la concessió per a la prestació dels serveis finals i portadors entre l'administració de l'Estat i Telefónica de España, Sociedad Anónima", fou publicat al BOE de 23 de gener de 1992 per resolució del Sots-secretari del Ministeri d'Obres Públiques i Transports de data 14 de gener de 1992.

La clàusula tercera d'aquest contracte enumera els serveis finals i portadors de telecomunicació, la gestió en règim de monopoli dels quals s'atorga a ... sense perjudici de la seva adaptació a la normativa comunitària o, en el seu cas, la legislació espanyola, i està expressament previst a la clàusula tretzena del mateix "la cessió total o parcial del contracte" prèvia autorització del Govern, de conformitat amb l'art. 234 del Reglament de contractes de l'Estat, així com la possibilitat que el concessionari que ha de dur la gestió del servei en forma total i directa pugui, de conformitat amb l'art. 82 de la Llei de Contractes de l'Estat, "concertar amb tercers la gestió de prestacions accessòries, i aquells quedaran obligats davant del concessionari principal, únic responsable davant l'administració de la prestació del servei", subcontractes que hauran de ser autoritzats, en el seu cas, pel delegat del Govern.

Finalment, per resolució de 10 de maig de 1999 de la Secretaria General de Comunicacions, el BOE de 26 de maig de 1999 va publicar l'acord del Consell de Ministres de 18 de desembre de 1998, que autoritza S.A. (abans ... S.A.), a cedir els títols que habiliten per a la prestació dels serveis de telecomunicacions bàsiques a la seva companyia filial ... S.A., dins del procés de reestructuració organitzativa que deriva del nou context liberalitzat, caracteritzat per la creixent diversificació dels serveis de telecomunicacions i dels operadors especialitzats en la seva prestació.

3.- Règim tributari especial.

El règim tributari especial de la Compañía Telefónica Nacional de España, establert per la Llei 15/1987 i disposicions de desenvolupament, va quedar limitat a partir de l'esmentada Llei al manteniment d'una exacció substitutòria dels deutes per tributs locals, excloses la contribució territorial urbana i la contribució territorial rústica i pecuària, que corresponguessin a aquesta companyia, consistent en un 1,9% dels ingressos bruts procedents de la facturació que obtingui a cada terme municipal, i en un 0,1 per 100 dels que obtingui a cada demarcació provincial, respectivament, de periodicitat anual, i que "serà satisfeta trimestralment per la Compañía Telefónica Nacional de España als Ajuntaments i Diputacions Provincials en la forma que reglamentàriament es determini."

Aquesta compensació no podrà ser repercutida als usuaris dels serveis que presti la Compañía Telefónica Nacional de España, si bé el seu import tindrà la consideració de despesa necessària per a l'obtenció d'ingressos d'aquesta companyia (arts. 3, 4 i 5, Llei 15/1987). Els percentatges de la compensació podran ser modificats anualment per la Llei de pressupostos generals de l'Estat (disposició addicional 2a, Llei 15/1987), i l'exacció "tindrà efectes automàticament a tot el territori nacional i respecte a la totalitat d'entitats locals, sense necessitat que aquestes adoptin cap acord ni aprovin la corresponent ordenança fiscal" (disposició addicional 7a, Llei 15/1987).

La base d'aquesta exacció es regula a l'art. 2n del Reial Decret 1334/1988, de 4 de novembre, que enumera els conceptes que integren els "ingressos bruts procedents de la facturació que obtingui (la companyia) a cada terme municipal (o) demarcació provincial" a què es refereix l'article 4 de la Llei, i que aquí es denominen "ingressos bruts d'explotació".

La liquidació i pagament d'aquesta exacció és objecte de regulació a l'article 3r d'aquesta norma reglamentària, que atribueix la competència per al cobrament a la Caixa de la Direcció General del Tresor i Política Financera (art. 3r, apartat 5, RD 1334/1988), i que reserva "als serveis competents del Ministeri d'Economia i Hisenda...la comprovació i inspecció de tots els elements que es regulen en el present Reial Decret en ordre a la quantificació i pagament de la compensació a què es refereix l'article 1r".

