



INFORME SOBRE LA FISCALIDAD MUNICIPAL EN CATALUÑA

OCTUBRE 2019

SÍNDIC

EL DEFENSOR
DE LES
PERSONES

INFORME SOBRE LA FISCALIDAD MUNICIPAL EN CATALUÑA

SÍNDIC

EL DEFENSOR
DE LES
PERSONES

Síndic de Greuges de Catalunya

1ª edición: Julio 2019

Informe sobre la fiscalidad municipal en Catalunya. Octubre 2019

Maquetación: Síndic de Greuges

Foto de portada: Pixabay

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL	9
2.1. Principio de autonomía local y suficiencia financiera	9
2.2. Potestad tributaria municipal y principio de reserva de ley	9
2.3. Regulación de los tributos locales	10
3. LOS TRIBUTOS LOCALES	13
3.1. Datos destacados de las quejas presentadas	13
3.2. Algunos datos de recaudación	15
3.3. Impuestos locales	16
3.3.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	
3.3.2. Impuesto sobre actividades económicas	
3.3.3. Impuesto de vehículos de tracción mecánica	
3.3.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	
3.3.5. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	
3.4. Tasas	26
3.4.1. Tasa por la prestación de servicios públicos y actividades administrativas	
3.4.2. Tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público	
3.5. Contribuciones especiales	31
4. BENEFICIOS FISCALES	35
5. ORDENANZAS FISCALES	39
6. APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	41
6.1. Información y asistencia tributaria	41
6.2. Gestión tributaria	42
6.3. Recaudación tributaria	43
6.4. Delegación tributaria	46
7. REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA	47
8. BUENAS PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS	49
9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	51

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AO	Actuación de oficio
Art.	Artículo
CEAL	Carta Europea de Autonomía Local
CE	Constitución Española
TRLMRLC	Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
IAE	Impuesto sobre actividades económicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
ICIO	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
IVTM	Impuesto de vehículos de tracción mecánica
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TRLDPD	Real Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley general de derechos de las personas con discapacidad y su inclusión social
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
RGR	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vías administrativa
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGGI	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

Tanto la Constitución como el Estatuto de Autonomía establecen un orden político y económico sobre la base del estado social que propugna como valores superiores del ordenamiento jurídico la justicia y la igualdad, entre otros.

Este modelo de estado conlleva la responsabilidad de los poderes públicos de asegurar que el ejercicio de los derechos es real y efectivo, otorgar protección en diferentes ámbitos, garantizar una calidad de vida y un bienestar social digno, y crear las condiciones para facilitar la participación de toda la ciudadanía en la vida política, económica, cultural y social.

Para posibilitarlo, es precisa la provisión pública de una serie de servicios sociales y bienes públicos de calidad y suficientes, la adopción de políticas públicas proteccionistas e intervencionistas, y la redistribución de la riqueza mediante la cual pueda conseguirse una sociedad más justa y equitativa que permita compensar las desigualdades existentes.

Es en el marco descrito en que se incardina el sistema fiscal, no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento para obtener los recursos necesarios para hacer

frente al gasto público que genera el estado social y de bienestar, y como un instrumento de redistribución de la riqueza¹ y de estabilidad económica. A tal fin, la Constitución establece el deber de la ciudadanía de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el ámbito local, los municipios, para la gestión de sus intereses y dentro de sus competencias, pueden promover todo tipo de actividades y prestar todos los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal. Deben prestar, como mínimo, los servicios que enumera la normativa de régimen local² como obligatorios. Todo ello de acuerdo con los principios de autonomía local y suficiencia financiera, razón por la que están dotados de potestades que les permitan generar los recursos financieros, obtenidos en gran medida a través de los tributos propios.

Este informe se circunscribe al sistema fiscal local, desde la vertiente del ingreso, y tiene como objetivo analizar la diversa problemática en torno a la tributación local, puesta de manifiesto a través de las quejas presentadas ante el Síndic de Greuges por las personas contribuyentes, a fin de proteger y defender sus derechos y contribuir a la consecución de una fiscalidad más justa.

¹ Artículos 40 de la Constitución y 45 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

² Artículos 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y 67 del Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña.

2. EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL

2.1. PRINCIPIO DE AUTONOMÍA LOCAL Y SUFICIENCIA FINANCIERA

La Carta Europea de Autonomía local (CEAL), aprobada en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985, define la autonomía local como el derecho y la capacidad efectiva de los entes locales de ordenar y de gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, de acuerdo con la propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes. De acuerdo con esta autonomía, los entes locales tienen plena libertad para ejercer sus competencias, que normalmente deben ser plenas y completas, no pudiendo ser cuestionadas ni limitadas por otra autoridad central o regional, solo dentro del ámbito de la ley (art. 4).

Tanto la Constitución (art. 140) como el Estatuto de Autonomía de Cataluña (art. 84) garantizan la autonomía de los municipios para la gestión de sus intereses, en base a la cual deben ejercer las competencias propias sujetas solo a control de constitucionalidad y de legalidad.

Para hacerla efectiva, los municipios cuentan con potestad y autonomía financiera, que alcanza la vertiente de ingresos, presupuestaria y de gasto en la aplicación de sus recursos.³

Y se establece el principio de suficiencia financiera para garantizar un sistema de recursos suficientes con que financiar los servicios públicos. Concretamente, el artículo 142 CE dispone que las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas, y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y las comunidades autónomas.

Así pues, la Constitución vincula los medios económicos de que deben disponer las corporaciones locales, condicionándolos al ejercicio de las competencias y funciones que tienen atribuidas.

No obstante los principios de autonomía y suficiencia financiera, que son rectores de la hacienda municipal, son patentes las dificultades para obtener y asignar eficientemente y suficientemente los recursos para el sostenimiento de los servicios públicos y la consecución de las finalidades públicas locales.

De entre los diferentes obstáculos, cabe destacar, por un lado, la falta de concreción normativa en la atribución de competencias a los entes locales, hecho que se ha puesto de manifiesto en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, punto 27: “La Comisión considera imprescindible una clarificación del ámbito competencial de los entes locales, que debería partir del análisis de la situación actual, con el objetivo de identificar medidas que den respuesta a las posibles tensiones financieras existentes”.

Hay que tener en consideración que la Administración local es la más próxima a la ciudadanía y a la que se acude primeramente en búsqueda de bienes y servicios. La CEAL establece los principios de subsidiariedad y de proximidad, considerando que la existencia de entes locales investidos de competencias efectivas permite una administración eficaz y próxima a la ciudadanía, y propugnando que el ejercicio de las competencias públicas incumba, de forma general, preferiblemente a las autoridades más próximas a la ciudadanía (art. 4).

Por otra parte, la capacidad de los municipios para financiarse mediante la imposición de tributos propios es limitada. Está subordinada al principio de reserva de ley, a la organización territorial del Estado y al complejo sistema fiscal, y delimitada por el sistema de financiación de la Administración local.⁴

2.2. POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL Y PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El artículo 133 CE dispone que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, y faculta a las corporaciones

³ Artículo 218 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

⁴ Artículos 105 a 116 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

locales a establecer y exigir tributos, de conformidad con la Constitución y las leyes.

Mediante el artículo mencionado, la Constitución establece las bases del orden competencial en materia tributaria entre los diferentes niveles territoriales de la Administración. Reserva al Estado la potestad originaria para establecer tributos, que está limitada por la Constitución, otorgando a las corporaciones locales un poder tributario derivado, que debe ejercerse necesariamente en el marco de la Constitución y las leyes.

El artículo 133.2 CE también establece una reserva de ley desde la perspectiva del poder tributario, al señalar que el establecimiento de tributos solo puede hacerse por ley. A su vez, el artículo 31.3 CE concreta el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria cuando dispone que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público de acuerdo con la ley”.

El Tribunal Constitucional ha matizado que el ámbito de la reserva de ley no tiene carácter absoluto y no afecta a todos los elementos del tributo. Sí se exige que se regule mediante ley la creación ex novo del tributo, la descripción del hecho imponible y la determinación o modificación de los elementos esenciales que lo componen,⁵ que no se podrán dejar a la potestad reglamentaria.

El desarrollo legal de este principio constitucional está en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que concreta los elementos del tributo que deben regularse en todo caso por ley,⁶ y que, por tanto, quedan fuera de la potestad tributaria de los entes locales, que únicamente tienen reconocida la potestad reglamentaria, no legislativa.

La facultad de las corporaciones locales para establecer y exigir tributos es, pues, una potestad limitada y derivada, sujeta a la Constitución y a las leyes de aplicación en materia tributaria, y delimitada por las normas del régimen jurídico financiero contenidas, especialmente, en el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Al mismo tiempo, la falta de potestad legislativa circunscribe el poder tributario a la regulación, con rango reglamentario, de los elementos del tributo que no tienen la consideración de esenciales para su configuración, y en el alcance que les permita la ley, y en el desarrollo de aspectos materiales y formales del tributo y ciertas actuaciones de gestión.

A modo de ejemplo, la potestad tributaria de los municipios se concreta en el ejercicio de las potestades que les confiere la ley respecto al establecimiento o no de los tributos de exacción facultativa, la aplicación de los tipos impositivos dentro de los límites señalados, los incentivos fiscales, la creación de tasas y precios públicos de acuerdo con la ley, y el desarrollo reglamentario mediante las ordenanzas fiscales.

Estos límites del poder tributario de los entes locales condicionan la autonomía financiera y, consiguientemente, la autonomía local para decidir sobre sus políticas fiscales.

2.3. REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

De acuerdo con lo que expuesto anteriormente, el municipio debe ejercer la potestad tributaria y adecuar las actuaciones de gestión, recaudación e inspección a la Constitución, a las leyes reguladoras en materia tributaria y a las normas de desarrollo.

Las normas aplicables son, fundamentalmente, las siguientes:

Artículo 31 CE: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

⁵ SSTC 6/1983, 221/1992 y 185/1995.

⁶ Artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

- Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación

- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vías administrativa

- Ordenanzas fiscales

Cabe destacar que constitucionalmente se configura un sistema fiscal basado en el deber legal de toda la ciudadanía de contribuir

al sostenimiento de los gastos públicos; deber que no es absoluto, sino en función de la capacidad económica. Todo ello mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y de progresividad, que en ningún caso debe tener alcance confiscatorio. Al mismo tiempo, debe ser redistributivo como instrumento para luchar contra la desigualdad y conseguir una sociedad más justa y equitativa.

La Estructura de Derechos Humanos de Cataluña,⁷ en el marco de los trabajos de elaboración del Plan de derechos humanos de Cataluña, recoge el derecho a una fiscalidad justa,⁸ y describe los principios y las características por los que debe regirse el sistema fiscal a fin de garantizar el derecho a una fiscalidad justa. En síntesis, un sistema fiscal justo debe ser: solidario, basado en la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica, basado en la igualdad y equidad, progresivo, redistributivo, no confiscatorio, eficaz, participativo, accesible y transparente, basado en la cooperación y vocación de servicio, seguro jurídicamente, no arbitrario y ambiental.

En síntesis, un sistema fiscal justo debe ser un sistema fiscal basado en criterios de justicia y suficiencia, y se regirá por todo un conjunto de principios entre los que cabe destacar los de solidaridad, justicia, progresividad, capacidad redistributiva, igualdad y equidad, no confiscatoriedad, suficiencia, eficacia y eficiencia, participación, accesibilidad y transparencia, seguridad jurídica, no arbitrariedad y criterios medioambientales.

⁷ Creada en el año 2017 como la institución catalana de defensa y promoción de los derechos humanos y las libertades fundamentales, tiene el encargo de elaborar el primer Plan de derechos humanos de Cataluña.

⁸ Puede consultarse en la página web www.estructuradh.cat.

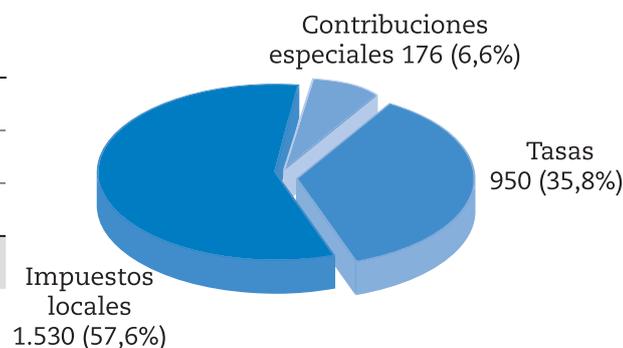
3. LOS TRIBUTOS LOCALES

3.1. DATOS DESTACADOS DE LAS QUEJAS PRESENTADAS

A continuación, se presentan los datos que se corresponden con las quejas presentadas ante el Síndic de Greuges en materia de tributos locales.

	N	%
■ Impuestos locales	1.530	57,6
■ Tasas	950	35,8
■ Contribuciones especiales	176	6,6
Total	2.656	100

Font: Elaboració pròpia



Del total de las 2.656 quejas presentadas, 1.530 se corresponden a impuestos; 950, a tasas, y 176 a contribuciones especiales.

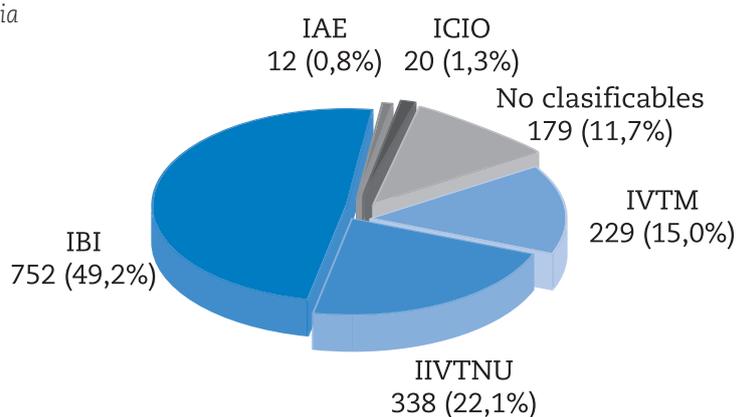
Impuestos locales

El impuesto local que ha sido objeto de más quejas ha sido el impuesto sobre bienes inmuebles, con 752 quejas, seguido del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, con 338 quejas. El impuesto de vehículos de tracción mecánica ha generado 229 quejas ante la institución.

En relación con las tasas, son mayoritarias las quejas presentadas por razón de la prestación de servicios y actividades administrativas.

	N	%
■ Impuesto sobre los bienes inmuebles	752	49,2
■ Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)	338	22,1
■ Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM)	229	15,0
■ Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)	20	1,3
■ Impuesto sobre actividades económicas (IAE)	12	0,8
■ No clasificables	179	11,7
Total	1.530	100,0

Font: Elaboració pròpia



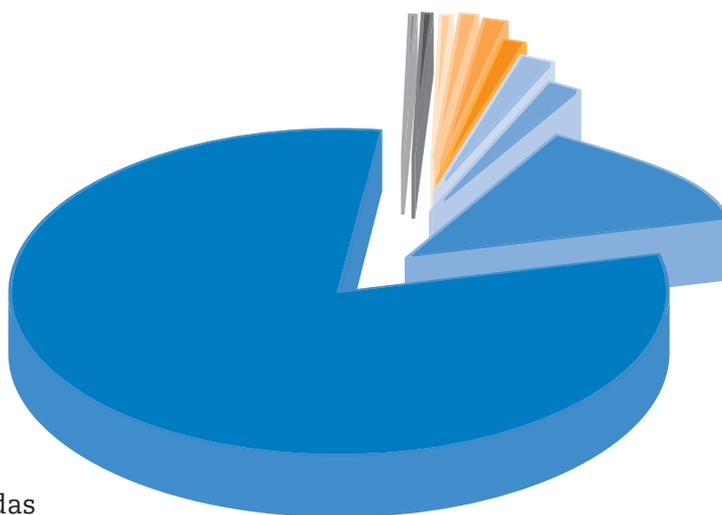
Administraciones afectadas

En relación con las administraciones afectadas, han sido mayoritarias las quejas tramitadas con ayuntamientos, seguidos de las diputaciones, si bien a menudo el Síndic ha debido dirigirse a ambas administraciones a la vez por la delegación de la gestión y recaudación tributaria.

	N	%
■ Ayuntamientos	2.453	80,9
■ Diputaciones	373	12,3
■ Consejos comarcales	53	1,7
■ Parlamento y Congreso de los Diputados	50	1,6
■ Entidades metropolitanas	35	1,2
■ Generalitat	34	1,1
■ Consorcios	23	0,8
■ Otros	6	0,2
■ Entidades municipales descentralizadas	3	0,1
■ Universidades	2	0,1
Total	3.032	100,0

Font: Elaboració pròpia

- Ayuntamientos
- Diputaciones
- Consejos comarcales
- Parlamento y Congreso de los Diputados
- Entidades metropolitanas
- Generalitat
- Consorcios
- Otros
- Entidades municipales descentralizadas
- Universidades

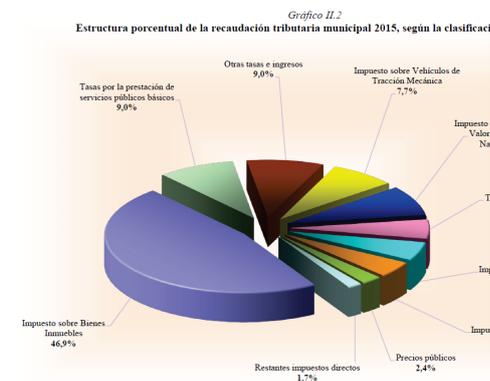


3.2. ALGUNOS DATOS DE RECAUDACIÓN

Hay que hacer referencia al libro *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2005-2015*,⁹ publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, que proporciona información estadística detallada sobre los ingresos tributarios del Estado, las comunidades autónomas y los entes locales, así como de la estructura y las magnitudes esenciales de los impuestos más relevantes.

En base a los datos que constan, la ciudadanía satisface los tributos de los entes locales, cuya recaudación fue de 40.924,8 millones de euros para el año 2015, con la siguiente estructura porcentual:

Estructura porcentual de la recaudación tributaria municipal. Ejercicio 2015



Fuente: *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2005-2015*, Ministerio de Hacienda y Función Pública

El impuesto sobre bienes inmuebles representa el recurso más importante de las haciendas locales (46,9%),¹⁰ seguido por la tasa por la prestación de servicios públicos básicos (9,0%), a la que debe añadirse la suma de otras tasas y precios públicos (16,8%). De éstas, el 5,4% corresponde a la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana representa el 8,4%; el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el 7,7%, y el impuesto sobre actividades económicas, el 5,2%.

Cabe destacar que el 55,3% del total de la recaudación municipal proviene de la

imposición sobre bienes inmuebles (IBI y IIVTNU) y el 25,8% del total de la recaudación municipal proviene de las tasas y los precios públicos, que son contraprestaciones pecuniarias que satisface la ciudadanía por la prestación de servicios públicos, la realización de actividades administrativas o el aprovechamiento especial del dominio público, de los que se beneficia de forma particular.

De estos, el 9,0% son tasas por la prestación de servicios públicos básicos, hecho que implica que la ciudadanía debe pagar para poder acceder a los bienes o servicios públicos que tienen el carácter de básicos. En estos casos, la capacidad económica se convierte en un factor excluyente que conlleva la inaccesibilidad para las economías más precarias.

En la facultad de imponer y exigir tributos, las administraciones deben tener en consideración la presión fiscal que soporta la ciudadanía en conjunto, derivadas de la imposición de tributos estatales, autonómicos y locales, así como la imposición indirecta, puesto que ambos inciden directamente en la renta disponible.

De acuerdo con los datos estadísticos,¹¹ existe una elevada presión fiscal en las rentas bajas y medias. La mayor parte de la recaudación total del sistema fiscal proviene del IRPF, el 41,83% en Cataluña. El impuesto sobre el valor añadido aporta el 30,83% del total de la recaudación en Cataluña.

En cuanto al tipo de imposición, el 51,3% lo es en concepto de imposición directa y el 47,2%, a través de impuestos indirectos.

La mayor parte de los ingresos del sistema fiscal es soportada por las personas físicas a través de los impuestos y las cotizaciones sociales. Sobre todo, las personas físicas que obtienen rentas del trabajo (sueldos y salarios, pensiones, prestaciones públicas de paro, familiares, dependencia, etc.). Además, son las consumidoras finales y, por tanto, soportan la totalidad del IVA y de los impuestos especiales a través del precio en los productos que comprende, impuestos que han aumentado considerablemente en los últimos años.

⁹ Es la última publicación.

¹⁰ En la mayoría de capitales, los ingresos por IBI representan más de un 60% de sus ingresos impositivos. Panorama de fiscalidad local 2018. REAF.

¹¹ Derecho a un sistema de fiscalidad justa, Estructura de Derechos Humanos en Cataluña.

