



INFORME SOBRE LA FISCALITAT MUNICIPAL A CATALUNYA

OCTUBRE 2019

SÍNDIC

EL DEFENSOR
DE LES
PERSONES

INFORME SOBRE LA FISCALITAT MUNICIPAL A CATALUNYA

SÍNDIC

EL DEFENSOR
DE LES
PERSONES

Síndic de Greuges de Catalunya

1a edició: Octubre 2019

Informe sobre la fiscalitat municipal a Catalunya. Octubre 2019

Maquetació: Síndic de Greuges

Foto de coberta: Pixabay

ÍNDEX

1. INTRODUCCIÓ	7
2. EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL	9
2.1. El principi d'autonomia local i suficiència financera	9
2.2. Potestat tributària municipal i principi de reserva de llei	9
2.3. La regulació dels tributs locals	10
3. ELS TRIBUTS LOCALS	13
3.1. Dades destacades de les queixes presentades	13
3.2. Algunes dades de recaptació	15
3.3. Els impostos locals	16
3.3.1. L'impost sobre béns immobles	
3.3.2. L'impost sobre activitats econòmiques	
3.3.3. L'impost de vehicles de tracció mecànica	
3.3.4. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres	
3.3.5. L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa	
3.4. Taxes	26
3.4.1. Taxa per la prestació de serveis públics i activitats administratives	
3.4.2. Taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic	
3.5. Contribucions especials	31
4. BENEFICIS FISCALS	35
5. ORDENANCES FISCALS	39
6. L'APLICACIÓ DELS TRIBUTS	41
6.1. Informació i assistència tributàries	41
6.2. Gestió tributària	42
6.3. Recaptació tributària	43
6.4. Delegació tributària	46
7. REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA	47
8. BONES PRÀCTIQUES ADMINISTRATIVES	49
9. CONCLUSIONS I RECOMANACIONS	51

ABREVIATURES I SIGLES

AO	Actuació d'ofici
Art.	Article
CEAL	Carta europea d'autonomia local
CE	Constitució espanyola
TRLMRLC	Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei municipal i de règim local de Catalunya
EAC	Estatut d'autonomia de Catalunya
IAE	Impost sobre activitats econòmiques
IBI	Impost sobre béns immobles
ICIO	Impost sobre construccions, instal·lacions i obres
IIVTNU	Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana
IVTM	Impost de vehicles de tracció mecànica
LGT	Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària
LRBRL	Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local
TRLHL	Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals
TRLDPD	Reial decret legislatiu 1/2013, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei general de drets de les persones amb discapacitat i la seva inclusió social
TRLCI	Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del Cadastre immobiliari
RGR	Reial decret 520/2005, de 13 de maig, que aprova el Reglament general de desplegament de la Llei, de 17 de desembre, general tributària, en matèria de revisió en via administrativa
RGR	Reial decret 939/2005, de 29 de juliol, que aprova el Reglament general de recaptació
RGGI	Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, que aprova el Reglament general de les actuacions i dels procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Suprem

1. INTRODUCCIÓ

Tant la Constitució com l'Estatut d'autonomia estableixen un ordre polític i econòmic sobre la base de l'estat social que propugna com a valors superiors de l'ordenament jurídic la justícia i la igualtat, entre d'altres.

Aquest model d'estat comporta la responsabilitat dels poders públics d'assegurar que l'exercici dels drets és real i efectiu, atorgar protecció en diferents àmbits, garantir una qualitat de vida i un benestar social dignes, i crear les condicions per facilitar la participació de tota la ciutadania en la vida política, econòmica, cultural i social.

Per fer-ho possible, cal la provisió pública d'una sèrie de serveis socials i béns públics de qualitat i suficients, l'adopció de polítiques públiques proteccionistes i intervencionistes, i la redistribució de la riquesa mitjançant la qual es pugui aconseguir una societat més justa i equitativa que permeti compensar les desigualtats existents.

És en el marc descrit en què s'incardina el sistema fiscal, no com un fi en si mateix, sinó com un instrument per obtenir els

recursos necessaris per fer front a la despesa pública que genera l'estat social i de benestar, i com un instrument de redistribució de la riquesa¹ i d'estabilitat econòmica. Amb aquesta finalitat, la Constitució estableix el deure de la ciutadania de contribuir al sosteniment de les despeses públiques.

En l'àmbit local, els municipis, per a la gestió dels seus interessos i dins les seves competències, poden promoure tota mena d'activitats i prestar tots els serveis públics que contribueixin a satisfer les necessitats i les aspiracions de la comunitat veïnal. Han de prestar, com a mínim, els serveis que enumera la normativa de règim local² com a obligatoris. Tot això d'acord amb els principis d'autonomia local i suficiència financera, raó per la qual estan dotats de potestats que els permetin generar els recursos financers, obtinguts en gran mesura per mitjà dels tributs propis.

Aquest informe se circumscriu al sistema fiscal local, des del vessant de l'ingrés, i té com objectiu analitzar la diversa problemàtica entorn de la tributació local, posada de manifest per mitjà de les queixes presentades al Síndic de Greuges per les persones contribuents, amb la finalitat de protegir i defensar els seus drets i contribuir a la consecució d'una fiscalitat més justa.

¹ Articles 40 de la Constitució i 45 de l'Estatut d'autonomia de Catalunya.

² Articles 26 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, i 67 del Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei municipal i de règim local de Catalunya.