4.- Procediment de comprovació.

Deixant al marge qualsevol tipus de consideracions respecte a la coherència i viabilitat de la pervivència del règim tributari especial a què s'ha fet referència, convé assenyalar:

En primer lloc, que l'exacció compensatòria de la Llei 15/1987 no només substitueix la taxa per aprofitament del vol, sòl o subsòl del domini públic, que actualment regula l'art. 24 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, sinó també els restants tributs locals exclosos l'impost sobre béns immobles (abans contribucions territorials urbana i rústica i pecuària).

En segon lloc, que aquesta exacció constitueix un tribut de titularitat local, "que serà satisfet trimestralment per la Compañía Telefónica Nacional de

Espanya als Ajuntaments i Diputacions Provincials en la forma que reglamentàriament es determini" (art. 4, Llei 15/1987), sense necessitat que aquests adoptin cap acord ni aprovin la corresponent ordenança fiscal (disposició addicional 7a, Llei 15/1987).

Ara bé, la forma en què s'ha regulat reglamentàriament la "satisfacció" trimestral d'aquesta compensació "per la Compañía Telefónica Nacional de España als Ajuntaments i Diputacions", consisteix en la prèvia centralització d'aquests ingressos, a realitzar mitjançant l'autoliquidació corresponent, a la Caixa de la Direcció General del Tresor i Política Financera, i posterior distribució a càrrec de la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials (art. 3r, apartats 5 i 6, Reial Decret 1334/1988). Regulació que implica una atribució indirecta de la titularitat de la gestió d'aquest tribut local per via reglamentària a l'administració de l'Estat.

Coherent amb aquest plantejament, la disposició addicional 5a del mateix Reial Decret 1334/1988 estableix que la comprovació i inspecció de l'esmentada compensació serà duta a terme "pels serveis competents del Ministeri d'Economia i Hisenda".

En aquest sentit, és necessari assenyalar abans de res que resulta irregular o almenys dubtosa l'atribució a l'Estat per via reglamentària de la gestió, recaptació, comprovació i inspecció d'un tribut o exacció compensatòria de titularitat local. Aquestes facultats corresponen en principi als ens locals perquè així ho estableix l'article 133 de la Constitució, que reconeix el poder tributari local, a menys que una llei de l'Estat estableixi el contrari com succeeix en els casos de gestió compartida (impost sobre béns immobles i impost sobre activitats econòmiques). I així es desprèn també amb caràcter general dels articles 12 i 7 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals. Per tant, s'hauria d'entendre en aquest cas que l'Estat actua en aquesta matèria per compte dels ens locals, autèntics titulars de les potestats de gestió, recaptació, comprovació i inspecció.

En conseqüència, la posició dels Ajuntaments, titulars dels tributs el règim especial dels quals es regula en aquestes normes i la gestió dels quals es reserva l'Estat per via reglamentària, sempre i quan aquesta reserva sigui considerada conforme als principis de legalitat tributària i d'autonomia local, és com a mínim la de titulars d'un interès legítim en relació amb aquest procediment, donada la seva doble condició de titulars jurídics del tribut objecte de comprovació i destinataris finals de les quantitats recaptades.

Així, doncs, els Ajuntaments ostenten a l'esmentat procediment la condició d'interessats, en el sentit de l'article 31.1, lletres b) i c), de la Llei 30/1992, sense que per a això sigui obstacle la seva condició d'ens públic, o el que es disposa a la disposició addicional 5a de la Llei 30/1992, que només es refereix a les normes procedimentals i no impedeix l'aplicació supletòria de la Llei 30/1992 en l'àmbit tributari.

Els Ajuntaments podran, per tant, instar de l'administració de l'Estat els respectius procediments i intervenir-hi, presentant-s'hi personalment i sol·licitant que se'ls doni compte del seu estat i tramitació.