En resumen, las rentas del trabajo soportan cerca del 70% de la carga fiscal y más del 80% de la imposición directa. Las familias aportaron el 83,74% de la recaudación total mediante el pago del IRPF, el IVA y los impuestos especiales en relación con el 2,4% de la recaudación que aportaron las grandes empresas. El esfuerzo fiscal¹² es mayor para las rentas bajas y medias que para las rentas altas.

Además, la presión fiscal de los hogares españoles ha aumentado durante los años de crisis económica. Entre los años 2009 a 2011 aumentó de un tipo efectivo del 19,5% al 22% (del 24% al 26% si se contabilizan las cotizaciones sociales), como consecuencia del incremento de impuestos. Los hogares más pobres soportan una presión fiscal del 30% y del 36%.¹³

3.3. IMPUESTOS LOCALES

3.3.1. Impuesto sobre bienes inmuebles (art. 60 a 77 TRLHL)

Es un tributo de carácter real, directo y obligatorio que tiene como hecho imponible la titularidad de los bienes inmuebles, rústicos, urbanos y de características especiales.

Representa el impuesto municipal más importante desde la perspectiva recaudatoria, siendo instrumentalizado por los ayuntamientos en función de sus necesidades presupuestarias, por el margen de regulación de que disponen, mediante la determinación de los tipos de gravamen dentro los límites fijados en el artículo 72 TRLHL, y la concreción de las bonificaciones potestativas.

Sin embargo, la configuración del impuesto conlleva que esté desconectado de la capacidad económica del sujeto pasivo. El método de cálculo de la cuota tributaria es rígido a partir del valor catastral, no existiendo modulación de la carga tributaria en función de la capacidad económica, de las circunstancias personales y/o familiares del sujeto pasivo, de las cargas sobre los inmuebles que hacen disminuir efectivamente su valor o de las deudas de que tenga que responder y que también son manifestación de la riqueza real.

Esta circunstancia ha sido puesta de manifiesto en las quejas presentadas en esta institución. Sobre todo, quejas presentadas por personas mayores, jubiladas o con escasa capacidad económica, que consideran que la cuota que deben satisfacer en concepto de IBI por su vivienda es excesiva y que no se corresponde con su situación económica financiera, de forma que tienen dificultades para hacer frente. El TRLHL no prevé bonificaciones en este sentido y los ayuntamientos tratan de darle solución a través de la concesión de subvenciones o ayudas.

Tampoco se modula la carga tributaria en función de la riqueza obtenida o puesta de manifiesto por razón de la titularidad del bien. A modo de ejemplo, tiene la misma tributación un inmueble destinado a vivienda habitual que otro destinado a uso turístico. A pesar de la posibilidad de los ayuntamientos de aplicar tipo de gravamen diferente en función de los usos¹⁴ no es una técnica muy utilizada. En opinión del Síndic, se pierde una oportunidad de hacer tributar más la riqueza y conseguir un sistema fiscal más equitativo y progresivo. Más allá, la progresividad puede verse reforzada aplicando diferentes tipos impositivo, dentro del amplio margen de discrecionalidad de que dispone el ayuntamiento.

En el mismo sentido, no se utiliza la facultad de exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota del IBI para los casos de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente,¹⁵ o se circunscribe a inmuebles titularidad de las entidades bancarias. Este es un instrumento fiscal de que disponen los entes locales para promover políticas públicas sociales en materia de vivienda.

El IBI también permite la introducción de criterios ambientales para favorecer la eficiencia energética de los inmuebles y la introducción de energías renovables. Actualmente, el TRLHL permite una bonificación potestativa de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para inmuebles que hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. Esta previsión es

¹² Porcentaje de los ingresos que una persona o un hogar destina al pago de impuestos.

¹³ Informe Oxfam Intermón núm. 35.

¹⁴ Art. 72.4 TRLH

¹⁵ Art. 72.4 TRLH

insuficiente para la consecución de objetivos de sostenibilidad ambiental.

Sin duda, las cuestiones que generan más controversia en torno al impuesto tienen relación con su carácter dual. El IBI es un impuesto de gestión compartida, puesto que el Estado es competente en la gestión catastral, la cual incide directamente en la gestión tributaria atribuida legalmente al ayuntamiento titular del impuesto. A pesar de la delimitación de competencias, la intensa interrelación existente en los tributos de gestión compartida, y la problemática que se deriva de la misma, conlleva realizar un tratamiento global. Puede sistematizarse de la forma siguiente:

a) La descripción catastral de los inmuebles: el valor catastral

Entre los diferentes elementos que componen la descripción catastral de los bienes inmuebles (art. 3 TRLCI), el valor catastral es la conexión más importante con el IBI, puesto que, de acuerdo con el artículo 65 TRLHL, la base imponible del impuesto está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determina, se notifica y es susceptible de impugnación de conformidad con lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Al mismo tiempo, resulta un elemento esencial del tributo en cuanto al cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, en tanto que es una medida de la capacidad económica grabada por el impuesto, puesta de manifiesto por la titularidad sobre un bien inmueble. Por este mismo motivo, su determinación debe llevarse a cabo en el seno de un procedimiento con todas las garantías.

El valor catastral es un procedimiento reglado al que son de aplicación los artículos 22 y siguientes del TRLCI y el Real Decreto 1020/1993, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. En aplicación del artículo 23.2 TRLCI y de la jurisprudencia dictada a este fin, el valor catastral de los bienes inmuebles no puede superar el valor de

mercado, siendo el coeficiente de referencia en el mercado RM de 0,5.

La falta de uniformidad en el territorio en la realización de ponencias de valores y la dilación temporal ha conllevado, en muchos casos, no alcanzar la finalidad de homogeneización y de referencia del valor catastral con el valor de mercado.

El valor catastral tiene el consiguiente reflejo en la cuota tributaria del IBI y la ciudadanía percibe a esta situación a través de diferencias de tributación para inmuebles con características similares o bien una tributación excesiva que no se corresponde con el valor de mercado del inmueble objeto de tributación, ya sea porque no se ha adaptado a la evolución del mercado inmobiliario, por la falta o deficiencia de infraestructuras o de servicios urbanísticos o cualquier otra discrepancia entre la realidad inmobiliaria y la catastral. Estas situaciones vulneran los principios constitucionales de igualdad, equidad tributaria y capacidad económica.¹⁶

Son numerosas las quejas recibidas por los motivos expuestos. Cabe destacar las que denuncian que la ponencia de valores en vigor se elaboró durante los años de máxima burbuja inmobiliaria y que no se han adecuados los valores catastrales al descenso del mercado inmobiliario, o la de los inmuebles situados en zonas con graves carencias urbanísticas sin que este hecho tenga el consiguiente reflejo en el valor catastral.

El Síndic ha considerado que las administraciones públicas deben ejercer la potestad tributaria de acuerdo con los principios constitucionales que informan nuestro sistema tributario y, en todo caso, deben garantizar que la presión fiscal que soporta la ciudadanía se ajusta a los principios de capacidad económica y de justicia tributaria.

La adecuación de la gestión tributaria del IBI al cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria hace necesaria la actualización de los valores catastrales¹⁷ para que se ajusten a la realidad inmobiliaria y a la evolución del mercado, siendo esto

¹⁶ Art. 31.1 CE

¹⁷ La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, modifica el artículo 32.2 TRLCI y dispone que la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio.

imprescindible en los municipios donde se han aprobado ponencias de valores durante los años de máximo valor inmobiliario. También es necesaria la correspondencia entre la valoración catastral y la realidad urbanística y del territorio. De lo contrario, los sujetos pasivos se verían obligados a asumir unas liquidaciones tributarias que gravan una riqueza inexistente porque se realiza sobre un valor catastral que no se ajusta a la realidad inmobiliaria.

Los ayuntamientos son los mejores concededores de la realidad de su territorio, por lo que deben tener una actitud proactiva a la hora de detectar diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, o posibles discrepancias entre la realidad urbanística, inmobiliaria y catastral, y, consiguientemente, llevar a cabo las actuaciones necesarias ante el Catastro Inmobiliario para efectuar los ajustes pertinentes.

Hay que recordar, además, el deber de colaboración establecido en el artículo 36 TRLCI, en base al cual los entes locales y el resto de administraciones actuantes deben suministrar a la Dirección General del Catastro información trascendente para el Catastro Inmobiliario relativa a la ordenación y gestión tributaria del IBI, y al planeamiento y gestión urbanística.

b) Fiscalidad del suelo urbanizable

Un tipo de queja específico proviene de titulares de suelo que ha sido clasificado por los instrumentos de planeamiento urbanísticos como suelo urbano o urbanizable, pero no se ha llevado a cabo el desarrollo urbanístico, ni siquiera se prevé a corto o medio plazo.

Los suelos mencionados se valoran a efectos catastrales como suelos de naturaleza urbana, valoración que tiene su reflejo en unas cuotas tributarias del IBI propias del suelo urbano. Los sujetos pasivos las consideran excesivas y totalmente alejadas de las características reales del suelo, no desarrollado.

A pesar de la modificación del artículo 7.2.b)¹⁸ TRLCI para adaptarlo a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de mayo de 2014, que resolvía un recurso de casación en interés de ley, solo se consideran a efectos catastrales como suelos de naturaleza rústica los suelos

urbanizables que no tengan aprobado el instrumento de planeamiento que contenga la ordenación detallada para su desarrollo.

No ampara los suelos que sí dispongan de instrumento de planeamiento que contenga la ordenación detallada, a pesar de la falta de desarrollo. El ejemplo paradigmático de esta situación se encuentra en los suelos que fueron incluidos en las áreas residenciales estratégicas.

El Síndic llevó a cabo la actuación de oficio AO 00111/2015, sobre el asunto expuesto, en relación al cual formuló las siguientes consideraciones:

1. Es necesario que los ayuntamientos suministren a la Dirección General del Catastro información sobre los suelos que están afectados por la modificación normativa y que, por tanto, les corresponde un cambio de naturaleza a efectos catastrales y una nueva valoración catastral, hecho que tendrá el consiguiente reflejo en las cuotas tributarias del IBI, más adecuadas a la realidad fáctica, física y urbanística del suelo objeto de tributación.

2. Es preciso realizar actuaciones de información y de difusión, con la finalidad de que los propietarios del suelo que se consideren afectados puedan iniciar las acciones pertinentes para una correcta valoración del suelo, en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo.

3. Es necesario que los ayuntamientos que elaboraron el POUM y clasificaron suelo para posibilitarlo el desarrollo urbanístico sobre unas previsiones de crecimiento actualmente inexistentes revisen el planeamiento con la finalidad de adaptarlo a la situación y la realidad económica y social actual, para que sea posible garantizar unos criterios de sostenibilidad coherente y una tributación adecuada a la realidad del suelo.

c) La coordinación, colaboración y cooperación entre el Catastro Inmobiliario y los ayuntamientos (u organismos que ejercen funciones de gestión catastral y/o tributaria)

Los artículos 36 y 37 TRLCI establecen el deber de colaboración y de intercambio de

¹⁸ Mediante la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto, de 8 de febrero, de 1946, y del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

información con transcendencia catastral. En relación con los ayuntamientos y entes públicos gestores, el artículo 69 RCI, en desarrollo del artículo 36.2 TRCI, impone al Catastro deberes específicos de información.

Son numerosas las quejas tramitadas en esta institución en que se observa una falta de adecuación de los datos catastrales a la realidad física o jurídica, motivada por la incorrecta información facilitada al Catastro por los ayuntamientos en ejercicio del deber de colaboración. Los titulares catastrales se ven obligados a asumir tanto la rectificación de los datos catastrales en que se produce una indebida carga de la prueba, como las consecuencias tributarias del error, puesto que su corrección tendrá efectos pro futuro.

Ante esta situación, el Síndic considera:

- Que los ayuntamientos deben revisar el intercambio de información con el Catastro, así como el contenido y la calidad de la información suministrada, a fin de detectar las deficiencias e introducir las mejoras oportunas.
- Que la ciudadanía no tiene el deber jurídico de soportar los perjuicios que le causa el error de la Administración. Por este motivo, las administraciones están obligadas a rectificar la información otorgada al Catastro y reparar a las personas los perjuicios causados.
- Si la existencia del error en los datos catastrales es debida a la información suministrada por las entidades obligadas al deber de colaboración, la fecha de efectos de la resolución catastral debe retrotraerse en el momento en que se produjo el error, no a la fecha de la enmienda.

d) La ciudadanía ante la rectificación de datos catastrales

A menudo cuando las personas manifiestan su desacuerdo a los ayuntamientos por el importe del IBI que deben satisfacer son dirigidas al Catastro Inmobiliario para que lo resuelvan a través del valor catastral. También es frecuente que sea a través de las liquidaciones tributarias que las personas contribuyentes se percatan o

sospechan que puede haber un error en los datos catastrales.

El carácter técnico de los procesos catastrales y el conjunto de conceptos, reglas y criterios que rigen la valoración de los bienes conlleva que las personas ignoren o no entiendan estos procesos. En consecuencia, tienen serias dificultades para impugnarlos, para conocer la causa de un fallo catastral o para detectar posibles discrepancias entre la realidad física y la descripción catastral que les permita su subsanación.

A su vez, el carácter técnico-jurídico y la complejidad de los documentos administrativos que conforman las ponencias de valores, y en que se establecen las bases o el método que se seguirá para la valoración catastral de las unidades urbanas del municipio, dificulta el ejercicio del derecho de defensa de las personas, que, para impugnar el valor catastral, se ven obligadas a acudir a profesionales técnicos y dictámenes periciales, con el coste que esto les representa. Así pues, el derecho de tutela judicial efectiva se ve altamente debilitado.

Ante esto, el Síndic considera oportuno la adopción de las siguientes medidas:

- Ampliar o detallar la información que contienen los documentos administrativos de asignación de valor catastral, tanto colectivos como individuales, a fin de dotar de más transparencia al procedimiento seguido, el conjunto de criterios, módulos y conceptos en base a los cuales se determina la valoración, y hacerlo comprensible para las personas.
- En aplicación del deber de información y asistencia establecida en el artículo 85 LGT, establecer protocolos de actuación para que las administraciones implicadas faciliten información suficiente y comprensible a las personas sobre los parámetros y criterios de acuerdo con los cuales se ha determinado el valor catastral, así como la dinámica de cálculo, con la finalidad de que les pueda ser útil para detectar fallos en los datos catastrales o discrepancias con la realidad física y, de esta forma, puedan ejercer su derecho de defensa con plenas garantías.

En este contexto, cabría señalar que, más allá de la delimitación del ámbito competencial entre gestión catastral y gestión tributaria, la interrelación es tan intensa que conlleva que los ayuntamientos alcancen un protagonismo especial en todas las fases de elaboración del tributo, e incluso en aquellas que revisten de naturaleza catastral, así como la información que se ofrece a los obligados tributarios y que aconseja la realización de actividades que, a pesar de que no estén expresamente establecidas en la ley, sí que son actuaciones que dan contenido al concepto de buena administración.

En este sentido, y dado que: el valor catastral forma la base imponible del IBI y otros tributos municipales; se configura como un elemento esencial del tributo; las entidades locales tienen atribuida la potestad tributaria y, consiguientemente, la deben ejercer con plena observancia de los principios constitucionales establecidos en el artículo 31 CE; los municipios tienen competencia exclusiva en materia de urbanismo; el deber de colaboración e información con el Catastro establecido en el artículo 36 TRCI; el ayuntamiento informa las ponencias de valores; la Administración tiene la función de tutela y defensa del interés general de las personas del municipio y al mismo tiempo es el presupuesto que legitima las potestades que tiene atribuidas; las dificultades insalvables que a menudo se encuentran las personas ante la complejidad técnica del tributo, y que el ayuntamiento es el máximo y más próximo observador de la realidad de su municipio, el Síndic considera:

- Que los titulares de la potestad tributaria deben ejercer amplias funciones de información, asistencia y colaboración respecto a las personas que les permita obtener información de los datos catastrales, ayudarles a aclarar las dudas en relación a éstas y la aplicación de los tributos, y ofrecerles asistencia para que puedan llevar a cabo las acciones que en derecho les correspondan para conseguir la concordancia entre la realidad física y la catastral que defienden.
- Que las administraciones tributarias deben tener un papel proactivo ante la detección de fallos catastrales que se ponen de manifiesto a través de una liquidación tributaria o con la observancia del territorio

y, a este fin, deben iniciar o informar de los procedimientos pertinentes para efectuar una rectificación y evitar una actitud pasiva cuando se evidencia el error.

e) La devolución de ingresos indebidos del IBI derivado de la rectificación de datos catastrales

El Síndic llevó a cabo una actuación de oficio relativa a la solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes al IBI y al IIVTNU, como consecuencia de la rectificación del valor catastral (AO 4740/2013).

Las administraciones tributarias desestiman las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, en base a que la efectividad del nuevo valor catastral, a efectos fiscales, será de aplicación a partir del ejercicio fiscal siguiente a la fecha en que se otorga efectos a la resolución emitida por el Catastro. Normalmente, el Catastro procede a la rectificación de los datos mediante el procedimiento de enmienda de discrepancias y la resolución que dicta tiene efectos desde el día siguiente en que se acuerda.

El Síndic considera, por un lado, que la rectificación de los datos catastrales, cuando la causa es un error material, de hecho o aritmético, debe realizarse siguiendo los procedimientos especiales de revisión, como el de rectificación de errores y el de revocación, establecidos en los artículos 220 y 219 del LGT, que retrotraen la efectividad de la resolución al momento en que se produjo el error; y no mediante el procedimiento de subsanación de discrepancias establecidas en el artículo 18 del TRLCI, que tiene efectos del día siguiente de la fecha de la resolución.

Por otra parte, considera que cuando la Administración efectúa la rectificación del valor catastral como consecuencia de un error de hecho, material o aritmético, no puede tenerse en consideración el valor catastral erróneo en las liquidaciones tributarias, sino que el valor catastral modo en base a los datos correctos de las fincas debe retrotraerse a las liquidaciones tributarias emitidas y no prescritas.

Las consideraciones efectuadas por el Síndic se fundamentan jurídicamente en sentencias dictadas por la Sala Contencioso-administrativa, sección 1ª, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. A este fin,

sugiere que se realicen las modificaciones legislativas pertinentes para que el TRLCI y el TRLHL recojan de forma expresa la utilización de los procedimientos de rectificación de errores en ciertos supuestos de rectificación de datos catastrales y el otorgamiento de eficacia retroactiva a las resoluciones catastrales, a efectos de IBI, ante ciertos supuestos de errores catastrales. En su defecto, es necesario que las administraciones implicadas elaboren documentos con carácter vinculante que recojan los supuestos de errores catastrales, ante los cuales debería seguirse un procedimiento de rectificación catastral u otro y rectificar retroactivamente las liquidaciones tributarias.

3.3.2. Impuesto sobre actividades económicas (art. 78 a 91 TRLHL)

Es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un local determinado y se encuentren especificadas o no en la tarifa del impuesto.

Están exentas, entre otros, las personas físicas, los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, las entidades del artículo 35.4 LGT que tengan un importe limpio de la cifra de negocios inferiores a 1.000.000 euros. También están exentos los sujetos que inicien una actividad durante los dos primeros períodos impositivos en que realicen esta actividad.

Dadas las exenciones mencionadas y las personas que resultan obligadas al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del tributo, no hay un número representativo de quejas que muestren problemas de carácter general en cuanto a la aplicación del tributo.

No obstante, el Síndic ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la problemática que genera el IAE en relación con la actividad de comercialización de energía eléctrica. Las tarifas del impuesto no prevén la posibilidad de que haya una actividad de venta de energía eléctrica independiente de la producción, dado que el sistema de clasificación de las actividades de producción, distribución y transporte de energía eléctrica vigente en las tarifas responde al sistema anterior a la

aprobación de la normativa liberalizadora y reguladora del sector eléctrico, a pesar de los años que han pasado desde la modificación del sistema.

Además, la interpretación que hace la Dirección General de tributos conlleva que las comercializadoras deban darse de alta en el IAE y satisfacer la cuota en todos los municipios en los que desarrollen la actividad, aunque solo tengan un cliente.

Esta situación puede suponer un límite a la actividad de comercialización, puede vulnerar el principio de capacidad económica, afecta al principio de seguridad jurídica y los derechos de las personas consumidoras y usuarias.

El Síndic considera que una fiscalidad adecuada para las empresas comercializadoras de electricidad contribuye a que el precio de suministro de energía eléctrica sea cuanto más competitivo mejor en beneficio de las personas consumidoras. Por este motivo, ha sugerido:

- Que se emprendan las actuaciones oportunas para que se lleve a cabo una modificación legislativa que incorpore un epígrafe de la tarifa del IAE para clasificar de forma específica la actividad de comercialización de electricidad.

- Mientras no se apruebe la modificación legislativa, que se valore que la Dirección General de Tributos emita una resolución por la que se interprete clasificar, provisionalmente, la comercialización de energía en el epígrafe correspondiente a la actividad de distribución, o a una actividad que pueda entenderse de naturaleza asimilable que tenga establecida una cuota nacional, teniendo en cuenta el principio de capacidad económica, y con el fin de favorecer la competencia en el sector en beneficio de las personas consumidoras.

3.3.3. Impuesto de vehículos de tracción mecánica (art. 92 a 103 TRLHL)

Es el último impuesto de carácter obligatorio. Es un tributo directo que graba la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría. El artículo 92.2 especifica que se considera vehículo apto para la circulación el que haya estado matriculado en los registros públicos

correspondientes y mientras no haya sido dado de baja. A su vez, el artículo 94 TRLHL establece que son sujetos pasivos del impuesto las personas a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

La configuración del hecho imponible y la determinación del sujeto pasivo generan conflictividad en relación con el impuesto, en tanto que la inscripción y titularidad del vehículo en los datos de la Prefectura Provincial de Tráfico determina la obligación del impuesto a cargo del titular registral, por imperativo legal. Se establece una presunción *iuris et de iure* que no admite prueba en contrario en cuanto a la titularidad y la circulación del vehículo. Así ha sido confirmado por jurisprudencia mayoritaria,¹⁹ si bien ha admitido en alguna ocasión la tributación en función de la titularidad real y la inexistencia del vehículo por robo o desguace.²⁰

Esta postura formalista de la Administración conlleva atribuir una capacidad económica inexistente al titular registral, contraria al principio constitucional y al de justicia tributaria cuando no se ajusta a la titularidad real. A los efectos del impuesto, sería necesario admitir la titularidad y existencia real del vehículo, más allá de la formal, y poder acreditarlas mediante la aportación de cualquier elemento de prueba válida en derecho.

Dado que es un motivo frecuente de queja de la ciudadanía, y que, al mismo tiempo, a menudo se exponen dificultades en el registro de vehículo para efectuar inscripciones o anotar incidencias, el Síndic ha tramitado la actuación de oficio AO 00008/2019, sobre el impuesto de vehículos en los casos de sustracción, robo o pérdida del vehículo, a fin de analizar las actuaciones de las administraciones implicadas de cara a garantizar los derechos de los titulares de los vehículos.

El número más significativo de quejas versan sobre la exención de los vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, tanto si son conducidos por la persona con discapacidad como los destinados a su transporte, establecida en el artículo 93.1.e) TRLHL. Es una exención de carácter rogatorio,

que deben solicitar las personas interesadas de forma expresa, con la acreditación de la condición de persona con discapacidad, y justificar el destino del vehículo en los términos que establezca la ordenanza fiscal correspondiente.

El artículo 93.1 y 2 TRLHL dispone que, a los efectos del impuesto, se consideran personas con discapacidad las que tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33%. La acreditación se efectúa mediante el certificado de discapacidad emitida por el órgano competente. Corresponde a la Generalitat de Cataluña, a través de la Dirección General de Protección Social del Departamento de Trabajo, Asuntos Sociales y Familias.

El Síndic ha efectuado diferentes actuaciones sobre el derecho a disfrutar la exención del impuesto para las personas con discapacidad.²¹ Cabe destacar que los talleres monográficos de trabajo que se realizaron bajo el epígrafe “Fiscalidad de las personas con discapacidad”, en las XXVIII Jornadas de Coordinación de Defensores del Pueblo, que tuvieron lugar en octubre de 2013 con el título “La adaptación del ordenamiento jurídico español y de las comunidades autónomas a la Convención sobre derechos de las personas con discapacidad. Políticas de bienestar social”, cuyo objetivo era, entre otros, formular las propuestas de modificación legislativa pertinentes.

En fecha 4 de diciembre de 2013 entró en vigor el Real Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley general de derechos de las personas con discapacidad y su inclusión social, que considera a todas los efectos a las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión por incapacidad permanente en grado de total, absoluto o gran discapacidad, así como a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

El nuevo régimen legal conlleva poder acreditar la situación de discapacidad con la resolución

¹⁹ Sentencias TSJ Andalucía de 19 de enero de 1998 y 1 febrero de 1999; TSJ País Vasco de 20 de septiembre de 1994 y 18 septiembre de 1995, entre muchas otros.

²⁰ Sentencias TSJ Extremadura de 17 de marzo de 1999; TSJ Cataluña de 4 de octubre de 2000.

²¹ AO 01541/2011: Aplicación al ámbito tributario de la asimilación legal de la condición de persona con discapacidad establecida en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. Homogeneización del concepto fiscal de situación de discapacidad y su acreditación.

de otorgamiento de la pensión por incapacidad. Sin embargo, aún se reciben quejas de administraciones tributarias que no han adaptado la concepción de la exención a la nueva regulación.

A su vez, los beneficiarios deben poder disfrutar la exención desde el momento en que se concede efectos a la situación de discapacidad reconocida por el organismo competente. A tal efecto, el Síndic recomendó una modificación legislativa del TRLHL (AO 03860/2011).

También son objeto frecuente de queja las condiciones que establecen las ordenanzas fiscales reguladoras del IVTM para el disfrute de la exención, cuando conllevan una restricción del derecho. A modo de ejemplo, algunos ayuntamientos exigen que se acredite que se supera el baremo de movilidad y de asistencia de tercera persona, o bien que el seguro del vehículo conste a nombre de la persona con discapacidad. El Síndic ha considerado que estos requisitos exigidos en las ordenanzas van más allá de los establecidos por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, puesto que crean *ex novo* una condición que, vulnerando los límites de la potestad reglamentaria, conlleva una reducción del derecho no amparada en la norma e incide en la configuración de la condición de discapacidad y de los elementos esenciales del tributo, lo que vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria. En consecuencia, sugiere que se eliminen de las ordenanzas fiscales.

Se produce una situación similar cuando las ordenanzas regulan los requisitos para disfrutar de la bonificación para vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años. Se trata de una bonificación potestativa para los ayuntamientos, con un margen de deducción del 100% de la cuota. Es necesario verificar las condiciones del vehículo para considerarlo histórico²² o clásico, mediante inspección por parte del laboratorio oficial acreditado por el órgano competente de las comunidades autónomas o entidades privadas especializadas en este tipo de vehículos. El Síndic ha tenido que recomendar en diferentes ocasiones la modificación de la ordenanza fiscal porque la remisión restrictiva a los organismos facultados para acreditar las

condiciones conllevaba una restricción del derecho de disfrute de la bonificación inadmitida en derecho.

En otro orden de cosas, el IVTM es el tributo local en el que debe tener más presencia la fiscalidad ambiental como instrumento para la protección del medio ambiente.²³ La regulación actual permite a los ayuntamientos incrementar las cuotas fijadas en un coeficiente, que no puede superar el 2, y aplicar las bonificaciones en función de la clase de carburante y las características del motor, por razón de la incidencia en el medio ambiente.

Sin perjuicio de una mejor regulación del TRLHL, las corporaciones locales deben hacer uso de su potestad reglamentaria y, de acuerdo con el principio de quien contamina paga, introducir políticas medioambientales dirigidas a reducir la contaminación y fundamentar un transporte más sostenible.

Tal y como se ha expuesto en el IBI, el IVTM no modula de la carga tributaria en función de la capacidad económica o de las circunstancias personales y/o familiares del sujeto pasivo.

Por último, de acuerdo con el artículo 97 TRLHL, la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vías de gestión tributaria, corresponden al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo. Algunas quejas ponen de manifiesto problemas de gestión en cuanto a duplicidad de tributación o notificaciones incorrectas, por la distorsión con el domicilio fiscal del sujeto pasivo y del vehículo y ahí donde realmente circula.

3.3.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (art. 92 a 103 TRLHL)

Es potestativo, de forma que los municipios pueden optar por aplicarlo en el territorio. Fue una fuente importante de recursos para las haciendas locales en los años del boom inmobiliario, si bien con la crisis económica e inmobiliaria su participación en los ingresos impositivos municipales es poco significativa.²⁴ Esto ha supuesto que muchos ayuntamientos, en ejercicio de su potestad tributaria, fijen

²² Regulado mediante el Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio, que aprueba el Reglamento de vehículos históricos.

²³ Art. 45 CE y 46 EAC

²⁴ El porcentaje recaudado en concepto de ICIO sobre el total impositivo es: 3,6%, en Barcelona; 6,2%, en Girona; 2,0%, en Lleida, y 3,8%, en Tarragona. Panorama de fiscalidad local 2018. REAF asesores fiscales.

el tipo impositivo en el máximo permitido, el 4%.

Es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija la obtención de la licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no la licencia, o por la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de imposición.

La coexistencia del ICIO y la tasa por licencia urbanística es una de las causas que genera disfunciones y dificultades de interpretación en el impuesto. Sobre todo con las prácticas utilizadas por algunos ayuntamientos de calcular la cuota de la tasa aplicando un porcentaje sobre el coste presupuestado de la obra. Este método de cálculo suele conllevar unos ingresos importantes, si bien es contrario a la normativa, puesto que la tasa debe fijarse en función del coste del servicio²⁵ o actividad administrativa realizada, pudiendo conllevar una duplicidad de tributación. Así mismo, genera rechazo en la ciudadanía, que percibe una sobreimposición tributaria por la realización de una obra.

El Síndic considera que es necesario erradicar la práctica mencionada, regular ambas figuras impositivas de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, concretando y especificando adecuadamente el hecho imponible y cuantificando la cuota de acuerdo con su regulación. Así mismo, solicita a los ayuntamientos que valoren la carga tributaria global que imponen a los sujetos pasivos en la realización de una construcción, instalación u obra, la cual debe cumplir con los principios constitucionales en materia tributaria. En especial, el principio de capacidad económica y justicia tributaria. A este fin, recuerda que el artículo 103.3 TRLHL faculta a los ayuntamientos a regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto el importe satisfecho en concepto de tasa para el otorgamiento de la licencia urbanística.

El cálculo de la base imponible del ICIO ha generado una amplia controversia en el ámbito de la fiscalidad municipal, dada la inclusión,

por parte de las administraciones, de valores que no correspondían, de forma que a menudo se liquida un ICIO superior al que corresponde. Los escasos preceptos que la Ley de Haciendas Locales dedica a la regulación del ICIO (cuatro artículos), la ausencia de un desarrollo reglamentario, la ambigüedad de la base imponible y la falta de definición de los conceptos que son relevantes a efectos del impuesto han generado y generan mucha inseguridad jurídica en la aplicación del impuesto, así como un amplio margen de discreción por parte de la Administración. A tal efecto, se ha dictado una profusa jurisprudencia, no siempre pacífica, que ha ido delimitando la descripción del hecho imponible y el contenido de la base.

Es necesario un desarrollo normativo que concrete y especifique el contenido de la base imponible y que defina los conceptos de *real*, *efectivo*, *instalación* y algún otro de relevancia para el impuesto. Todo ello de cara a garantizar la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.

En cuanto a la gestión, también es fuente de conflictividad el hecho de que el devengo del tributo se sitúe en un momento diferente al hecho imponible, que se produce en el momento de iniciarse la construcción, la instalación o la obra, o cuando se haya obtenido la licencia, de forma que las personas deben pagar el impuesto en base a una liquidación provisional. Sin embargo, el hecho imponible se produce una vez acabada la construcción, la instalación o la obra. Este es el momento, además, en que puede cuantificarse de forma definitiva la base imponible, que está constituida por el coste real y efectivo.

La crisis inmobiliaria provocó que titulares de licencias urbanísticas no pudieran iniciar o finalizar las construcciones, viéndose agravada su situación económica porque los ayuntamientos les denegaban el retorno de los importes que habían satisfecho en concepto de ICIO.

La falta de regulación en el ICIO del derecho de devolución del importe satisfecho en la liquidación provisional cuando no se han iniciado o finalizado las obras y la singular configuración del tributo han generado divergencias de criterios por parte de las

²⁵ Art. 24 TRLHL

corporaciones locales, que a menudo desestiman las solicitudes de los sujetos pasivos, argumentando que existe prescripción del derecho a obtener la devolución. El Síndic consideró que la falta de devolución del ICIO en obras no iniciadas o no finalizadas vulnera el principio constitucional de capacidad económica y la regulación jurídica del impuesto.²⁶

De acuerdo con la jurisprudencia, el Síndic ha considerado que en caso de que no haya habido inicio de la construcción, instalación u obra por cualquier causa, no se ha producido el hecho imponible del ICIO. En consecuencia, los sujetos pasivos tienen derecho a la devolución de la totalidad de la cuota satisfecha en la liquidación provisional.

Si la construcción no se ha ejecutado totalmente, el Síndic sugiere que debe practicarse la liquidación definitiva, modificar la base imponible atendiendo al coste real y efectivo de aquello construido, y devolver al sujeto pasivo la diferencia con el importe que satisfizo en la liquidación provisional.

El inicio del cómputo del plazo de prescripción (*días a quo*) para solicitar la devolución, ya sea cualificada de ingresos indebidos o derivada de la normativa de cada tributo, debe situarse en el momento en que la Administración declara la caducidad de la licencia, en que la persona interesada renuncia a la licencia o se extingue su prórroga. En definitiva, en el momento en que puede ejercerse la acción, según la teoría de la *actio nata*.

El artículo 103.2 TRLHL prevé bonificaciones potestativas por razón de interés social, cultural, histórico, artísticas o de fomento del trabajo; de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico o de la energía solar; de infraestructuras; de viviendas de protección oficial y de condiciones de acceso y habitabilidad para las personas con discapacidad a través de las cuales los ayuntamientos disponen de un instrumento fiscal para llevar a cabo políticas públicas sociales y culturales, ambientales, de vivienda y accesibilidad.

3.3.5. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Regulado en los artículos 104-110 TRLHL, es un impuesto directo, de carácter real, objetivo, no periódico y de carácter potestativo. Se trata de un impuesto dual, puesto que la base imponible se determina de acuerdo con el valor catastral, de forma que es extrapolable la problemática que se ha hecho constar en el apartado del IBI derivado de la gestión compartida.

El hecho imponible está constituido por el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de disfrute, limitativo de dominio, sobre los terrenos.

Si bien esta figura tributaria ha sido de objeto de una profunda controversia desde su fundamento, la crisis económica y el descenso del mercado inmobiliario agravaron la conflictividad existente, puesto que el impuesto sometía a tributación toda transmisión de un bien inmueble, aunque no se hubiera producido un aumento de valor de los terrenos o una plusvalía para el sujeto pasivo.²⁷

Algunos órganos judiciales resolvían esta cuestión por la vía de la interpretación de la legalidad ordinaria, considerando que la ausencia objetiva de incremento de valor de los terrenos era un supuesto de no sujeción al impuesto, por la no realización del hecho imponible.²⁸

En fecha 11 de mayo de 2017, el Tribunal Constitucional (TC) dictó la Sentencia 59/2017, en que estimaba la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera.

El Tribunal consideró que la configuración del impuesto presupone que, por el solo hecho de haber sido titular del bien durante un período de tiempo, existe un incremento de valor sometido a tributación, que se cuantifica

²⁶ Informe al Parlamento 2015

²⁷ Informe anual al Parlamento 2014

²⁸ STSJ Cataluña 305/2012, de 21 de marzo

de forma automática por aplicación de las reglas de determinación de la base imponible. Cuando no ha existido este incremento, la riqueza grabada es inexistente o ficticia, hecho que contradice el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

En base a este eje argumental, la sentencia consideraba que, si bien el IIVTNU con carácter general no es contrario al texto constitucional en su configuración actual, declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.a) TRLHL, pero únicamente en los supuestos en que se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, es decir, en los supuestos que no presentan un aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión; y el artículo 110.4 TRLHL porque impide que los sujetos pasivos puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. De esta forma, el Tribunal Constitucional anuló el IIVTNU para los supuestos en que no ha habido un aumento de valor del terreno

También realizó un mandato expreso al legislador para que, en su libertad de configuración normativa, llevara a cabo las modificaciones en la ley del impuesto que permitieran determinar la forma de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por último, la decisión del TC no contiene ningún pronunciamiento sobre los efectos, de forma que será aplicable a partir de su fecha de publicación, el 15 de junio de 2017, y no permitirá revisar actos administrativos firmes.

Será necesario, pues, analizar cada caso concreto para determinar si en la transmisión no se ha producido este incremento y podrá ser aplicable la sentencia. A este fin, resultan fundamentales los medios de acreditación, así como el valor y la carga de la prueba.

No obstante, a pesar del tiempo transcurrido, en el momento de la redacción de este texto el legislador estatal aún no ha cumplido el mandato del Tribunal Constitucional de reforma del impuesto de regular cómo debe determinarse y probarse la ausencia de plusvalía. Este hecho ha generado que se

produzca una gran litigiosidad y ha provocado una preocupante inseguridad jurídica.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de julio de 2018, fijó algunos criterios interpretativos en referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional mencionada. Así, determinó que no son susceptibles de ser grabados los supuestos en que no se ha puesto de manifiesto un incremento de valor del terreno y admite la exacción del tributo en la medida en que sí se produzca este incremento. Así mismo, la sentencia interpreta que no debe ser la Administración la que demuestre que la transmisión del terreno ha generado un incremento, sino que la carga de la prueba recae sobre la persona contribuyente y, por tanto, es esta quien debe demostrar la falta de incremento. Así mismo, hace alusión a que las personas contribuyentes pueden aportar cualquier medio de prueba admitida en derecho, como la aportación de las escrituras públicas. No obstante, el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre cuestiones como, por ejemplo, los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, ni sobre los supuestos en que se entienda que el incremento de valor del terreno es menor que el que se desprende de la liquidación.

Por tanto, las administraciones locales se encuentran que deben continuar gestionando el impuesto y deben actuar ante un gran número de reclamaciones, cuando aún no se dispone de la necesaria y urgente modificación normativa a fin de restablecer la seguridad jurídica, hecho que genera una amplia casuística en la forma en que las administraciones resuelven las reclamaciones. Esta situación de incertidumbre e inseguridad se ha puesto de manifiesto, sobre todo, en las quejas recibidas relativas a solicitudes de devoluciones de aquello ya pagado en concepto de este impuesto.

Una de las opciones que han adoptado algunas entidades locales y que, en opinión del Síndic, es ajustada a derecho y puede resultar favorable para las personas contribuyentes, consiste en quedar a la espera de la modificación normativa y, en consecuencia, suspender el procedimiento. No obstante, el Síndic observa con preocupación las situaciones en que las personas se ven obligadas a satisfacer el impuesto, a pesar de su inconstitucionalidad.

Y las situaciones en que tienen que acudir de manera forzosa a la vía judicial para evitar la firmeza de las liquidaciones, o la prescripción de la rectificación de las autoliquidaciones, y evitar perder el derecho a la devolución de lo que han pagado indebidamente. El Síndic considera que soportar una carga tributaria contraria al principio de capacidad económica, y empujar a las personas a un proceso por la judicialización del conflicto, vulnera los derechos de la ciudadanía. Así mismo, considera que se vulneran los principios de igualdad, de equidad y justicia tributaria en los casos en que se deniega la devolución de aquello impagado sobre bases formalistas de gestión del tributo.

En otro orden de cosas, fueron motivo de quejas presentadas en esta institución las dificultades con que se encontraron las personas para la exención en casos de dación en pago.²⁹ La práctica bancaria llevaba a cabo estas transmisiones con la forma de otros negocios jurídicos, de forma que la exención era denegada por las administraciones tributarias. El Síndic tuvo que recordar el principio de cualificación³⁰ y el Código Civil, que lleva a exigir las obligaciones tributarias de conformidad con la verdadera naturaleza del acto y la voluntad real de las partes.

De conformidad con el artículo 108.4 TRLHL, puede regularse una bonificación de hasta el 95% en el impuesto por transmisiones realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes de primer grado y adoptados, los cónyuges y ascendientes de primer grado y adoptantes. Las ordenanzas fiscales, que tienen potestad para la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la bonificación, suelen restringirla a la vivienda habitual del causante y debe solicitarse, de forma rogatoria, dentro del plazo legal de presentación de la declaración del impuesto. En respuesta a las quejas planteadas por la pérdida de la bonificación, el Síndic considera que la Administración debe aceptar como solicitud expresa la declaración de acogerse a las bonificaciones que realizan las personas ante los notarios.

También considera que las administraciones tributarias deben aplicar de oficio las

bonificaciones cuando, en el momento de practicar la liquidación, se desprende o pueden comprobar en las bases de datos que el sujeto pasivo cumple los requisitos para disfrutarla.