Conseqüentment, com a destinataris de l'autoliquidació tributària de referència, els Ajuntaments podran instar de l'administració de l'Estat la

comprovació d'aquesta autoliquidació. Aquesta comprovació tindrà caràcter preceptiu, si s'entén que l'administració estatal actua en aquesta matèria per compte dels ens locals, i determinarà la responsabilitat de l'administració de l'Estat si la sol·licitud de l'ens local es troba suficientment motivada. En qualsevol cas, l'actuació de l'administració de l'Estat serà revisable en via contenciosa administrativa.

Tot això, sense perjudici dels drets dels Ajuntaments i Diputacions Provincials respecte als actes administratius en què es materialitzi el lliurament dels fons procedents de l'exacció esmentada.

5.- Tributació de les empreses del Grupo ...

El règim especial establert per la Llei 15/1987 per a la Compañía Telefónica Nacional de España, avui ... S.A. i abans ... S.A., resulta aplicable, segons l'article 21.5 de la Llei 50/1998, a "l'empresa del Grupo ... a què en el seu cas hagi estat transmesa la concessió per a la prestació dels serveis de telecomunicació establerts en el contracte de concessió entre l'Estat i ... de 28 de desembre de 1991. En aquest cas, la compensació anual prevista a l'article 4 de l'esmentada Llei 15/1987 tindrà com a base els ingressos procedents de la facturació de l'esmentada empresa; les restants empreses del grup, inclosa ... S.A., queden sotmeses al règim general dels tributs locals".

En conseqüència, aquest precepte uneix la titularitat de la concessió de 1991 amb l'aplicació del règim especial previst a la Llei 15/1987, de manera anàloga al que passava amb anterioritat a l'esmentada Llei, on el règim especial no apareix directament vinculat a la concessió administrativa.

Per tant, l'aplicació de l'esmentat règim especial exigeix l'anàlisi de l'esmentat contracte de concessió i de la seva evolució posterior, ja que la seva clàusula 13a preveu expressament la possible cessió total o parcial del contracte, segons s'ha indicat anteriorment, prèvia autorització del Govern, de conformitat amb l'art. 234 del Reglament de contractes de l'Estat. Cessió parcial que ja ha estat autoritzada per acord del Consell de Ministres de 18 de desembre de 1998 a favor de ... S.A., empresa filial de ... S.A., a qui es concedeixen els títols que habiliten per a la prestació dels serveis de telecomunicacions bàsiques. És evident, doncs, que el règim especial de la Llei 15/1987 resulta aplicable en principi tant a ... S.A. com en el seu moment a ... S.A.. No així a les restants empreses del grup, a menys que efectivament tinguin cedida total o parcialment la concessió.

El contracte de concessió de 1991 preveu també la possibilitat que el "concessionari principal" pugui concertar amb tercers la gestió de prestacions accessòries, quedant aquells obligats davant del concessionari principal, únic responsable davant de l'administració de la prestació del servei", prèvia autorització, en el seu cas, del delegat del Govern, de conformitat amb l'art. 82 de la Llei de contractes de l'Estat.

En aquests casos, no obstant l'equívoc que produeix la referència al concessionari com a "concessionari principal", entenem que no es dona una transmissió total o parcial de la concessió, per la qual cosa l'esmentat règim

especial no resulta aplicable als tercers subcontractistes, en la mesura en què només es refereix a prestacions accessòries i es té previst un diferent règim d'autorització.

Finalment, pel que fa a la base de l'exacció compensatòria prevista a la Llei 15/1987, l'art. 2 del Reial Decret 1334/1988, de 4 de novembre, inclou entre els "ingressos bruts d'explotació" procedents de la facturació de ... els obtinguts per "serveis mòbils, terrestres i marítims" (art. 2n.1 lletra c), serveis que apareixen, també, inclosos dins de l'enumeració de "serveis concedits" que comprèn la clàusula 3a del contracte de concessió de 1991. En conseqüència, no existeix al nostre parer cap fonament jurídic per excloure aquests ingressos de la base de càlcul de l'exacció compensatòria que regula la Llei 15/1987.

6.- Tributació d'altres operadors de telecomunicacions.