Finalmente, el Síndic sugiere a las administraciones que incorporen en las ordenanzas fiscales las disposiciones de acuerdo con las que no se pierde la condición de vivienda habitual ni puede considerarse que cesa la convivencia cuando se ingresa en un centro por razones sociosanitarias.

3.4. TASAS

El artículo 20 TRLHL faculta a las entidades locales a establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran a los sujetos pasivos, o les afecten o beneficien de forma particular. Los apartados tercero y cuarto enumeran (*numerus apertus*) diferentes supuestos de hecho ante los cuales puede imponerse una tasa. Y el artículo 21 realiza una delimitación negativa e impide la creación de tasas por los servicios de abastecimiento de agua en las fuentes públicas, el alumbrado, la vigilancia y la limpieza de las vías públicas, la protección civil y la enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

Los entes locales, pues, disfrutan de un amplio margen de autonomía a la hora de imponer y ordenar las tasas municipales. Sin embargo, quedan subordinados al cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, del principio de reserva de ley y del régimen jurídico establecido en los artículos 20 a 26 TRLHL.

A diferencia de los impuestos, que son tributos exigidos sin contraprestación, la característica fundamental de las tasas es la contraprestación por el servicio, las actividades administrativas recibidas por el sujeto pasivo o el aprovechamiento especial

²⁹ Introducida por el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

³⁰ Art. 13 LGT

que obtiene del dominio público. Se definen como prestaciones patrimoniales de carácter público.

La disconformidad con las tasas locales es uno de los motivos que genera más quejas en esta institución. La tramitación de estas quejas conlleva un análisis de legalidad, caso por caso, de forma que se genera una amplia casuística que es objeto de exposición frecuente en los informes anuales.

Como aspectos controvertidos comunes que se han puesto de manifiesto en las quejas presentadas sobre las diferentes clases de tasas, cabe destacar los relacionados con la realización del hecho imponible. Este se define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

También es el más controvertido porque implica discernir, para cada supuesto de hecho, si se devenga el tributo, puesto que hay multitud de supuestos que están próximos o son fronterizos al hecho imponible, pero que quedan fuera. Se genera conflicto cuando las personas consideran que no están obligadas a pagar el tributo porque en aquel supuesto de hecho concreto no se dan las circunstancias exigidas por la norma para que pueda exigirse.

Ciertamente, la casuística es muy diversa y los supuestos de hecho son más amplios de los que recogen las normas tributarias.

Por este motivo, a fin de reducir la conflictividad y garantizar al máximo posible la seguridad jurídica, el Síndic sugiere a las administraciones que delimiten al máximo posible el hecho imponible, también de forma negativa, especificando los supuestos que quedan fuera y, por tanto, que no están sujetos al tributo. En el mismo sentido, sugiere que dicten disposiciones interpretativas o esclarecedoras.

La cuota tributaria de las tasas también es un elemento esencial del tributo. Tanto es así que de la forma con que la Administración cuantifica la tasa depende su efectividad, lo que pocas veces es conocido por la ciudadanía. Por ello, debe estar debidamente justificada y concretada en la memoria económica financiera, la cual constituye una auténtica

garantía para los sujetos obligados a satisfacerlo, por la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.

El Síndic recuerda a las administraciones tributarias que el informe económico financiero debe acompañar tanto el establecimiento como las modificaciones de las tasas, en cualesquiera de los elementos esenciales que las conformen y siempre que se trate de una modificación sustancial, como condición sine qua non para la eficacia y validez jurídica de las liquidaciones tributarias. La omisión del informe económico financiero conlleva la nulidad de pleno derecho de la ordenanza fiscal y podría alegarse en vías de impugnación indirecta de la ordenanza con motivo de la liquidación de la tasa.

Como criterio de graduación de la carga tributaria, hay que recordar que en la cuantía de las tasas pueden tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas. A este fin, las administraciones deben regularlas para dar cumplimiento a los principios de capacidad económica e igualdad y amparar las situaciones económicas vulnerables. En todo caso, debe quedar garantizado el acceso a los servicios públicos.

Cabe señalar que los últimos años se ha puesto de manifiesto un incremento de la carga fiscal para la ciudadanía. La insuficiencia de recursos de las administraciones públicas ha tenido una repercusión directa en la introducción de nuevos hechos imposables en materia de tasas, así como en el aumento de la cuantía de las ya existentes. La ciudadanía debe soportar el coste por servicios públicos que anteriormente eran financiados total o parcialmente por la hacienda local.

El artículo 26.2 TRLHL establece que en los supuestos de inicio o de cese en el uso del servicio o la actividad el período impositivo debe ajustarse a esta circunstancia con el prorrateo consiguiente de la cuota, en los términos que establezca la ordenanza fiscal correspondiente. Se trata de una norma imperativa que obliga a los ayuntamientos a prorratear la cuota tributaria en los casos en que la utilización del servicio no comprenda el año natural. Así lo ha entendido la jurisprudencia, al señalar que no es posible exigir la tasa si no se presta el servicio que

constituye el hecho imponible, aunque se devengue el primer día del ejercicio fiscal y una ordenanza la califique como irreductible.

No obstante, es una norma obviada por los ayuntamientos, que exigen las cuotas irreductibles o bien establecen unos criterios de prorrateo que desvirtúan totalmente su fundamento. El Síndic lo recuerda e insta a las administraciones a establecer criterios de prorrateo para ajustar el período impositivo a la realización del hecho imponible.

3.4.1. Tasa por la prestación de servicios públicos y actividades administrativas

El artículo 20.1.B) TRLHL determina que tienen la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera al sujeto pasivo, le afecte o beneficie de forma particular, cuando se produzca cualesquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción obligatoria para las personas administradas. A estos efectos no se considera voluntaria la solicitud o recepción cuando esté impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, los servicios o las actividades requeridas sean imprescindibles para la vida privada o social de la persona solicitante.

b) Que no las preste o realice el sector privado, esté establecida o no la reserva a favor del sector público de conformidad con la normativa vigente.

En las tasas mencionadas son tres los elementos básicos que las configuran: la actividad de prestación que debe llevar a cabo la Administración, la necesaria individualización de esta actividad administrativa en el sujeto pasivo de forma que le afecte o beneficie singularmente y el hecho de que la actividad sea de competencia local.

En relación con el primero de los elementos, es preciso que la prestación del servicio se lleve a cabo de forma real y efectiva, no siendo suficiente la mera existencia del servicio para que nazca la obligación de pago.

La singularización del servicio requiere que la actividad municipal realizada afecte o beneficie de forma particular al sujeto pasivo, siendo supuestos excluidos de tributación los servicios que afectan al conjunto de la ciudadanía.

En referencia a la determinación de la cuota tributaria, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no puede exceder, en conjunto, del coste real o previsible del servicio o del valor de la prestación recibida. En la determinación de la cuantía de la tasa imperan, pues, los principios de equivalencia y el de cobertura de costes, que impiden cuantificar el importe de estos tributos por encima del nivel económico de su coste.

A los efectos de la aplicación de estos principios es relevante el coste global del servicio y no el de cada acto de prestación. Según la jurisprudencia, el límite de la imposición de las tasas no se corresponde con los costes de la prestación individualizada, sino con los generales de la realización del servicio. El límite del coste global del servicio como techo máximo de la imposición fiscal tiene una gran importancia, puesto que actúa como garantía para las personas contribuyentes.

La cuota tributaria consistirá, según lo dispuesto en la ordenanza fiscal correspondiente, en la cantidad resultante de aplicar una tarifa, una cantidad fija señalada a este fin o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos. Sea cuál sea el método de cuantificación de la cuota tributaria de la tasa debe estar presente el principio del beneficio, que pretende que las personas contribuyan según el uso que hagan de los servicios públicos y el beneficio que obtengan de los mismos. Conlleva que la imposición contributiva esté directamente correlacionada con el servicio efectivamente prestado y recibido.

De entre los supuestos analizados por el Síndic este año, destacan las siguientes consideraciones:

- No todo servicio público es susceptible de ser objeto de tasa, puesto que esta se vincula a un servicio de recepción obligatoria.
- Nave industrial que no ejerce ningún tipo de actividad económica, comercial ni industrial porque el propio ayuntamiento le

denegó la licencia. Tampoco dispone de suministros básicos.

El Síndic consideró que era un supuesto de no sujeción a la tasa por inexistencia de actividad que generara residuos comerciales. En consecuencia, no se produce el hecho imponible.

- Es improcedente la liquidación de la tasa de recogida de residuos municipales comerciales cuando el sujeto pasivo puede acreditar la contratación de un gestor privado de residuos que realizó la gestión integral de los residuos comerciales de la actividad económica objeto de tributo.

En este caso, la situación jurídica en aplicación de la técnica tributaria es de falta de sujeción a la tasa por la inexistencia del hecho imponible, puesto que no existe la prestación del servicio.

- Vivienda desocupada durante los meses de invierno: el servicio de recogida de basura es un tributo exigible por un servicio público de prestación y recepción obligatoria, al que ni la Administración ni la ciudadanía pueden renunciar por elementales razones higiénico-sanitarias de interés público.

Por esta razón, la jurisprudencia ha determinado que si el servicio se presta de forma efectiva y existe la posibilidad racional de hacer uso del mismo, es indiferente que una vivienda concreta esté desocupada o no se utilice el servicio en un momento determinado. El Síndic concluye que en este caso el Ayuntamiento puede exigir la tasa.

- Vivienda que no dispone de suministros básicos: el Síndic sugiere que se aplique criterio jurisprudencial que determina que es necesario evidenciar que el inmueble está en condiciones de ser habitado y, en consecuencia, producir los residuos cuya recogida se graba por la tasa. Esta posibilidad implica estar en posesión de ciertos suministros básicos, como son los de luz y agua, como testigos de su efectiva habitabilidad.

- Vivienda no acabada o que aún no dispone de licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad: es necesario que el inmueble esté en condiciones de ser utilizado y, en consecuencia, de producir residuos.

- Inexistencia de contenedores a una distancia razonable: no concurre el requisito de efectividad del servicio de recogida de basura.

El Síndic considera que no se presta en sentido estricto el servicio público de recogida de basura, hecho que debe quedar reflejado en la modulación de la tarifa de la tasa, a fin de que el coste del servicio satisfecho por el sujeto pasivo se ajuste al servicio efectivamente prestado.

- Solar que no dispone de servicios urbanísticos: no puede estar sujeto a la tasa de alcantarillado, puesto que no se presta este servicio.

- Tasa en concepto de fiestas locales: este supuesto de hecho no puede ser exigible a través de esta figura impositiva porque se trata de un servicio que no es ni de prestación ni de recepción obligatoria. No todo servicio público es susceptible de ser objeto de tasa, puesto que esta se vincula necesariamente a un servicio de recepción obligatoria.

- Prestaciones personales y de transporte: es un recurso de las entidades locales consistentes en la aportación de trabajo personal y/o de medios de transporte para realizar determinadas obras del municipio.

A pesar de que la redención en metálico se prevé como sustitutoria, no es ajustado a derecho utilizar este recurso para obtener una cuota dineraria y regular exigible anualmente, como si de un tributo de carácter periódico se tratara.

- No es susceptible de sujeción a tasa la denuncia por parte de una persona de una ilegalidad urbanística de los actos administrativos correspondientes a la protección de la legalidad urbanística, potestad que es preceptiva para las corporaciones locales.

La acción pública en materia de urbanismo no puede estar sujeta a una tasa. Falta el requisito de singularización del servicio porque el bien jurídico protegido es el interés general.

- No puede exigirse una tasa a la ciudadanía por la instrucción de atestados derivados de accidentes de circulación porque forma parte de la actividad de control y de vigilancia general de la policía.

3.4.2. Tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público

El Decreto 336/1988, de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del patrimonio de los entes locales, condiciona el uso especial o privativo del dominio público a la preceptiva autorización administrativa, puesto que conlleva una utilización más intensa que el uso común y, consiguientemente, una restricción en el uso para el resto de la ciudadanía. Es este beneficio particular o aprovechamiento especial el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la tasa.

Dada la naturaleza jurídica de la tasa, es un elemento básico que se produzca un beneficio singular para el sujeto pasivo, que debe ser real y efectivo, no meramente potencial.

En este sentido, es un motivo frecuente de queja de paradistas de mercados o ferias que inicialmente obtienen autorización de ocupación de dominio público y que, a pesar de haber renunciado a ello, la Administración les exige el pago de la tasa. La tasa no se devenga si no ha existido una ocupación efectiva.

La queja más habitual de este tipo de tasas es la relativa a la entrada de vehículos a través de las aceras; sobre todo, ante procesos de regularización tributaria en base a los cuales la Administración liquida los ejercicios anteriores no prescritos.

En cuanto al hecho imponible, el Síndic ha recordado a las administraciones que, para que pueda exigirse la tasa por la entrada de vehículos a través de las aceras, tiene que existir un uso especial del dominio público, puesto que el beneficio obtenido por el sujeto pasivo deriva del aprovechamiento especial que obtiene del dominio público. La ratio del tributo reside en el hecho de usar la acera para poder entrar con un vehículo al garaje

particular y, en su caso, la reserva de la vía pública para garantizar el paso de los vehículos autorizados por el vado.

La jurisprudencia ha ido delimitando el hecho imponible. Ha entendido que la existencia de garaje no presume de forma automática la utilización del dominio público con la entrada del vehículo, puesto que el hecho grabado no es la existencia de garaje en sí misma, sino la efectiva utilización del dominio público, y este extremo tiene que resultar probado por la Administración en las actas de inspección u otras actuaciones llevadas a cabo a este fin.³¹ Ha considerado necesaria la ocupación del dominio público, de forma que cuando no se atraviesa ni se utiliza la acera no es procedente la exacción de la tasa.³² Si la persona interesada no tiene vehículo, y el espacio destinado a aparcamiento ha sido destinado a otro uso, es evidente que no se produce el hecho imponible.³³ Así mismo, ha establecido que no puede hacerse depender su exigibilidad del hecho de que las aceras estén elevadas o no a nivel de la calzada, puesto que la tasa graba, con carácter general, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.³⁴

En cuanto a la carga de la prueba, el uso efectivo del dominio público debe ser probado por la Administración.³⁵ Cuando se basa en presunciones para determinar la existencia del hecho imponible, son *iuris tantum* y, en consecuencia, las personas interesadas tienen que poder aportar cualquier prueba admitida en derecho en sentido contrario. En relación con la posibilidad de que los sujetos pasivos aporten pruebas que acrediten la falta de utilización del dominio público cuando la Administración emite liquidaciones correspondientes a ejercicios anteriores, cabe destacar la dificultad, e incluso la imposibilidad existente, porque se trata de una prueba que pertenece al pasado y de un hecho negativo, lo que genera indefensión a la ciudadanía.

³¹ Sentencias dictadas por el TSJ Murcia de fecha 12 de febrero de 1996, TSJ Madrid de 24 de octubre de 1996, TSJ de Extremadura de 13 de noviembre de 1998, y TSJ de Andalucía, Málaga, de fechas 10 de julio y 30 de octubre de 2000.

³² Sentencia del TSJ de Andalucía, Málaga, de 23 de junio de 2004; STJ Castilla-La Mancha de 19 de enero de 1996, STS 21 de septiembre de 2001.

³³ STSJ Murcia de 26 de octubre de 2008. La sentencia expone: “[...] Es pues evidente que no puede ser sujeto pasivo de la tasa quien deja de utilizar la pasadera, y habrá que dar de baja en el padrón si así lo solicita a quién ni utilice ni disfrute la denominada pasadera”.

³⁴ STS 19 de diciembre de 2007, dictada en interés de ley.

³⁵ Art. 105 LGT

Por otra parte, en referencia a la cuantificación de la cuota, el artículo 24 TRLHL establece que el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público se fija, con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento mencionado, si los bienes afectados no fueran de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales pueden señalar en cada caso, teniendo en cuenta la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y los parámetros que permitan definir el valor del mercado de la utilidad derivada.

Podría afirmarse que los criterios reguladores de la cuantificación de la tasa no resultan especialmente nítidos por la dificultad de dar valor de mercado a un bien que, por definición, se encuentra fuera de mercado, si bien los ayuntamientos disfrutan de una cierta discrecionalidad técnica,³⁶ ante la ausencia de un criterio de valoración directamente aplicable que pueda servir de referencia para cuantificar la tasa mencionada por el uso del dominio público.

La ambigüedad del legislador a la hora de cuantificar la tasa por uso del dominio público se salva con una previsión concreta que obliga a que el ente local no acuerde establecer una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público sin elaborar un informe técnico-económico en que se ponga de manifiesto el valor de mercado.³⁷

En definitiva, se impone a las entidades locales la elaboración de un estudio previo que permita asegurar que la cuantificación de las tasas se ajusta a los criterios generales exigidos por el ordenamiento, es decir, que no exceda del valor económico del aprovechamiento demanial concedido. Se trata de un requisito de carácter esencial para la exacción de las tasas. Se exige como referente el valor de mercado de la utilidad derivada del aprovechamiento, permitiéndose que las ordenanzas fiscales fijen los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de esta utilidad.³⁸

Cabe destacar la inseguridad jurídica y la desigualdad entre municipios que pueden crear las normas de cuantificación de la tasa establecidas.

3.5. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

De acuerdo con el artículo 28 TRLHL, el hecho imponible de las contribuciones especiales está constituido por la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.

De esta forma, se establece legalmente una vía de financiación para los entes locales para las obras y los servicios de carácter ordinario que lleven a cabo en ejercicio de sus competencias. Si bien ha sido una figura tributaria en desuso por la baja aceptación entre las personas contribuyentes y su complejidad, ha sido retomada desde la crisis económica que afectó a las haciendas locales.

La falta de regulación legal concreta y específica de conceptos jurídicos que componen el hecho imponible y la amplia discrecionalidad municipal en la modulación del tributo generan dificultades en su establecimiento y aplicación, las cuales se proyectan en una casuística diversa, tal y como se ha detectado en las quejas presentadas.

Una de las cuestiones más controvertidas es la concreción y determinación del beneficio que genera la obra o el servicio para los sujetos pasivos respecto al beneficio general que afecta a todo el municipio y, consiguientemente, la ponderación para fijar la base imponible del tributo, cuantificada en función del coste que reporta el beneficio.

La Ley de Haciendas Locales no da una definición de beneficio, no concreta qué debe entenderse por *beneficio especial* ni los supuestos en que puede estimarse que se produce. Ha sido la jurisprudencia que, de forma casuística, ha venido delimitando el contenido. Ha entendido que el hecho imponible exige que el

³⁶ STS 14/03/2006

³⁷ STS 07/03/2012

³⁸ STS 4/02/2010

beneficio no sea general y colectivo, sino que afecta de forma individualizada. Si la actuación de la Administración beneficia a toda la comunidad, no pueden imponerse contribuciones especiales: solamente pueden imponerse a las personas especialmente beneficiadas, cuando el beneficio sea sensiblemente superior al general. Así mismo, debe ser concreto y directo.

Es necesario motivar y justificar la existencia y la intensidad del beneficio especial que recibe el sujeto pasivo

En relación con las obras o los servicios, no todas las actuaciones que realice el municipio son susceptibles de imposición a través de este tributo: será necesaria una mejora cuantitativa o cualitativa. Están excluidas, pues, las obras de reparación, reposición, mantenimiento o conservación.

Una vez acreditado el nexo causal entre las obras o los servicios y la existencia de beneficio especial para los sujetos pasivos, será necesario valorar de forma casuística cuál es la concurrencia entre el beneficio especial-general, a fin de repartir los costes entre la ciudadanía y la Administración. En esta fase, el Síndic pide a las administraciones tributarias diligencias y rigor para garantizar la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad en la imposición y ordenación del tributo. En el reparto, la base imponible, que es el coste que debe repartirse entre los sujetos pasivos, tiene un techo máximo del 90%. El 10% restante debe ser necesariamente financiado con cargo al presupuesto del ayuntamiento, fundamentado en el hecho de que en toda obra pública existe un componente básico de interés público.

Es una cuestión compleja determinar con qué intensidad la persona resulta especialmente beneficiada o en qué grado sus bienes aumentan de valor, y dependerá en gran parte de la apreciación de los elementos de prueba o de los informes técnicos en que tendrá que basarse la decisión administrativa. En todo caso, la carga de la prueba recae en la Administración.

Por este motivo, y dada la discrecionalidad de la Administración en la cuantificación del tributo, el Síndic ha sugerido que en cada

expediente de contribuciones especiales se justifiquen de forma rigurosa los criterios que se han seguido para incluir a los sujetos pasivos y el porcentaje de reparto de acuerdo con la ponderación adecuada del beneficio. Es necesario que también consten los informes técnicos emitidos o los elementos de prueba que fundamenten la imposición. En caso contrario, el expediente de contribuciones especiales podría quedar viciado por falta de justificación suficiente que dé plena cobertura jurídica a las liquidaciones emitidas e incluso incurrir en arbitrariedad.

El Síndic también ha recordado que el beneficio es una presunción *iuris tantum* y, por tanto, el sujeto pasivo puede reaccionar en contra mediante aportación de prueba en contrario, que debe resolverse de forma motivada, a fin de garantizar el derecho de tutela efectiva reconocido en el artículo 24 CE.

El derecho mencionado se erosiona cuando se da la circunstancia que no se ha informado a la ciudadanía adecuadamente del proyecto de obras o entre su aprobación y la imposición de las contribuciones especiales ha transcurrido un plazo de tiempo sustancial. Los sujetos pasivos, que suelen tener conocimiento de ambos procesos cuando se produce la notificación individual, ya no se encuentran dentro del plazo procesal oportuno para participar en la elaboración del proyecto, presentar alegaciones o impugnarlo, a pesar de que las alegaciones referidas al contenido del proyecto son causa habitual de impugnación de las liquidaciones de contribuciones especiales. En estos casos, se produce indefensión a la ciudadanía y vulneración del derecho de participación ciudadana.

El Síndic considera que deben realizarse todas los actos de información y de publicidad que sean necesarios, más allá de las publicaciones formales, para que los futuros sujetos pasivos tengan conocimiento de la existencia del proyecto de obras que será objeto de financiación mediante contribuciones especiales y, a tal fin, pueda ser objeto de participación ciudadana e impugnación por parte de las personas afectadas en defensa de sus derechos e intereses, o bien realizar una tramitación conjunta de ambos procedimientos con la finalidad de que quede plenamente garantizado el derecho de defensa de los sujetos pasivos.

4. BENEFICIOS FISCALES

De acuerdo con el artículo 2.1 LGT, los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender el desempeño de los principios y las finalidades contenidas en la Constitución. Se reconoce de esta forma la finalidad extrafiscal³⁹ de los tributos y, a su vez, la utilización de los beneficios fiscales como instrumentos de modulación de la capacidad económica y de realización de los principios de justicia tributaria e igualdad contenida en el artículo 31 CE.

La política fiscal resulta una de las herramientas más importantes para la lucha contra la desigualdad, la pobreza y la exclusión social. Una fiscalidad suficiente y justa, que redistribuya correctamente la riqueza, es el mejor instrumento para conseguir una sociedad más justa y equitativa, garantizar los derechos sociales de la ciudadanía, la igualdad de oportunidades y ofrecer un estado de bienestar que dignifique la vida de las personas.

El avance de la desigualdad, el crecimiento de la pobreza y la exclusión social en nuestro país en los últimos años es una realidad manifiesta. La sociedad se empobrece por la caída de las rentas y el aumento de la desigualdad en su reparto, por el hundimiento de las rentas bajas y por los recortes en las políticas de protección social.⁴⁰

Los datos de 2018 sobre condiciones de vida publicadas por el Idescat ponen de relieve que en Cataluña el 21,3% de la población vive en situación de riesgo de pobreza.

Según datos de la OCDE de 2014, España ha sido el país donde más ha crecido la desigualdad desde el año 2007. En el año 2011 presentaba uno de los mayores niveles de desigualdad de la renta disponible (0,344 del índice de Gini), fue el país con el mayor crecimiento de la desigualdad de la renta de mercado entre 2007

y 2010 (6%) y el mayor crecimiento de la desigualdad de la renta disponible (3%).⁴¹

También se situó al frente de los países europeos en desigualdad de la renta disponible (0,342 del índice de Gini en el año 2012, frente al 0,306 de la media europea)⁴² y en la tasa y el umbral de riesgo de pobreza (22,1% en relación con el 17,3% de la media EU-28, después de las transferencias sociales).⁴³

El informe anual de economía catalana de 2017, publicado por el Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Cataluña, hace constar que, a pesar de la mejora en el nivel de renta, los niveles de desigualdad han empeorado en los últimos dos años, creciendo la tasa del riesgo de pobreza en este período y siendo una de las más elevadas de Europa.

En este contexto, hay que recordar que el artículo 9.2 CE establece que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad de las personas sean reales y efectivas, y remover los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud y facilitar su participación en la vida política, cultural y social, y el artículo 10 CE (de los derechos y deberes fundamentales) establece la dignidad de la persona como fundamento del orden político y de la paz social.

En congruencia, los principios rectores de la política social y económica obligan a los poderes públicos a asegurar la protección de las personas y los colectivos más vulnerables y, este efecto, deben informar la legislación positiva, la actuación de los poderes públicos y la práctica administrativa.⁴⁴

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el sentido que impide considerar los principios rectores mencionados como normas sin contenido y obliga a tenerlos en consideración a la hora de informar la actuación de los poderes públicos y de interpretar las normas jurídicas. Deben considerarse criterio de interpretación preferente de la legislación dictada en desarrollo.⁴⁵

³⁹ STC 37/1987, de 26 de marzo, entre otros.

⁴⁰ Informe Oxfam Intermón núm. 35. "Tanto tienes, ¿tanto pagas?"

⁴¹ Informe sobre exclusión y desarrollo social en España 2014. Fundación FOESSA

⁴² "El papel redistributivo del sistema fiscal: presente y futuro". *Ekonomiaz* núm. 88, 2º semestre 2015

⁴³ Estadísticas sobre distribución de renta. Eusostat

⁴⁴ Art. 53.3 CE y 39 y sig. EAC

⁴⁵ STC 19/1982, de 5 de mayo; 152/1988, de 20 de julio, y STC 4/1991, de 14 de enero, etc.

El sistema tributario local no es progresivo en su conjunto, de forma que los beneficios fiscales son los instrumentos de que disponen los municipios para crear incentivos fiscales que supongan un beneficio para el contribuyente, de modulación de la capacidad económica y de realización de los principios de justicia tributaria e igualdad contenidos en el artículo 31 CE.

Sin embargo, los beneficios fiscales constituyen un elemento esencial del tributo y, por tanto, su establecimiento, modificación, supresión o prórroga están sujetos al principio de reserva de ley en materia tributaria.⁴⁶ En su aplicación, los entes locales solamente pueden reconocer las exenciones, reducciones o deducciones que estén expresamente previstas en el TRLHL, con carácter obligatorio o potestativo, y en las condiciones establecidas, y deja únicamente a las ordenanzas fiscales la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales. La autonomía municipal para llevar a cabo políticas fiscales de carácter proteccionista es, pues, limitada.

De acuerdo con ello, por un lado, los municipios, en ejercicio de sus competencias, deben regular beneficios fiscales como medidas de apoyo a las personas y los colectivos más necesitados, de forma que se haga efectivo el principio de capacidad económica y se garantice el principio de igualdad.

Por otra parte, las administraciones, en su actuación, deben garantizar que estas medidas sean reales y efectivas, y que no se conviertan en beneficios formales de difícil o imposible aplicación material.

De entre las diferentes actuaciones llevadas a cabo, cabe destacar las siguientes:

- El Síndic sugiere de forma reiterada que se adopten criterios genéricos de capacidad económica en la determinación de la cuantía de las tasas, a fin de dar amparo a las economías más débiles. En todo caso, debe garantizarse el acceso a los servicios públicos.
- Considera que el establecimiento de bonificaciones o cuotas diferenciadas de

acuerdo con el empadronamiento vulnera el principio de igualdad, puesto que la condición de vecindad no constituye una diferencia racional jurídica o suficiente para que se obtenga un tratamiento diferente.⁴⁷

- En cuanto a las personas con discapacidad, el Síndic reitera que se adopten beneficios fiscales, con vistas a garantizar el principio de igualdad, que se realicen las modificaciones legales oportunas para que las exenciones puedan aplicarse desde el momento en que se concede efectos a la situación de discapacidad por parte del organismo competente (AO 3860/2011) o que se equiparen legalmente a los pensionistas por una incapacidad permanente (AO 1541/2011).
- En el marco de protección de la familia, el Síndic ha sugerido que se equiparen las familias monoparentales con las numerosas en cuanto al derecho a disfrutar de las exenciones y bonificaciones establecidas (AO 2864/2011; AO 0023/2017). También que se realice un tratamiento homogéneo en las diferentes normas tributarias de la equiparación que ya existe en algunos tributos.
- En cuanto a las parejas estables, dado que es una tipología familiar plenamente reconocida por el Código Civil de Cataluña, el Síndic ha sugerido (AO 4517/2014) que sean reconocidas en el ámbito fiscal y que, a este fin, se adopten las medidas legislativas pertinentes para que los supuestos de no sujeción y los beneficios fiscales reconocidos para los cónyuges les sean plenamente aplicables.
- En respuesta a la problemática planteada por las familias en régimen de custodia compartida (AO 175/2017), el Síndic ha considerado que cuando el criterio de empadronamiento es el único medio admitido para acreditar la convivencia, se vulnera el derecho de los progenitores a disfrutar de beneficios fiscales de apoyo y protección a la familia. A pesar de que ambos cumplan con los requisitos por razón de convivencia y dependencia económica, solo puede disfrutar el progenitor vinculado al domicilio en el que están empadronados

⁴⁶ Art. 133.3 CE, 8 LGT y 9 TRLHL

⁴⁷ STS 26/01/1987; STS 12/07/2006 y 111/11, de 5 de mayo, del JCA 6 Barcelona

los niños, puesto que la inscripción en el padrón es única.

Por ello, el Síndic sugiere que las personas beneficiarias deben poder aportar cualquier elemento de prueba admitida en derecho para acreditar la convivencia con los hijos. Y que, a efectos de determinar la relación familiar existente para el disfrute de los beneficios fiscales de apoyo y protección a la familia, se valoren situaciones equiparables a la convivencia, como es la dependencia económica.

- En relación con los beneficios fiscales reconocidos por la condición de la vivienda habitual, el Síndic ha resuelto que la vivienda que ha tenido el carácter de vivienda habitual para la persona causante no puede perder esta consideración por el simple hecho que una razón sociosanitaria justificada conlleve un cambio de residencia efectiva. Y que, por el mismo motivo, el traslado de domicilio de una persona a un centro residencial no puede interpretarse como un cese de la convivencia a la hora de valorar los requisitos para la aplicación de un beneficio fiscal. En reiteradas actuaciones, sugiere que las ordenanzas fiscales regulen las disposiciones normativas pertinentes para reconocer esta circunstancia (AO 247/2017).
- En relación con la aplicación de las medidas de apoyo existente, el Síndic recuerda que si las leyes reconocen beneficios fiscales para colectivos vulnerables, ni las ordenanzas fiscales, ni la práctica administrativa pueden establecer otros requisitos formales que conlleven una restricción del derecho a disfrutarlas, o una desnaturalización de hecho de la condición de familia numerosa o de persona con discapacidad establecida en la normativa sectorial.
- El Síndic cuestiona el requerimiento que establecen a menudo las ordenanzas fiscales que condiciona el disfrute de un beneficio fiscal al hecho de que la persona beneficiaria no tenga deuda alguna pendiente con el ayuntamiento. Considera que es una posible vulneración de derechos, puesto que existe una relación directa entre problemas de endeudamiento y problemas económicos de la persona, que precisamente necesita el amparo de la Administración (AO 209/2018).
- Es necesario aplicar mecanismos de rendición de cuentas para evaluar los efectos de los beneficios establecidos en las políticas públicas que se quieren fomentar, justificar su permanencia o efectuar las modificaciones que procedan.

5. ORDENANZAS FISCALES

Con rango reglamentario se encuentran las normas emanadas de la potestad tributaria de los municipios. La adecuación al principio de reserva de ley, a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a los principios constitucionales en materia tributaria son los motivos de oposición más habituales de las ordenanzas, contra las cuales procede la impugnación indirecta por razón de la liquidación de la tasa. El análisis de la regulación de la ordenanza más allá de la ley es, pues, objeto de actuación por parte de esta institución, cuyos ejemplos aparecen en los apartados de cada figura tributaria.

Salvo de que se trate de impuestos obligatorios, caso en el cual se aplicará de forma supletoria el TRLHL, los ayuntamientos deben acordar la imposición y supresión de los tributos propios y aprobar las ordenanzas correspondientes que los regulen,⁴⁸ las cuales deberán tener el contenido mínimo establecido en el artículo 16 TRLHL.

El procedimiento de tramitación de las ordenanzas está establecido en el artículo 17 TRLHL y su cumplimiento es esencial para la validez y eficacia de las ordenanzas y las liquidaciones que se emitan. Debe observarse tanto en el establecimiento y en la fijación de los elementos esenciales de los tributos como en las modificaciones.

Se han planteado quejas porque en el período de información pública no se ha

dado acceso a las personas interesadas al expediente de las ordenanzas y a la documentación esencial que las conforma. O bien porque no se han resuelto las alegaciones presentadas en el momento procesal oportuno. El trámite de audiencia es un trámite esencial, no meramente formal, y su vulneración constituye un motivo de nulidad absoluta de las ordenanzas⁴⁹ que afecta a su eficacia y, por tanto, no es susceptible de convalidación por ninguno otro posterior.

El Síndic también ha incidido en el hecho de que las modificaciones de las ordenanzas fiscales reguladoras no entran en vigor hasta que no se haya llevado a cabo la publicación del acuerdo definitivo en el boletín oficial correspondiente.

También se han producido situaciones en que una redacción incompleta, poco rigurosa e inexacta de las ordenanzas fiscales ha creado inseguridad jurídica. El Síndic ha destacado la importancia y la trascendencia a la hora de garantizar la seguridad jurídica y la confianza legítima de las personas contribuyentes en materia tributaria, puesto que es una materia de contenido técnico y jurídico complejo, en que cada vez más se requiere la intervención de la ciudadanía y se la responsabiliza de la gestión de las liquidaciones tributarias. Una reducción clara de las normas educa la conflictividad y genera confianza en los obligados tributarios. En consecuencia, hay que poner una diligencia y cuidado especiales en la redacción técnica de la normativa.

⁴⁸ Art. 15 TRLHL

⁴⁹ STS 16/07/2012; 10/05/2012; 6/06/2006, entre otras.

6. APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El tributo es una obligación que se impone *ex lege* por la realización de un hecho, acto o negocio jurídico al que la ley vincula la obligación de contribuir. Realizado el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria y cuantificada ésta a través de la liquidación tributaria correspondiente, es ejecutiva y se desarrollan todas las potestades de la Administración para el cumplimiento forzoso.

Dada la coercitividad del sistema tributario, es fundamental la observancia y el cumplimiento de los principios que lo rigen, así como las buenas prácticas administrativas. Además de los principios constitucionales del artículo 31 CE, el artículo 3 LGT establece:

“1. La ordenación del sistema tributario se basará en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

Al amparo de los principios mencionados, en este apartado se analizarán las diferentes fases en el ámbito de la aplicación de los tributos.

6.1. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA TRIBUTARIAS

El artículo 34.1 LGT enumera como primer derecho de los obligados tributarios el “derecho a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. A su vez, el artículo 85 LGT impone a la Administración el deber de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia sobre sus derechos y obligaciones.

Según la LGT, esta actividad debe instrumentarse, entre otros, a través de la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias, de las comunicaciones y de las actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a este fin. Así mismo, dispone que las actuaciones de información pueden realizarse mediante el uso y la aplicación de las técnicas y los medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Cabe destacar la importancia del cumplimiento del deber legal mencionado, que la propia ley configura como una actividad más de la aplicación de los tributos, y sistemáticamente está regulada junto con las actuaciones de gestión, de inspección y de recaudación.

No pueden obviarse las dificultades con que se encuentra la persona contribuyente ante la complejidad técnica de las normas tributarias, de un sistema tributario cuya ordenación emana de tres estamentos diferentes (estatal, autonómico y local), con las implicaciones e interrelaciones que conlleva en la estructura de los tributos, y en que cada vez más se desplaza la responsabilidad de la gestión de los tributos a los contribuyentes, haciéndoles cumplir una serie de obligaciones de cualificación, cuantificación, presentación, retención, recaudación de los tributos so pena de ser sancionados si no lo hacen en tiempo y forma, y de conformidad con los criterios que utiliza la Administración tributaria.

Es esencial, pues, que la Administración ofrezca a las personas una información y una asistencia adecuada, amplia, clara, comprensible, coherente con su nivel de conocimiento, accesible y transparente. En definitiva, suficiente para que las personas puedan ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones tributarias de forma eficaz. Esto es imprescindible para garantizar un sistema tributario justo que genere confianza y garantice la seguridad jurídica de las personas contribuyentes.

Hay que señalar que es un motivo habitual de queja la inseguridad jurídica con que se encuentran las personas por el desconocimiento de las normas y los procesos tributarios o de sus derechos y obligaciones y la forma de ejercerlos, y el

acompañamiento insuficiente por parte de la Administración.

Entre otras, el Síndic tramitó la actuación de oficio AO 00122/2017, en relación con la información que se da sobre las obligaciones fiscales que derivan de la percepción de ayudas. Propuso varias medidas en la línea de que una información adecuada sobre las obligaciones fiscales derivadas de la concesión de una ayuda puede evitar sus consecuencias negativas. Así mismo, consideró que la Administración debe actuar de forma proactiva y anticiparse para evitar situaciones conflictivas.

6.2. GESTIÓN TRIBUTARIA

La gestión tributaria comprende las operaciones de cualificación de la obligación tributaria y de cuantificación del importe de la deuda. En los apartados correspondientes a cada figura tributaria se ha hecho referencia a las problemáticas específicas que se presentan en el ámbito de la gestión. Como conflicto común, cabe destacar los defectos de notificación, que son objeto de numerosas quejas.

La notificación es un elemento esencial de los procedimientos tributarios, siendo condición legal (*conditio iuris*) de la eficacia y la ejecutividad del acto administrativo. Por este motivo, la falta de notificación o una notificación defectuosa provoca que los actos dictados no puedan desarrollar los efectos jurídicos que les son propios.

La razón más habitual de notificación defectuosa es el intento en un domicilio incorrecto. A menudo, las personas consideran cumplida su obligación de notificar el cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con el artículo 48 LGT, con la comunicación a la Agencia Tributaria estatal. Otras veces desconocen esta obligación. Otras, a pesar de la comunicación expresa a la Administración tributaria, esta hace caso omiso.

Por un lado, a pesar de que cada administración tributaria puede disponer de

su propio censo tributario a efectos de aplicación de sus tributos,⁵⁰ el Síndic recuerda que el censo de obligados tributarios es competencia del Estado, a través de la Agencia Tributaria, pudiéndose suscribir convenios de colaboración para el intercambio de información censal. Así mismo, tienen la obligación de mantener actualizada la base de datos y tienen que ser proactivas en la comprobación e investigación del domicilio.

Intentada la notificación de acuerdo con el régimen establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas,⁵¹ (en caso de notificación en papel, dos intentos en horas diferentes con un margen de diferencia de tres horas y en los tres días siguientes), debe practicarse la notificación por comparecencia. Ahora bien, esta notificación tiene un carácter residual y la jurisprudencia ha señalado que “el sistema de notificación edictal no puede utilizarse válidamente en detrimento de las garantías procedimentales de las personas administradas en todos los supuestos en que la Administración puede, con el uso de la diligencia exigible, llegar a conocer la identidad y el lugar idóneo para notificar personalmente a cualquiera de las posibles personas interesadas en el trámite correspondiente”.⁵² Es necesario, pues, que la Administración realice actuaciones de investigación del domicilio para que la notificación mediante edictos pueda ser válida.

El Síndic también ha tenido que recordar que la notificación por comparecencia debe realizarse de acuerdo con el artículo 112 LGT. Actualmente, debe publicarse en el *Boletín Oficial del Estado* el lunes, el miércoles y el viernes de todas las semanas.

El Síndic ha podido comprobar en numerosas ocasiones que en los tributos de cobro periódico no se ha llevado a cabo la notificación individual del alta en el padrón o matrículas respectivas, tal y como preceptúa el artículo 102.3 LGT, o no se ha

⁵⁰ Artículo 2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de despliegue de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁵¹ Artículo 109 LGT: “El régimen de notificaciones es lo que prevén las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”.

⁵² STS 23/09/1992, 30/04/1993, 26/01/2004, entre otras.

notificado individualmente el aumento de la base imponible, con expresión de los hechos y elementos adicionales que lo motiven. Recuerda que el Tribunal Supremo ha condicionado la eficacia de la notificación edictal o mediante recibo en dos circunstancias: la sustancial identidad entre las liquidaciones sucesivas y la notificación individual, de forma fehaciente, de la liquidación correspondiente al alta en el padrón, todo en vistas de que la prueba de haberse efectuado esta notificación es el documento de notificación, que debe estar en poder de la Administración.⁵³

También recuerda los elementos que debe contener la notificación para que sea válida y desarrolle sus efectos, entre los que están los medios de impugnación, el órgano ante el cual deban presentarse y el plazo de interposición.