La resta dels operadors de telecomunicacions, és a dir, la seva totalitat a excepció de les empreses del Grupo ... titulars de la concessió de 1991 en els termes que acaben de ser exposats, queden també subjectes al règim fiscal general que regula la Llei 39/1998, donada la manca de disposicions específiques que excepcionin o modifiquin aquest règim general.

Aquest règim general suposa la subjecció a la taxa prevista a l'article 24.2 de la Llei 39/1988 en la mesura en què les empreses afectades compleixin els requisits que s'hi indiquen, és a dir, que l'aprofitament especial del sòl, subsòl o vol de les vies públiques municipals es produeixi a favor d'empreses explotadores de serveis de subministres que afecten la generalitat o a una part important del veïnat.

Aquest aprofitament especial es produeix al nostre parer amb independència que l'empresa subministradora sigui o no propietària de la xarxa a través de la qual es realitza el subministrament, contràriament al que entén la Subdirecció General de Tributs Locals (consulta d'1 de febrer de 2000, en què es recull la línia assentada en consultes anteriors).

En primer lloc, perquè exigir la propietat de la xarxa significa afegir un requisit no previst a la Llei, cosa que vulnera el principi de legalitat tributària; i en segon lloc, tot i que no menys important, perquè l'aprofitament especial que es grava no és qualsevol ocupació de sòl públic, sinó el que té lloc per prestació d'un servei de subministrament a través del sòl públic, i és inescindible de l'existència d'aquest subministrament. Així ho confirma el fet que la base de quantificació d'aquest aprofitament sigui la facturació de l'empresa subministradora, facturació que constitueix la mesura de la utilitat derivada de l'aprofitament especial i que al·ludeix directament a la intensitat de l'ús.

Certament, com reconeix l'administració de l'Estat a les consultes abans esmentades, la regulació d'aquesta taxa a la Llei 39/1988 procedeix d'un context jurídic i econòmic molt diferent de l'actual, i probablement seria convenient la seva revisió per evitar excessos de gravamen, regular situacions intermèdies no previstes i, en definitiva, augmentar la seguretat jurídica. Però aquesta reflexió no modifica la vigència ni impedeix l'aplicació actual de la norma. Cal recordar, a

més, que no és la situació de monopoli la que està a l'origen d'aquest precepte, sinó la complexitat de gestió de la taxa de què es tracta.

7.- El recurs a l'article 24.1, paràgraf tercer, de la Llei 39/1988.

L'article 24.1, paràgraf primer, de la Llei 39/1988 constitueix el règim general de comuna aplicació a la taxa per ocupació del domini públic local, que només és aplicable en defecte del fet que procedeixi utilitzar el règim especial previst al paràgraf tercer d'aquest article 24.1. Per tant, les empreses subministradores de serveis només estaran subjectes a aquest règim general o comú en la mesura en què no compleixin els requisits, especialment el d'afectar a la totalitat o a la majoria del veïnat, que estableix l'art. 24.1, paràgraf tercer.

Ambdós règims són alternatius i incompatibles entre si, però no tenen caràcter opcional ni per als administrats ni per a l'administració, i la seva procedència està degudament regulada a la Llei 39/1988, sense perjudici de l'existència d'un fonament jurídic comú, a saber, l'ocupació efectiva del domini públic local, ocupació que equival a la prestació efectiva en el cas de les taxes per prestació de serveis, i que en el cas de les empreses explotadores de subministraments es produeix, com s'ha indicat anteriorment, per la realització del subministrament a través del domini públic local".

III.- Els altres dos dictàmens es referien al projecte d'ordenances fiscals per a 2001 i a l'aplicació de l'IVA a les operacions i despeses facturades per l'Ajuntament en relació amb el conveni de col·laboració amb l'Autoritat Portuària en matèria de prevenció i extinció d'incendis i salvament, en el que es va entendre que les factures acreditades com a resultat de les operacions dutes a terme en relació amb el conveni esmentat no poden considerar-se subjectes a taxes i, en canvi, sí que estan subjectes a tributació per l'impost sobre el valor afegit.