En otro orden de cosas, se plantean quejas de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación oportuna y, a su vez, conflictos en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción y los actos que la interrumpen.

6.3. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

La obligación material del tributo es su pago. Una vez finalizado el plazo en período voluntario sin que se haya satisfecho la deuda, se inicia de forma automática el período ejecutivo de pago. En esta fase se desarrollan las potestades de la Administración para el cobro forzoso de las deudas tributarias.

En cuanto a los medios y formas de pago, el Síndic ha recordado a las administraciones que deben garantizar la igualdad de condiciones para todas las personas en el cumplimiento de sus obligaciones de pago a la Administración, debiendo ser suficientemente amplios y accesibles para no crear situaciones de agravio comparativo entre las personas. En respuesta a las quejas presentadas, ha sugerido que se resuelvan las situaciones siguientes:

- Que las personas no tengan que contratar un producto financiero (tarjeta de crédito o débito) para poder realizar el pago del tributo. En este sentido, sería necesario poder realizar el pago en efectivo y de forma presencial en las oficinas de las entidades colaboradoras.
- Que el pago con tarjeta debe poderse realizar con tarjetas de débito y de crédito de otras entidades, no solo con tarjetas de una sola entidad bancaria.
- Sería conveniente disponer de otros canales de pago posible, como la transferencia bancaria.
- Sería conveniente ampliar el número de entidades colaboradoras a fin de conseguir una representatividad real de las entidades bancarias presentes en el territorio de imposición de la tasa.

Así mismo, ha sugerido a las administraciones que en los documentos de pago se efectúen advertencias de cuándo se considera efectuado el pago, sobre todo cuando se realizan mediante transferencia bancaria.

Mediante la notificación de la provisión de apremio se inicia el procedimiento de apremio, teniendo la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado tributario.

Muchas personas se han dirigido a esta institución para exponer la imposibilidad de hacer frente a ello ante la difícil situación económica y financiera en que se encuentran. A pesar de la posibilidad de aplazar o de fraccionar su pago,⁵⁴ esta medida no resulta efectiva, puesto que a menudo tampoco pueden hacer frente a las cuotas y los plazos que les ofrece la Administración.

El Síndic sugiere a las administraciones que valoren las solicitudes de fraccionamiento con una especial sensibilidad, de acuerdo con las circunstancias personales y económicas concretas de cada caso, y que establezcan cuotas y plazos que puedan ser asumidos de forma efectiva por las personas.

⁵³ STS 10/12/1998 y 19/06/2001.

⁵⁴ Art. 65 LGT

Cabe destacar la situación de las personas que han visto perjudicada su capacidad económica debido a la prolongada crisis económica, y a pesar de que hayan enderezado su situación, no es suficiente para hacer frente a las deudas tributarias acumuladas.

Los recargos, intereses y costes que se acumulan por impago van aumentando la deuda, las cuotas de fraccionamiento son inasumibles, el embargo de bienes y derechos pone en peligro el mantenimiento de una mínima capacidad económica. Al mismo tiempo, un impago faculta a la Administración a no otorgar un nuevo fraccionamiento de la deuda y continuar el procedimiento ejecutivo.

El ordenamiento jurídico tributario no ofrece una solución para estas situaciones, y las administraciones se encuentran obligadas a continuar el proceso de apremio hasta la declaración de crédito incobrable.

El Síndic considera que es necesario adoptar las medidas legislativas oportunas que permitan exonerar o condonar la deuda tributaria, negociar quitas, otorgar moratorias o cualquier otro mecanismo de segunda oportunidad que permita superar las deudas con la Administración tributaria. Hay que adoptar medidas de protección de los deudores tributarios que les permitan una segunda oportunidad.

En cuanto a las actuaciones, se observa un desconocimiento por parte de la ciudadanía de las facultades de recaudación de la Administración, las consecuencias de no atender la provisión de apremio cuando la reciben, los procesos de embargo, sus derechos y cómo defenderlos. Por este motivo, el Síndic recuerda a las administraciones el deber de información y asistencia.

En este contexto, sugiere que la provisión de apremio contenga, de forma clara y visible, la advertencia expresa de que si no se realiza el pago en los plazos otorgados, se embargarán sus bienes, se imputará un recargo del 20% y se contabilizarán intereses de demora.

También sugiere que se les informe adecuadamente de las causas tasadas de

impugnación de la provisión de apremio o la no suspensión de las actuaciones de recaudación por la sola presentación de un recurso o solicitud de fraccionamiento.

En la recaudación, las administraciones deben ser cuidadosas con el cumplimiento del principio de legalidad, garantizar los derechos de las personas y evitar la lesión de otros derechos o intereses. Las personas tienen derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria se lleven a cabo de la forma en que les resulte menos gravosa.

A modo de ejemplo, se han recibido quejas porque la Administración no aceptaba el pago de recibidos en voluntaria, por la existencia de otras deudas pendientes en ejecutiva y que debían satisfacerse en primer lugar. Este hecho impedía el ejercicio de otros derechos, como la transmisión de vehículos. Esta práctica, habitual en la recaudación, es contraria a la regulación legal de la imputación de pagos. El obligado tributario puede designar qué deudas satisface en primer lugar, y esta libertad solo decae en los casos de ejecución forzosa, en que la Administración imputará el pago a la deuda más antigua.

Así mismo, son frecuentes las quejas en que la Administración reclama deudas para los que ha prescrito el derecho a exigir el pago, lo que vulnera el artículo 69.2 de la Ley General Tributaria, que obliga a la aplicación de oficio.

O porque se han embargado bienes declarados inembargables. El Síndic recuerda que el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo son causa de nulidad del embargo practicado y motivo de oposición contra la diligencia.

La práctica de los embargos debe regirse por el principio de proporcionalidad, de forma que cause los menores perjuicios a los obligados tributarios. Se realizarán ponderando la máxima facilidad en su alienación y la menor onerosidad para el obligado tributario.

A tal fin, el obligado tributario tiene derecho a participar en las decisiones de la Administración sobre la determinación de los bienes y derechos a embargar, y esta tiene que aceptar los bienes señalados por la

persona interesada si garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y no se causa un perjuicio a terceros.

A menudo es objeto de queja el hecho de que los embargos efectuados sobre el patrimonio causan un grave perjuicio a las personas y ponen en peligro su capacidad para hacer frente a necesidades básicas, o incluso las empujan a una situación de vulnerabilidad que no presentaban.

A modo de ejemplo, las quejas han puesto de manifiesto situaciones como son: embargo de la ayuda al pago del alquiler, hecho que impide el pago con el consiguiente riesgo de pérdida de vivienda y sitúa a la persona en riesgo de exclusión residencial; embargo de las únicas rentas que percibe a una persona, lo que la deja sin capacidad económica para satisfacer sus necesidades vitales; embargo de cuentas corrientes de una persona que ejerce una actividad profesional y obtiene ingresos irregulares, lo que pone en peligro la continuación de la actividad económica; situación de vulnerabilidad con posibilidad de pérdida de la vivienda habitual, que es el único bien del patrimonio de la persona deudora.

A pesar de la existencia de bienes inembargables,⁵⁵ la regulación es insuficiente⁵⁶ para el cumplimiento de la finalidad de impedir que la ejecución forzosa destruya completamente la vida económica de la persona, de forma que se pone en peligro su subsistencia y de la unidad familiar.

La prohibición de la confiscatoriedad es un límite constitucional al ejercicio del poder tributario que implica no agotar la riqueza bajo el pretexto de contribuir, de forma que no puede privarse al sujeto pasivo de todas sus rentas y propiedades. También es una condición de justicia tributaria.

Las personas tienen derecho a un sistema fiscal no confiscatorio que no les prive de los medios económicos indispensables para mantener una vida digna

El sistema tributario, pues, tanto en la ordenación como en la aplicación, debe ser compatible con la exención del mínimo vital, que es la parte de la renta de las personas que va destinada a la satisfacción de sus necesidades básicas, tanto personales como familiares. Debe respetar una esfera económica y patrimonial intrínseca e irreductible del sujeto pasivo, que, por el hecho de ir destinada a garantizar la subsistencia y una mínima dignidad de calidad de vida, no puede ser susceptible de imposición ni de ejecución en el marco de los procedimientos de recaudación forzosa.

Hay que adoptar las medidas legislativas pertinentes para fijar unos límites de inembargabilidad, universales y generales, que garanticen la subsistencia digna de los contribuyentes y las personas a su cargo.

Son necesarias una revisión y una reforma de la normativa que fije los límites de inembargabilidad, a fin de delimitar una esfera de protección del patrimonio de la persona deudora que asegure la satisfacción de las necesidades personales y familiares con una mínima calidad de vida, incluida la vivienda habitual. Un sistema fiscal no confiscatorio debe garantizar el derecho a una vida digna.

Por otra parte, hay que recordar que la práctica de los embargos debe regirse por el principio de proporcionalidad, de forma que la actuación tributaria sea la menos perjudicial posible, siendo un principio general de las administraciones públicas actuar de acuerdo con los principios de eficacia y eficiencia. En este sentido, el Síndic sugiere a las administraciones tributarias que, ante situaciones sociales de vulnerabilidad, económicas, financieras y estructurales que imposibiliten asumir las deudas tributarias, consideren la situación de insolvencia de la persona deudora, la declaren en quiebra y declaren el crédito incobrable en los términos del artículo 173.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de forma que se dé por finalizado el procedimiento ejecutivo de apremio.

⁵⁵ Artículos 605-608 de la Ley de Enjuiciamiento Civil

⁵⁶ Informe al Parlamento 2018

⁵⁷ STC 150/1990, 4 octubre; 14/1998, 22 enero

6.4. DELEGACIÓN TRIBUTARIA

De conformidad con el artículo 7 TRLHL, las entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras entidades locales en el territorio de las que estén integradas las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias.

En base a este precepto, los municipios delegan las competencias tributarias en diputaciones, consejos comarcales y otros organismos que ejercen estas funciones.

Se trata del traslado del ejercicio de la competencia, no de la titularidad de la potestad tributaria, por lo que los municipios siguen siendo responsables de sus decisiones en el ámbito fiscal y tributario.

En este sentido, la delegación tributaria no debe ir en detrimento del principio de subsidiariedad ni debe suponer una pérdida de la proximidad de la Administración hacia la ciudadanía o de la singularidad del territorio y las necesidades de la población a la hora de elaborar la normativa municipal.

En todo caso, deben ser prioritarios los criterios de eficiencia y de servicio a las personas, debiéndose garantizar el ejercicio de los derechos, la seguridad jurídica y el principio de confianza legítima de la ciudadanía hacia las administraciones.

Por ello, es necesario que las interrelaciones entre la corporación local y el ente en el que recae la delegación se rijan por los principios de colaboración y coordinación, debiéndose garantizar el traslado interno de los escritos presentados, el flujo de información y la atención adecuada a las personas.

7. REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

De acuerdo con el artículo 14 TRLHL, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y el resto de ingresos públicos de las entidades locales, solo puede interponerse recurso de reposición, dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto la revisión del que se solicita, o de finalización del período de exposición pública de los padrones.

Son numerosas las quejas que se presentan porque las personas no obtienen respuesta a los recursos que han interpuesto o bien consideran que no están suficientemente motivados. El Síndic debe recordar a menudo a las administraciones la obligación legal de resolver expresamente,⁵⁸ en tiempo y forma, todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como otros que se deriven. La motivación es la vía legal para que las personas conozcan los elementos de hecho y de derecho en que se basa la decisión de la Administración, siendo esencial para que pueda impugnarse el acto administrativo con plenas posibilidades críticas. Es, pues, una condición del derecho de defensa. El silencio administrativo se configura como una garantía de las personas porque ante la inactividad de la Administración quede salvaguardado, desde un punto de vista procesal, el acceso a la tutela judicial efectiva. En ningún caso, la Administración no puede dejar de resolver de forma expresa bajo el pretexto de los efectos del silencio administrativo.

Contra la desestimación del recurso de reposición, solamente puede interponerse recurso contencioso-administrativo ante los juzgados contencioso-administrativos. El coste elevado de este procedimiento judicial, puesto que es preceptiva la asistencia de abogado y procurador, y en determinados casos el pago de las tasas judiciales, así como la desproporción entre el coste que tiene que asumir el ciudadano

con la mayoría de las cuotas tributarias de los tributos locales, en especial los de carácter periódico, implican una imposibilidad o desistimiento de facto para defender sus derechos e intereses por esta vía. En opinión del Síndic, esta situación no garantiza en igualdad de condiciones el derecho fundamental de tutela efectiva reconocido en el artículo 24 CE.

El Síndic sugiere que se instaure para toda la hacienda local un órgano para las resoluciones económico-administrativas que permita a las personas la posibilidad de una nueva instancia de revisión en vías administrativa, sin coste, de igual forma que está previsto para los municipios de gran población.⁵⁹

Contra los actos y las actuaciones de aplicación de los tributos también son de aplicación los procedimientos especiales de revisión que establece el artículo 216 LGT. El Síndic destaca la utilización del procedimiento de rectificación de errores para subsanar las discrepancias catastrales y las consiguientes regularizaciones tributarias o el procedimiento de revocación frente a actos administrativos firmes como una oportunidad para restituir la justicia tributaria. En cuanto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, recuerda que puede iniciarse de oficio cuando la Administración detecta un pago indebido, siendo necesario aplicar los intereses de demora sin que los tenga que solicitar la persona interesada.

Suspensión de los actos

Una de las cuestiones que genera más controversia en cuanto a la impugnación de los actos de aplicación de los tributos tiene relación con la suspensión de su ejecutividad.⁶⁰

Muchas quejas versan sobre la disconformidad de personas que, habiendo presentado un recurso y sin haber obtenido la resolución o una respuesta a la solicitud de suspensión, sí reciben otros actos de continuación del procedimiento: requerimientos de pago, provisiones de

⁵⁸ Art. 103 y 225.4 LGT.

⁵⁹ Art. 121.1.a) LRBL

⁶⁰ Las consideraciones expuestas también son aplicables, en cierta medida, a la suspensión del procedimiento ante las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, en especial cuando se realizan en período ejecutivo.

apremio, embargos, etc. Esta situación les genera perjuicios y costes innecesarios, inseguridad e indefensión.

La normativa es taxativa en cuanto a la suspensión de la ejecución de los actos objeto de recurso en reposición. De conformidad con el artículo 224 LGT, la interposición de un recurso no paraliza ni suspende la ejecutividad del acto y, por tanto, continúa el procedimiento de recaudación. Solo es procedente la suspensión en los casos siguientes:

- Suspensión automática a instancia de la persona interesada si se garantiza el importe del acto, los intereses de demora y los recargos que sean procedentes en caso de ejecución. Las garantías son exclusivamente las enumeradas en el artículo 224.2 LGT.
- Suspensión sin aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. Así mismo, a menudo las ordenanzas fiscales establecen límites de deuda que quedan exonerados de la aportación de las garantías.

- En ningún caso se suspenderá la liquidación ante una impugnación que afecte a un acto censal en el caso de un tributo de gestión compartida.

Se ha detectado un desconocimiento profundo por parte de las personas de la normativa en materia de suspensión, de los efectos y las consecuencias de la interposición de los recursos, de los criterios que aplica cada administración, así como una falta de comunicación e información por parte de la Administración.

El Síndic sugiere a las administraciones que elaboren protocolos, comunicaciones, advertencias y todos los actos de información que sean necesarios para dar a conocer a las personas el régimen de suspensión de la ejecutividad de los actos, los criterios que utilizan, los importes de garantía y las clases. Hay que garantizar que las personas conocen perfectamente los efectos tributarios de la presentación de un recurso. Así mismo, sugiere que las solicitudes de suspensión se respondan de forma inmediata.

8. BUENAS PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS

El artículo 30 EAC reconoce el derecho a una buena administración, al establecer el derecho que los poderes públicos de Cataluña traten a las personas, en los asuntos que les afecten, de forma imparcial y objetiva, y el derecho a que la actuación de los poderes públicos sea proporcionada a las finalidades que la justifiquen.

Son reiterativas en los informes anuales del Síndic al Parlamento las consideraciones de buenas prácticas administrativas que deben regir la actuación de la Administración, tanto en la ordenación y aplicación de los tributos como en sus relaciones con las personas contribuyentes, sin las cuales no pueden hacerse plenamente efectivos otros derechos reconocidos ni un sistema fiscal justo.

En cuanto a la **ordenación y la imposición de los tributos**, el Síndic propone a la Administración tributaria la adopción de las siguientes buenas prácticas administrativas:

- Configurar los tributos en función de la riqueza real, no ficticia y sin privilegios, y modular la carga tributaria de acuerdo con la capacidad económica, a fin de garantizar un sistema fiscal igualitario y equitativo.
- Considerar la presión fiscal que soportan las personas en conjunto a la hora de imponer la carga tributaria, de cara a contribuir según la capacidad económica y distribuir las cargas fiscales de forma equitativa.
- Configurar un sistema tributario más progresivo y con mayor capacidad redistributiva que permita luchar contra la desigualdad, la pobreza y la exclusión social.
- Impulsar una fiscalidad socialmente justa, como instrumento para garantizar los derechos sociales, la igualdad de oportunidades y ofrecer un estado de bienestar que dignifique la vida de las personas.
- Adoptar medidas fiscales de discriminación positiva hacia las personas y los colectivos

más favorables y garantizar el acceso a los servicios y los bienes públicos.

- Promover una fiscalidad ambiental, como instrumento de protección del medio ambiente.
- Garantizar una hacienda local suficiente, eficiente y eficaz, basada en la responsabilidad en la ordenación y ejecución del gasto, optimizando los recursos disponibles para destinarlos a alcanzar finalidades sociales.
- Garantizar el derecho de participación ciudadana que permita el debate y el consenso sobre el modelo fiscal como vía para financiar la sociedad que queremos.
- Promover la rendición de cuentas, la transparencia y el acceso a la información pública para que las personas puedan conocer el coste de los servicios, así como el destino y el control de los gastos.
- Garantizar la seguridad jurídica y evitar la conflictividad en la aplicación del tributo, con una redacción de las ordenanzas jurídicamente rigurosa, clara, exacta y completa.
- Garantizar la transparencia y justificar la toma de decisiones para evitar un sistema fiscal arbitrario.

En el ámbito de **aplicación de los tributos**, el Síndic sugiere a las administraciones que actúen para:

- Proveer a las personas con una información amplia, clara, correcta y precisa, y una asistencia adecuada y suficiente para que puedan ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones tributarias de forma eficiente y eficaz.
- Conferir a las personas información y asistencia accesible y transparente, tanto de carácter colectivo como individual, habilitando los máximos canales posibles de difusión: publicaciones, comunicaciones, notificaciones, campañas, inclusiones en la web del Ayuntamiento, así como cualquier otro medio que sea próximo al día a día de las personas, y facilitar modelos y formularios con todas las advertencias posibles.

- Utilizar un lenguaje comprensible, claro, coherente con el nivel de conocimiento de las personas destinatarias.
- Garantizar que las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios consiguen la finalidad perseguida, en un marco de seguridad jurídica y de confianza legítima.
- Prever y evitar situaciones de conflictividad en la aplicación de la norma, en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de obligaciones por parte de la ciudadanía, así como avanzarles los efectos tributarios derivados de sus actos.
- Crear, en las relaciones con las personas contribuyentes, un clima de proximidad y fluidez, en un contexto en que prevalezca la voluntad de servicio a la persona contribuyente como sujeto de derechos y obligaciones.
- Facilitar a las personas contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Simplificar las actuaciones de aplicación de los tributos, en especial las que tengan que realizar las personas por sí mismas.
- Actuar de acuerdo con los principios de eficacia, eficiencia y celeridad para asegurar el respeto de los derechos y las garantías de los obligados tributarios.
- Utilizar una terminología y un lenguaje adecuado, transversal e inclusivo y tratar a las personas con el respeto y la consideración debida.
- Confeccionar los recibos de forma que se identifique claramente la deuda tributaria, la persona deudora y el ejercicio fiscal, evitándose cualquier tipo de confusión.
- Dar respuesta, dentro del plazo previsto y de forma suficientemente motivada, las solicitudes y/o los recursos presentados por las personas.
- Evitar las demoras no justificadas en el inicio de los procedimientos tributarios en el ejercicio de las facultades de gestión, comprobación e inspección.
- Actuar de oficio en la apreciación de la prescripción en el derecho de la Administración para determinar la deuda y exigir el pago de los tributos, en la devolución de ingresos indebidos y en el pago de intereses de demora a las personas.
- Dar a conocer de forma inequívoca las consecuencias sobre la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones ante la interposición de recursos o de solicitudes de aplazamiento o de fraccionamiento.
- Mantener actualizada la base de datos fiscales, ser proactivas en la investigación del domicilio de las personas y cuidadosas en las notificaciones, para garantizar el conocimiento de las personas sobre los actos que les afectan.
- En cuanto a los medios y formas de pago, ofrecer las máximas facilidades de pago a las personas contribuyentes y evitar que tengan que incurrir en gastos asociados. También efectuar advertencias de cuándo se entiende cumplida la obligación.
- Resolver las solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento de acuerdo con la situación económica de cada persona, otorgando plazos efectivamente asumibles.
- Llevar a cabo las actuaciones tributarias de acuerdo con el principio de proporcionalidad y en la forma que resulte menos gravosa para la ciudadanía, sin perjuicios innecesarios, gastos ni cargas administrativas asociadas.
- No privar a las personas de los medios económicos indispensables para mantener una vida digna.
- Buscar medidas de segunda oportunidad que permitan a las personas superar los créditos tributarios.
- Adoptar medidas de lucha contra la elusión y el fraude fiscal.

9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A continuación, se expone una síntesis del análisis del sistema fiscal realizado en las páginas anteriores, en que se esquematiza la diferente problemática detectada, así como las medidas y recomendaciones que propone al Síndic a los poderes públicos y a las administraciones, estatales y municipales, en función de sus competencias.

En cuanto al sistema fiscal municipal

1. A pesar del reconocimiento de los principios de autonomía local y suficiencia financiera, son patentes las dificultades de los municipios para obtener y asignar eficientemente y suficientemente los recursos para el sostenimiento de los servicios públicos y la consecución de las finalidades públicas locales.

Por un lado, es necesaria una concreción normativa en la atribución de competencias públicas a los entes locales, en base a los principios de subsidiariedad y proximidad, con la consideración de que debe permitir una administración más eficaz, próxima y con mayor capacidad para dar una respuesta rápida y adecuada a las necesidades de la ciudadanía.

Por otra parte, la capacidad de los municipios para financiarse a través de la imposición de tributos propios es limitada, puesto que es un poder tributario derivado y de rango reglamentario.

Hay que dotar a las corporaciones locales de mayor capacidad para generar ingresos, de una potestad tributaria coherente con los principios de autonomía y suficiencia financiera, y de mayores herramientas de política fiscal para poder tomar decisiones fiscales en el ámbito municipal.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Revisar, mejorar o reformar el sistema de financiación de las haciendas locales.
- Concretar, definir y delimitar las competencias públicas de los entes locales, en base a los principios de subsidiariedad y proximidad.
- Configurar la potestad tributaria, en coherencia con los principios de autonomía local y suficiencia financiera.
- Dotar a los municipios de mayor poder tributario para aumentar la capacidad de financiación.
- Dotar a los municipios de mayores herramientas de política fiscal y de capacidad normativa, a fin de incrementar el poder de decisión fiscal en el ámbito municipal.

2. El sistema fiscal es un instrumento para obtener los recursos necesarios para garantizar el estado social y de bienestar, y de redistribución de la riqueza para luchar contra la desigualdad, la pobreza y la exclusión social y para garantizar la estabilidad económica que favorezca el progreso social.

El sistema fiscal municipal debe configurarse en términos que garantice el derecho a una

fiscalidad justa. A este fin, debe ser un sistema fiscal solidario, basado en la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica; progresivo; redistributivo, igualitario y equitativo; no confiscatorio; suficiente y eficiente; participativo, accesible y transparente; basado en la cooperación, el fomento del cumplimiento y con vocación de servicio; seguro jurídicamente; no arbitrario y ambiental.

Recomendaciones al legislador estatal y a la Administración municipal

- Configurar un sistema fiscal en términos que garanticen el derecho a una fiscalidad justa. A tal fin, debe ser un sistema fiscal:
 - solidario, basado en la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica; progresivo; redistributivo, igualitario y equitativo; no confiscatorio; suficiente y eficiente; participativo, accesible y transparente; basado en la cooperación, el fomento del cumplimiento y con vocación de servicio; seguro jurídicamente; no arbitrario y ambiental.

En relación a los tributos locales

3. En cuanto a los **datos de recaudación**, el 55,3% del importe recaudado proviene de la imposición sobre bienes inmuebles (IBI e IIVTNU), cifra que denota que el sistema fiscal local se basa esencialmente en la imposición sobre la propiedad inmobiliaria, ejerciéndose una gran presión fiscal, cuando en muchas ocasiones se trata de la vivienda habitual.

También es una imposición basada en tributos de naturaleza real, que normalmente están desconectados de la capacidad económica de los sujetos pasivos.

El 9,0% proviene de las tasas por la prestación de servicios públicos básicos, hecho que implica que las personas deben pagar para poder acceder a los bienes o servicios públicos que tienen el carácter de básicos. En estos casos, la capacidad económica se convierte en un factor excluyente, que puede conllevar la inaccesibilidad para las economías más precarias.

En la facultad de imponer y exigir tributos, las administraciones deben tener en consideración la presión fiscal que soportan las personas en global, derivadas de la imposición de tributos estatales, autonómicos y locales, así como la imposición indirecta, puesto que inciden directamente en la renta disponible.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Valorar el conjunto del sistema fiscal a fin de disminuir la presión fiscal que soportan las personas, en especial las rentas del trabajo y las rentas bajas y medias.
- Valorar el sistema fiscal local, excesivamente basado en la tributación sobre la propiedad inmobiliaria, en especial cuando se corresponde a la vivienda habitual.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Valorar la tributación municipal sobre la propiedad inmobiliaria, excesiva, en especial cuando se trata de la vivienda habitual.
- Valorar la imposición municipal en función de la carga fiscal que soportan las personas con el conjunto de todo el sistema fiscal.
- Garantizar, en todo caso, el acceso a los bienes y servicios básicos.

4. Impuesto sobre bienes inmuebles

4.1. Configuración del tributo

El IBI representa el impuesto municipal más importante desde la perspectiva recaudatoria, siendo un gran instrumento de política fiscal por el margen de regulación de los tipos de gravamen y la concreción de las bonificaciones potestativas.

El Síndic considera que sería necesario incluir criterios de capacidad económica en la

configuración de este impuesto para que la carga tributaria se adaptara de forma que se protegiesen las economías familiares más desfavorecidas y la vivienda habitual; aplicar tipos de gravamen progresivos para otorgar progresividad y mayor capacidad redistributiva al sistema fiscal municipal; aplicar tipos impositivos diferenciados en función de los usos, para hacer tributar la riqueza, y regular las bonificaciones y los recargos como instrumentos de políticas públicas en materia de vivienda, de protección y apoyo a la familia y de sostenibilidad ambiental.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Incorporar criterios de capacidad económica y progresividad en la configuración del IBI.
- Revisar los beneficios fiscales y ampliar el margen normativo de los municipios, para que sirvan como instrumentos efectivos de política fiscal.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Modular la carga tributaria en función de la capacidad económica o de las circunstancias personales y/o familiares, de forma que se protejan las economías familiares más desfavorecidas y la vivienda habitual.
- Aplicar tipos de gravamen progresivos en función de la capacidad económica o del valor catastral.
- Aplicar tipos de gravamen diferenciados en función de los usos.
- Regular las bonificaciones y los recargos como instrumentos efectivos de políticas públicas en materia de vivienda, de protección y apoyo a la familia y de sostenibilidad ambiental.

4.2. Gestión compartida

El carácter dual del IBI y la gestión compartida es una de las cuestiones que generan más controversia en torno al impuesto, provocando situaciones de vulneración de los principios de capacidad económica y justicia tributaria. El Síndic ha destacado lo siguiente:

- Es necesaria la actualización de los valores catastrales, de forma constante y uniforme en todo el territorio, para que se ajusten a la realidad inmobiliaria y al valor de mercado, garantizándose la igualdad y equidad tributaria. Es imprescindible en los municipios donde se han aprobado ponencias de valores durante los años de la burbuja inmobiliaria.
- La tributación del suelo urbanizable debe ajustarse a su realidad fáctica, física y urbanística.
- Los ayuntamientos deben ser proactivos y cuidadosos en el contenido y la calidad de la información que suministran al Catastro, revisar el circuito y la información para detectar deficiencias, realizar mejoras y rectificaciones, y resarcir a las personas afectadas por los perjuicios causados.
- Las administraciones tributarias deben ejercer amplias funciones de información, asistencia y colaboración que permitan a las personas conocer los datos y los procedimientos catastrales (la aplicación de los tributos que se

deriva), entenderlos, aclarar dudas, impugnarlos, rectificarlos, subsanar discrepancias, etc.

- Hay que reforzar la colaboración y cooperación entre el Catastro inmobiliario y las administraciones liquidadoras, a fin de realizar una gestión más integrada en el impuesto que reduzca la conflictividad y garantice la seguridad jurídica a las personas.
- Los ayuntamientos, como observadores más próximos, conocedores del territorio, y titulares de la potestad tributaria, deben tener un papel proactivo ante la detección de discrepancias catastrales y, a tal fin, iniciar o informar de los procedimientos adecuados para rectificarlas.
- La rectificación de los datos catastrales, cuando la causa es un error material, de hecho o aritmético, debe realizarse siguiendo los procedimientos especiales de revisión, como el de rectificación de errores y el de revocación, establecidos en los artículos 220 y 219 de la Ley General tributaria (LGT), que retrotraen la efectividad de la resolución en el momento en que se produjo el error; y no con el procedimiento de subsanación de discrepancias establecidas en el artículo 18 TRLCI, que tiene efectos desde el día siguiente de la fecha de la resolución.
- Cuando la Administración procede a la rectificación del valor catastral como consecuencia de un error de hecho, material o aritmético, el valor catastral modificado debe retrotraerse a las liquidaciones tributarias emitidas y no prescritas.

Recomendaciones al legislador y a la administración estatales

- Realizar las modificaciones legislativas pertinentes (TRLCI y TRLHL) para:
 - Garantizar que el valor catastral se ajusta al valor de mercado, llevando a cabo actualizaciones periódicas y uniformes.
 - Garantizar que la tributación del suelo urbanizable se ajusta a su realidad física y urbanística.

- Incorporar de forma expresa la utilización del procedimiento de rectificación de errores en ciertos supuestos de rectificación de datos catastrales y el otorgamiento de eficacia retroactiva a las resoluciones catastrales
- Configurar una gestión más integrada de los impuestos con base de valor catastral, que reduzca la conflictividad existente y garantice la seguridad jurídica.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Garantizar la calidad de la información que se suministra al Catastro y rectificarla.
- Garantizar la información, asistencia y colaboración a las personas contribuyentes ante procedimientos catastrales y tributarios que se deriven.
- Ser proactiva en la detección y subsanación de discrepancias catastrales.

5. Impuesto sobre actividades económicas

El régimen de tributación en el IAE de las empresas de comercialización de energía eléctrica conlleva que tengan que darse de alta en el IAE y satisfacer la cuota en todos los municipios en que desarrollen la actividad.

El Síndic ha sugerido una modificación legislativa que incorpore un epígrafe de la tarifa del IAE para clasificar de forma específica la actividad de comercialización de electricidad.

Mientras tanto, sugiere que la Dirección General de Tributos emita una resolución por la que se interprete clasificar la comercialización de energía en un epígrafe que tenga establecido una cuota nacional.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Modificación legislativa del IAE que incorpore un epígrafe de la tarifa para clasificar de forma específica la actividad de comercialización de electricidad.
- Modificación de la interpretación de la DGT que permita la aplicación de una cuota nacional.

6. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

La inscripción del vehículo en el Registro de vehículos de tráfico conlleva la sujeción del IVTM a nombre del titular registral. A efectos del impuesto, hay que poder desvirtuar esta presunción cuando no se corresponde con la titularidad real o existencia del vehículo.

En relación con la aplicación de la exención de los vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, el Síndic ha defendido que la acreditación de la situación de discapacidad debe poderse hacer mediante la aportación de la resolución de otorgamiento de la pensión por incapacidad por el INSS, desde la asimilación legal efectuada por el Real Decreto Legislativo 1/2013. Es necesaria una

modificación legislativa para que la exención pueda ser aplicable desde el momento en que el órgano competente concede efectos a la situación de discapacidad, y las ordenanzas fiscales no pueden establecer otros requisitos que los que prevé el TRLHL para el disfrute de la exención.

La distorsión entre el domicilio fiscal del sujeto pasivo y del vehículo genera problemas de gestión del impuesto, por lo que el Síndic considera que deben adoptarse medidas para eliminar la dualidad existente.

Por último, es necesario incrementar la presencia de la fiscalidad ambiental en el IVTM como instrumento para la protección del medio ambiente, e introducir políticas medioambientales dirigidas a reducir la contaminación y a fomentar un transporte más sostenible.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Configuración como presunción iuris tantum del hecho imponible y el sujeto pasivo derivado de la inscripción registral.
- Modificación legislativa para que la exención pueda ser aplicable desde el momento en que se reconoce efectos a la situación de discapacidad.
- Mejora legislativa para introducir políticas medioambientales en el IVTM dirigidas a reducir la contaminación y a fomentar un transporte más sostenible.
- Armonización del domicilio fiscal del sujeto pasivo y del vehículo.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Acreditar la situación de discapacidad mediante la resolución de otorgamiento de pensión por incapacitado emitido por el INSS.
- No establecer en las ordenanzas fiscales otros requisitos que los establecidos en TRLHL para el disfrute de las exenciones y bonificaciones.
- Introducir políticas ambientales en el IVTM dirigidas a reducir la contaminación y fomentar un transporte más sostenible.

7. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

La coexistencia del ICIO con la tasa por licencia urbanística genera disfunciones tributarias, por lo que sería necesario: regular ambas figuras impositivas de acuerdo con su naturaleza jurídica, valorar la carga tributaria global que se impone en la realización de una construcción, instalación u obrapara disminuir la, y evitar la sobreimposición.

La escasa regulación del hecho imponible genera inseguridad jurídica y conflictividad en

la aplicación del impuesto, motivo por el que es necesario un desarrollo normativo que lo concrete y especifique.

El inicio del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución debe situarse en el momento de caducidad, renuncia o extinción de la prórroga de la licencia. En definitiva, en el momento en que puede ejercerse la acción, según la teoría de la *actio nata*.

Hay que potenciar el impuesto como un instrumento fiscal para llevar a cabo políticas públicas sociales y culturales, ambientales, de vivienda y accesibilidad.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Desarrollo normativo que concrete y especifique el contenido de la base imponible y defina los conceptos relevantes para el impuesto.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Regular el ICIO y la tasa por licencia urbanística de acuerdo con su naturaleza jurídica.
- Valorar la carga tributaria total que soporta la realización de una construcción, instalación u obra y evitar la sobreimposición.
- Computar el inicio del plazo de prescripción en la solicitud de devolución, en el momento de la caducidad, renuncia o extinción de la prórroga de la licencia.
- Introducir medidas fiscales de políticas públicas sociales y culturales, ambientales, de vivienda y accesibilidad.

8. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Por un lado, el 11 de mayo de 2017 el Tribunal Constitucional (TC) dictó la Sentencia 59/2017, que declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.a) y 110.4 TRLHL, para los supuestos en que no ha habido un aumento de valor del terreno.

Es necesaria y urgente una modificación normativa que incorpore el pronunciamiento de la sentencia y adapte el impuesto, de forma que se restablezca la seguridad jurídica.

Por otro lado, también es conflictiva la aplicación de beneficios fiscales en este impuesto. A tal fin, el Síndic ha considerado que: las obligaciones tributarias deben exigirse de conformidad con la verdadera naturaleza del acto y la voluntad real de las partes; denegar las bonificaciones por cuestiones puramente formales vulnera los derechos de los contribuyentes; la Administración debe aceptar como solicitud expresa la declaración de acogerse a las bonificaciones que las personas realizan ante notario, y que no puede considerarse pérdida de la condición de vivienda habitual ni de cese de la convivencia cuando se ingresa en un centro por razones socio-sanitarias.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Llevar a cabo una modificación normativa para adaptar el impuesto a la Sentencia 59/2017, del Tribunal Constitucional.
- Llevar a cabo una modificación normativa que equipare la declaración notarial de acogerse a los beneficios fiscales a la solicitud expresa, cuando tienen carácter rogatorio.
- Incorporar en el TRLHL la previsión de que no exista pérdida de la condición de vivienda habitual o de cese de la convivencia cuando se ingresa en un centro por razones socio-sanitarias.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Aplicar el principio de cualificación en las obligaciones tributarias.
- No denegar beneficios fiscales por causas meramente formalistas cuando el sujeto pasivo cumple con los requisitos para disfrutar de los mismos.
- Velar por que las posturas excesivamente rígidas y formalistas no impidan el ejercicio de los derechos de las personas contribuyentes.
- Incorporar en las ordenanzas fiscales disposiciones de no pérdida de la condición de vivienda habitual ni de cese de la convivencia cuando se ingresa en un centro por razones socio-sanitarias, mientras esta previsión no se haya incorporado en el TRLHL.

9. Tasas

La realización o no del hecho imponible y la consiguiente sujeción es uno de los aspectos más controvertidos de las tasas. Implica analizar, para cada supuesto de hecho, si se devenga el tributo, puesto que existen multitud de supuestos que se encuentran próximos o son fronterizos al hecho imponible, pero quedan fuera.

A fin de reducir la conflictividad y garantizar la seguridad jurídica, el Síndic sugiere a las

administraciones que delimiten y regulen en las ordenanzas fiscales el hecho imponible al máximo posible, también de forma negativa, y que se dicten disposiciones interpretativas o esclarecedoras.

El Síndic recuerda que el informe económico financiero debe acompañar tanto el establecimiento como la modificación de las tasas, puesto que es condición para la eficacia y validez de la ordenanza fiscal y las liquidaciones tributarias. Por esto tiene que estar, siendo necesario ser riguroso en su confección de

forma que efectivamente justifique las tasas y la cuota.

Los principios de capacidad económica, igualdad y justicia tributaria exigen que se apliquen criterios de capacidad económica de los sujetos pasivos en la cuantía de las tasas y que, en todo caso, debe asegurarse el acceso a los servicios y bienes públicos básicos.

Así mismo, sería importante consignar el coste del servicio para que la ciudadanía conociera y pudiera visualizar la carga tributaria.

Una última cuestión tiene que ver con la exigencia de las tasas en los casos de inicio o de cese en el uso del servicio. El Síndic recuerda a las administraciones que deben establecer criterios de prorrateo de la cuota para ajustar el período impositivo a la realización del hecho imponible, puesto que no es posible exigir la tasa si no se presta el servicio.

9.1. Tasa por la prestación de servicios públicos y actividades administrativas

Son tres los elementos básicos que configuran la tasa por la prestación de servicios públicos y actividades administrativas, y siendo necesario que concurren para que pueda exigirse: debe prestarse el servicio de forma real y efectiva, es necesario que afecten o beneficien de forma particular al sujeto pasivo y la actividad debe ser de competencia local.

Sobre la base mencionada, el Síndic ha elaborado una casuística de entre los supuestos presentes en las quejas. Destacan los siguientes: la tasa se vincula a la prestación de un servicio de recepción obligatoria; no puede exigirse la tasa si no se presta el servicio de forma real y efectiva; no se produce el hecho imponible si no existe actividad que genere residuos comerciales; no existe sujeción a la tasa de residuos si el inmueble no está en condiciones de ser habitado o no dispone de suministros básicos, y no está sujeto a tasa el ejercicio de una potestad preceptiva por parte de la Administración.

En cuanto a la determinación de la cuota tributaria, imperan los principios de equivalencia y el de cobertura de costes, que impiden cuantificar el importe por encima del coste global del servicio. Sin embargo, debe estar presente el principio del beneficio, que

pretende que las personas contribuyan según el uso que hagan de los servicios públicos y el beneficio que obtengan de los mismos. Conlleva que la imposición contributiva esté directamente correlacionada con el servicio efectivamente prestado y recibido.

9.2. Tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público

El presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la tasa es el beneficio particular o aprovechamiento especial del dominio público, de forma que el sujeto pasivo debe obtener un beneficio singular y real, que no se produce cuando no se produce una ocupación efectiva del dominio público.

En relación con la tasa por la entrada de vehículos a través de las aceras, la ratio del tributo reside en la utilización de la acera. En consecuencia: la existencia de garaje no presume de forma automática la utilización del dominio público con la entrada del vehículo; cuando no se atraviesa ni se utiliza la acera no es procedente la exacción de la tasa; si la persona interesada no tiene vehículo, y el espacio destinado a aparcamiento ha sido destinado a otro uso, no se produce el hecho imponible.

En cuanto a la carga de la prueba, el uso efectivo del dominio público debe ser probado por la Administración y las personas interesadas tienen que poder aportar prueba en contrario. El Síndic ha considerado que la Administración genera indefensión a la ciudadanía cuando emite liquidaciones correspondientes a años anteriores, no acredita el uso efectivo y obliga a las personas a aportar una prueba imposible, porque se trata de una prueba que pertenece al pasado y de un hecho negativo.

El criterio de cuantificación de la tasa previsto en el TRLHL (tomando como referencia el valor de mercado de la utilización o el aprovechamiento, puesto de manifiesto por cada administración a partir de la elaboración de un informe técnico-económico) es poco nítido y ambiguo por la dificultad de dar valor de mercado a un bien que por definición se encuentra fuera de mercado, sin dar ninguna base de cálculo y dejándolo a la potestad discrecional de la Administración. El Síndic considera que genera inseguridad jurídica y desigualdad tributaria.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Concretar con el máximo detalle posible el hecho imponible de las tasas.
- Realizar una modificación legislativa para que sea preceptivo aplicar criterios de capacidad económica en la cuantificación de las tasas.
- Incorporar en el TRLHL criterios de prorrateo de las tasas para ajustar el período impositivo a la realización del hecho imponible.
- Realizar una modificación legislativa para incorporar criterios de cuantificación de las tasas que garanticen la seguridad jurídica y la no arbitrariedad.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Delimitar en las ordenanzas fiscales, con el máximo detalle posible, tanto de forma positiva como negativa, el hecho imponible de cada tasa.
- Dictar disposiciones interpretativas o esclarecedoras en relación con la configuración del hecho imponible de cada tasa.
- Analizar de forma casuística los supuestos de hecho controvertidos en cuanto a la realización del hecho imponible de la tasa.
- Elaborar los informes económicos financieros con rigor, de forma que efectivamente justifiquen la tasa y la determinación de la cuota.
- Aplicar criterios de capacidad económica en la gradación de la carga tributaria de las tasas.
- Garantizar, en todo caso, que la capacidad económica no actúa como factor excluyente en el acceso a los bienes y servicios públicos básicos.
- Regular en las ordenanzas fiscales criterios de prorrateo de las tasas para ajustar el período impositivo a la realización del hecho imponible.
- Verificar que en la exigencia de las tasas concurren los elementos de prestación efectiva del servicio y beneficio particular para el sujeto pasivo.
- Incorporar el principio de beneficio en la cuantificación de las tasas.
- Verificar y acreditar la efectiva ocupación del dominio público en los procedimientos de gestión de las tasas.

10. Contribuciones especiales

La falta de regulación legal concreta y específica de conceptos jurídicos que componen el hecho imponible y la amplia discrecionalidad municipal en la modulación del tributo generan dificultades a la hora de establecerlo y aplicarlo, las cuales se proyectan en una casuística diversa.

Por un lado, sería necesario que el TRLHL definiera y concretara el contenido de los elementos que configuran el tributo. En particular, debería recoger qué se entiende por *beneficio*, los supuestos en que puede estimarse que se produce y los que no, y qué obras o servicios son susceptibles de ser financiados mediante contribuciones especiales.

El TRLHL también podría incorporar alguna previsión para que se coordinara de forma necesaria la tramitación del proyecto de obras y el expediente de imposición y ordenación de las contribuciones especiales, para evitar la firmeza procesal y garantizar el derecho de

participación ciudadana y el derecho de defensa.

En este sentido, el Síndic sugiere a las administraciones que lleven todas las actas de información y de publicidad que sean necesarios, más allá de las publicaciones formales, para dar a conocer el proyecto de obras y, si es posible, que realicen la tramitación conjunta con el expediente de contribuciones especiales.

Por otra parte, en la tramitación del expediente de contribuciones especiales, la Administración debe motivar y justificar la existencia y la intensidad del beneficio especial que recibe el sujeto pasivo, así como la concurrencia entre beneficio especial-general, a efectos de determinar la base imponible. Por ello, el Síndic pide a las administraciones tributarias diligencia y rigor en la imposición y ordenación del tributo, la emisión de informes que justifiquen los aspectos técnicos y facilitar a las personas la impugnación del tributo, de cara a garantizar la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Desarrollo normativo que defina y concrete el contenido de los elementos que configuran el tributo, en especial el concepto de beneficio.
- Incorporación en el TRLHL de alguna previsión para que se coordine de forma necesaria la tramitación del proyecto de obras y el expediente de imposición y ordenación de las contribuciones especiales.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Elaborar de forma rigurosa los expedientes de imposición y ordenación de las contribuciones especiales.
- Motivar y justificar técnicamente la existencia y la ponderación del beneficio especial.
- Informar y dar publicidad de la existencia del proyecto de obras que se financiará mediante contribuciones especiales.

11. Beneficios fiscales

La política fiscal es una de las herramientas más importantes para la lucha contra la desigualdad, la pobreza y la exclusión social. Una fiscalidad suficiente y justa, que redistribuya correctamente la riqueza, es el mejor instrumento para conseguir una sociedad más justa y equitativa, para garantizar los derechos sociales y la igualdad de oportunidades y para ofrecer un estado de bienestar que dignifique la vida de las personas.

A su vez, los beneficios fiscales son instrumentos para crear incentivos fiscales que supongan un beneficio para la persona contribuyente, de modulación de la carga tributaria y de realización de los principios de justicia tributaria e igualdad contenidos en el artículo 31 CE.

Aun así, la potestad de los municipios para vehicular políticas públicas a través de los beneficios fiscales está limitada y sujeta al principio de reserva de ley.

Sin embargo, los municipios, en el ejercicio de sus competencias, deben regular beneficios fiscales como medidas de apoyo a las personas y los colectivos más necesitados, para hacer efectivos los derechos económicos, sociales, culturales y medioambientales y garantizar la igualdad de oportunidades.

Por otra parte, las administraciones deben garantizar que estas medidas sean reales y efectivas, y que no se conviertan en beneficios formales, de difícil o imposible aplicación material.

El Síndic ha llevado a cabo numerosas actuaciones en relación con los beneficios fiscales, de las que destaca las siguientes recomendaciones:

- Adoptar las medidas oportunas para garantizar el acceso a los bienes y servicios públicos básicos.

- Eliminar las cuotas diferenciadas en base al empadronamiento.

- Adoptar medidas de discriminación positiva hacia las personas con discapacidad.

- Adoptar medidas de apoyo y protección de la familia.

- Equiparar las familias monoparentales a las familias numerosas para el derecho a disfrutar de los incentivos o beneficios fiscales en igualdad de condiciones.

- Equiparar las parejas estables a las parejas con vínculo matrimonial a los efectos del disfrute de incentivos y de beneficios fiscales.

- Facilitar otros medios de prueba a parte del empadronamiento para acreditar la convivencia en las familias en régimen de custodia compartida.

- No puede perderse la consideración de vivienda habitual y convivencia por el traslado de domicilio de una persona a un centro residencial.

- Ni las ordenanzas fiscales, ni la práctica administrativa pueden establecer otros requisitos formales que los establecidos por la ley que conlleven una restricción del derecho a disfrutar de los beneficios fiscales.

- El Síndic cuestiona que se condicione el disfrute de un beneficio fiscal al hecho de que la persona beneficiaria no tenga ninguna deuda pendiente con el Ayuntamiento.

- El establecimiento de beneficios fiscales debe tener una justificación objetiva y razonable y basarse en razones de interés público.

- Hay que rendir cuentas y evaluar los efectos de los beneficios fiscales reconocidos, justificar su permanencia o realizar las modificaciones que procedan.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Impulsar una fiscalidad basada en la justicia social que redistribuya la riqueza y permita conseguir una sociedad más justa y equitativa.
- Adoptar medidas fiscales de discriminación positiva hacia las personas y los colectivos más vulnerables.
- Adoptar medidas de discriminación positiva hacia las personas con discapacidad.
- Adoptar medidas de apoyo y protección a la familia.
- Realizar modificación legislativa para equiparar las familias monoparentales a las familias numerosas a los efectos del disfrute de incentivos y de beneficios fiscales.
- Realizar modificación legislativa para equiparar las parejas estables a las parejas con vínculo matrimonial a los efectos del disfrute de incentivos y de beneficios fiscales.
- Realizar modificación legislativa para regular otros elementos de prueba además del empadronamiento para acreditar la convivencia en las familias en régimen de custodia compartida.
- Realizar modificación legislativa para regular que no se pierde la consideración de vivienda habitual y convivencia por el traslado de domicilio de una persona a un centro residencial.
- Establecer incentivos y beneficios fiscales en base a una justificación objetiva y razonable y por razones de interés público.
- Rendir cuentas y evaluar los efectos de los beneficios fiscales reconocidos, justificar su permanencia o realizar las modificaciones que procedan.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Impulsar una fiscalidad basada en la justicia social que redistribuya la riqueza y permita conseguir una sociedad más justa y equitativa.
- Adoptar medidas fiscales de discriminación positiva hacia las personas y los colectivos más vulnerables.
- Adoptar medidas de discriminación positiva hacia las personas con discapacidad.
- Adoptar medidas de apoyo y protección a la familia.
- Regular en las ordenanzas fiscales otros elementos de prueba además del empadronamiento para acreditar la convivencia en las familias en régimen de custodia compartida.
- Regular en las ordenanzas fiscales que no se pierde la consideración de vivienda habitual y convivencia por el traslado de domicilio de una persona a un centro residencial.
- Evaluar los efectos de los beneficios fiscales que se aplican en el municipio, justificar su permanencia, o realizar o solicitar las modificaciones que procedan.
- Regular los aspectos sustantivos y formales en las ordenanzas fiscales de forma que no impliquen una restricción del derecho a disfrutar de los beneficios fiscales.
- No condicionar el disfrute de un beneficio fiscal a la falta de deudas tributarias en los casos de vulnerabilidad acreditada.
- Garantizar que la práctica administrativa facilita el disfrute de los beneficios fiscales.

12. Ordenanzas fiscales

El rango reglamentario de las ordenanzas fiscales obliga a que deban observarse el principio de reserva de ley y que deban adecuarse a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a los principios constitucionales en materia tributaria.

El análisis de cuestiones de legalidad es uno de los motivos de oposición más habitual y puede ser alegado en vías de impugnación indirecta de las liquidaciones.

De entre estas cuestiones, el trámite de audiencia en el procedimiento de tramitación

es esencial y su vulneración constituye motivo de nulidad absoluta de la ordenanza. Conlleva garantizar el acceso y la copia a las personas interesadas del expediente, y resolver de forma expresa y motivada las alegaciones presentadas.

También es condición de validez la publicación del acuerdo definitivo en el boletín oficial correspondiente, hecho que determina la entrada en vigor de las ordenanzas.

El Síndic también ha destacado la importancia de que las ordenanzas tengan una redacción jurídicamente rigurosa, clara, exacta y completa, a fin de garantizar la seguridad jurídica y de evitar la conflictividad en la aplicación del tributo.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Rigor en la redacción de las ordenanzas a fin de evitar conflictos de legalidad.
- Redacción clara, exacta, completa y con rigor jurídico de las ordenanzas.
- Diligencia y rigor en el procedimiento de tramitación de la ordenanza, con plena garantía del trámite de audiencia.

13. Aplicación de los tributos

Dada la coercitividad del sistema tributario, es fundamental la observancia y el cumplimiento de las normas y los principios que lo regulan, así como las buenas prácticas administrativas para garantizar el ejercicio de los derechos de las personas y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma eficiente, eficaz y de la forma que les resulte menos gravosa.

En primer lugar, es esencial que la Administración otorgue una información y asistencia a la ciudadanía adecuada, amplia, clara, comprensible, coherente con su nivel de conocimiento, accesible y transparente; en definitiva, suficiente. Es imprescindible para garantizar un sistema tributario justo que genere confianza y garantice la seguridad jurídica de las personas contribuyentes. Así mismo, la Administración debe actuar de forma proactiva y anticiparse para evitar situaciones conflictivas.

13.1. Gestión tributaria

El conflicto más común en los procedimientos de gestión tributaria se produce por los defectos de notificación. La falta de notificación o una notificación defectuosa provoca la ineficacia de los actos.

El Síndic recuerda que el censo de obligados tributarios es competencia del Estado, a través de la Agencia Tributaria, y que pueden suscribirse convenios de colaboración para el intercambio de información censal. Así mismo, las administraciones tienen la obligación de mantener actualizada la base de datos y deben ser proactivas en las labores de comprobación e investigación del domicilio.

También debe recordar a menudo que la notificación por comparecencia tiene carácter residual, siendo necesario que la Administración efectúe actuaciones de investigación del domicilio previo para que la notificación mediante edictos pueda ser válida.

Así mismo, hay que tener en cuenta que la notificación edictal en los tributos de cobro periódico está condicionada a la identidad sustancial entre las liquidaciones sucesivas y la notificación individual de la liquidación correspondiente al alta en el padrón. La prueba de haberse efectuado esta notificación debe estar en el poder de la Administración.

En cuanto a la prescripción, el Síndic reitera que debe ser observada de oficio por la Administración.

13.2. Recaudación tributaria

La obligación material del tributo es el pago, que se realizará de forma voluntaria o forzosa.

Las administraciones deben garantizar la igualdad de condiciones para todas las personas en el cumplimiento de sus obligaciones de pago, y estas condiciones tienen que ser suficientemente amplias y accesibles. El Síndic ha sugerido que se resuelvan las situaciones siguientes: que las personas no tengan que contratar un producto financiero para pagar el tributo; tener un número de entidades colaboradoras amplias y diverso; disponer de canales de pago amplio y diversos; realizar la advertencia expresa de cuándo se considera efectuado el pago.

Para facilitar el pago a las personas interesadas, el Síndic considera que las administraciones deben valorar las solicitudes de fraccionamiento con una especial sensibilidad, de acuerdo con las circunstancias personales y económicas concretas de cada caso, y otorgando cuotas y plazos que puedan ser asumidos de forma efectiva por las personas.

También considera que hay que adoptar medidas de protección de los deudores tributarios que les permitan una segunda oportunidad. Por este motivo, ha recomendado que se adopten las medidas legislativas oportunas que permitan exonerar o condonar deuda tributaria, negociar quitas, otorgar moratorias o cualquier otro mecanismo de segunda oportunidad que les permita superar las deudas con la Administración tributaria.

En relación con el procedimiento ejecutivo de apremio, las personas afectadas tienen

derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria se lleven a cabo de la forma que les resulte menos gravosa.

A tal fin, es necesario informarles ampliamente y adecuadamente de las consecuencias de la provisión de apremio, de la facultad de la Administración de embargar sus bienes, de las causas tasadas de impugnación contra los actos de apremio y de la no suspensión de las actuaciones.

Es preciso que las administraciones sean muy cuidadosas con el cumplimiento de las normas de embargo. Su práctica debe regirse por el principio de proporcionalidad, de forma que ocasione los mínimos perjuicios a los obligados tributarios, al mismo tiempo que debe responder a los principios de eficacia y eficiencia de la Administración.

Los embargos hay que hacerlos ponderando la mayor facilidad en su alienación y la menor onerosidad para el obligado tributario. A tal fin, el obligado tributario tiene derecho a participar en las decisiones de la Administración sobre la determinación de los bienes y derechos objeto de embargo.

A menudo es objeto de queja el hecho de que los embargos efectuados sobre el patrimonio causan un grave perjuicio a las personas y ponen en peligro su capacidad para hacer frente a necesidades básicas, empujándolas incluso a una situación de vulnerabilidad que no presentaban.

A pesar de la existencia de bienes inembargables, la regulación es insuficiente para el cumplimiento de la finalidad de impedir que la ejecución forzosa destruya completamente la vida económica de la persona, de forma que se pone en peligro su subsistencia y de la unidad familiar.

Las personas tienen derecho a un sistema fiscal no confiscatorio que no las prive de los medios económicos indispensables para mantener una vida digna y les garantice la vivienda habitual.

Hay que adoptar las medidas legislativas pertinentes para fijar unos límites de inembargabilidad, universales y generales, que garanticen la subsistencia digna de los contribuyentes y las personas a su cargo.

Por último, el Síndic sugiere a las administraciones tributarias que, ante situaciones sociales de vulnerabilidad, económicas financieras estructurales que imposibilitan asumir las deudas tributarias,

consideren la situación de insolvencia de la persona deudora, la declaren en quiebra, declaren el crédito incobrable y den por finalizado el procedimiento ejecutivo de apremio.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Adoptar medidas legislativas para incorporar mecanismos de protección de los deudores tributarios que les permitan una segunda oportunidad.
- Adoptar medidas legislativas para fijar unos límites de inembargabilidad, universales y generales, que garanticen la subsistencia digna de las personas contribuyentes y las personas a su cargo.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Ser diligente y rigurosa en los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Garantizar el ejercicio de los derechos de las personas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Otorgar una información y asistencia a la ciudadanía adecuada, amplia, clara, comprensible, coherente con su nivel de conocimiento, accesible y transparente.
- Garantizar la seguridad jurídica y la confianza legítima en los procesos de aplicación de los tributos.
- Actuar de forma proactiva y anticiparse para evitar situaciones conflictivas.
- Garantizar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no tiene costes asociados.
- Facilitar el pago del tributo.
- Realizar las advertencias oportunas en cuanto a la eficacia del pago.
- Valorar los fraccionamientos de acuerdo con las circunstancias concretas de cada caso, otorgando cuotas y plazos asumibles de forma efectiva.
- Incorporar mecanismos de protección de los deudores tributarios que les permitan una segunda oportunidad.
- Garantizar que los procesos ejecutivos se lleven a cabo de la forma que resulte menos gravosa para las personas.
- Informar adecuadamente de las facultades de apremio de la Administración, del procedimiento y de los derechos de las personas afectadas.
- Rigor en el procedimiento de apremio y en la práctica de los embargos.
- Practicar los embargos siguiendo el principio de proporcionalidad y de menor onerosidad para el obligado tributario.
- Garantizar la participación de la persona afectada en la decisión de los bienes a embargar.
- Garantizar un sistema fiscal no confiscatorio.
- Proteger la vivienda habitual de la alienación forzosa.
- Considerar a la situación de insolvencia y declarar la persona deudora en quiebra y el crédito incobrable ante situaciones de vulnerabilidad.

14. Revisión en vía administrativa

Cabe destacar que la obligación de resolver de forma expresa y motivada, en tiempo y forma, es una condición del derecho de defensa, y en ningún caso la Administración puede dejar de resolver bajo el pretexto de los efectos del silencio administrativo.

A su vez, la interposición de un recurso contencioso-administrativo como único recurso posterior al de reposición no garantiza en igualdad de condiciones el derecho fundamental de tutela efectiva reconocido en el artículo 24 CE. Por este motivo, el Síndic sugiere que se instaure para toda la hacienda local un órgano para las resoluciones económico-administrativas que permita a las personas la posibilidad de una nueva instancia de revisión en vías administrativa, sin coste, de igual forma que está previsto para los municipios de gran población.

También recomienda a las administraciones la utilización del procedimiento de rectificación de errores y del de revocación, como una oportunidad para restituir la justicia tributaria.

Así mismo, recuerda que el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos y la aplicación de los intereses de demora pueden hacerse de oficio.

Por último, hay que garantizar que las personas conozcan perfectamente los efectos tributarios de la presentación de un recurso. Por ello, la Administración debe elaborar protocolos, comunicaciones, advertencias y todos los actos de información que sean necesarios para dar a conocer el régimen de suspensión de la ejecutividad de los actos. Así mismo, las solicitudes de suspensión deben ser contestadas de forma inmediata.

Recomendaciones al legislador y a la Administración estatal

- Crear un órgano para las resoluciones económico-administrativas en el ámbito local.

Recomendaciones a la Administración municipal

- Resolver de forma expresa y motivada.
- Utilizar procedimientos especiales de revisión.
- Iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- Aplicar de oficio los intereses de demora.
- Resolver de forma inmediata las solicitudes de suspensión e informar de los efectos.

15. Buenas prácticas

Hay que aprobar códigos de buenas prácticas administrativas que rijan la actuación de la Administración, tanto en la

ordenación y aplicación de los tributos como en las relaciones con las personas contribuyentes, para hacer plenamente efectivo el ejercicio de los derechos y garantizar un sistema fiscal justo.

SÍNDIC

EL DEFENSOR
DE LES
PERSONES

Síndic de Greuges de Catalunya
Passeig Lluís Companys, 7
08003 Barcelona
Tel 933 018 075 Fax 933 013 187
sindic@sindic.cat
www.sindic.cat