2. EL SISTEMA FISCAL MUNICIPAL

2.1. EL PRINCIPI D'AUTONOMIA LOCAL I SUFICIÈNCIA FINANCERA

La Carta europea d'autonomia local (CEAL), aprovada a Estrasburg el 15 d'octubre de 1985, defineix l'autonomia local com el dret i la capacitat efectiva dels ens locals d'ordenar i de gestionar una part important dels afers públics, en el marc de la llei, d'acord amb la pròpia responsabilitat i en benefici dels seus habitants. D'acord amb aquesta autonomia, els ens locals tenen plena llibertat per exercir les seves competències, que normalment han de ser plenes i completes, i no poden ser qüestionades ni limitades per una altra autoritat central o regional, només dins l'àmbit de la llei (art. 4).

Tant la Constitució (art. 140) com l'Estatut d'autonomia de Catalunya (art. 84) garanteixen l'autonomia dels municipis per a la gestió dels seus interessos, sobre la base de la qual han d'exercir les competències pròpies subjectes només a control de constitucionalitat i de legalitat.

Per fer-la efectiva, els municipis gaudeixen de potestat i d'autonomia financera, que abasta el vessant d'ingressos, pressupostari i de despesa en l'aplicació dels seus recursos.³

I s'estableix el principi de suficiència financera per garantir un sistema de recursos suficients amb què finançar els serveis públics. Concretament, l'article 142 CE disposa que "les hisendes locals hauran de disposar dels mitjans suficients per a l'exercici de les funcions que la llei atribueix a les corporacions respectives, i es nodriran fonamentalment de tributs propis i de participació en els de l'Estat i les comunitats autònomes".

Així doncs, la Constitució vincula els mitjans econòmics de què han de disposar les corporacions locals i els condiona a l'exercici de les competències i les funcions que tenen atribuïdes.

No obstant els principis d'autonomia i suficiència financera, que són rectors de la hisenda municipal, són paleses les dificultats per obtenir i assignar eficientment i suficientment els recursos per al sosteniment dels serveis públics i la consecució de les finalitats públiques locals.

D'entre els diversos obstacles, cal destacar, d'una banda, la manca de concreció normativa en l'atribució de competències als ens locals, fet que s'ha posat de manifest en l'Informe de la Comissió d'experts per a la revisió del model de finançament local, punt 27: "La Comissió considera imprescindible una clarificació de l'àmbit competencial dels ens locals, que hauria de partir de l'anàlisi de la situació actual, amb l'objectiu d'identificar mesures que donin resposta a les possibles tensions financeres existents".

Cal tenir en consideració que l'Administració local és la més propera a la ciutadania i a la qual s'acudeix primerament en cerca de béns i serveis. La CEAL estableix els principis de subsidiarietat i de proximitat, amb la consideració que l'existència d'ens locals investits de competències efectives permet una administració eficaç i propera a la ciutadania, i propugna que l'exercici de les competències públiques incumbeixi, de manera general, preferiblement a les autoritats més properes a la ciutadania (art. 4).

D'altra banda, la capacitat dels municipis per finançar-se mitjançant la imposició de tributs propis és limitada. Està subordinada al principi de reserva de llei, a l'organització territorial de l'Estat i al complex sistema fiscal, i delimitada pel sistema de finançament de l'Administració local.⁴

2.2. POTESAT TRIBUTÀRIA MUNICIPAL I PRINCIPI DE RESERVA DE LLEI

L'article 133 CE disposa que la potestat originària per establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant llei, i faculta les corporacions locals a establir i

³ Article 218 de l'Estatut d'autonomia de Catalunya.

⁴ Articles 105 a 116 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, i Reial decret legislatiu, 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

exigir tributs, de conformitat amb la Constitució i les lleis.

Mitjançant l'article esmentat, la Constitució estableix les bases de l'ordre competencial en matèria tributària entre els diferents nivells territorials de l'Administració. Reserva a l'Estat la potestat originària per establir tributs, la qual està limitada per la Constitució, i atorga a les corporacions locals un poder tributari derivat, que s'ha d'exercir necessàriament en el marc de la Constitució i les lleis.

L'article 133.2 CE també estableix una reserva de llei des de la perspectiva del poder tributari, en assenyalar que l'establiment de tributs només es pot fer per llei. Al seu torn, l'article 31.3 CE concreta el principi de legalitat i reserva de llei en matèria tributària quan disposa que "només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei".

El Tribunal Constitucional ha matisat que l'àmbit de la reserva de llei no té caràcter absolut i no afecta tots els elements del tribut. Sí que s'exigeix que es reguli mitjançant llei la creació *ex novo* del tribut, la descripció del fet imposable i la determinació o modificació dels elements essencials que el componen,⁵ que no es podran deixar a la potestat reglamentària.

El desplegament legal d'aquest principi constitucional es troba en l'article 8 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, que concreta els elements del tribut que s'han de regular en tot cas per llei,⁶ i que, per tant, queden fora de la potestat tributària dels ens locals, que únicament tenen reconeguda la potestat reglamentària, no legislativa.

La facultat de les corporacions locals per establir i exigir tributs és, doncs, una potestat limitada i derivada, subjecta a la Constitució i a les lleis que són aplicables en matèria tributària, i delimitada per les normes del règim jurídic financer contingudes, especialment, en el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març.

Alhora, la manca de potestat legislativa circumscriu el poder tributari a la regulació, amb rang reglamentari, dels elements del tribut que no tenen la consideració d'essencials per a la seva configuració, i en l'abast que els permeti la llei, i en el desplegament d'aspectes materials i formals del tribut i certes actuacions de gestió.

A tall d'exemple, la potestat tributària dels municipis es concreta en l'exercici de les potestats que els confereix la llei respecte a l'establiment dels tributs d'exacció facultativa o no, l'aplicació dels tipus impositius dins dels límits assenyalats, els incentius fiscals, la creació de taxes i preus públics d'acord amb la llei, i el desplegament reglamentari mitjançant les ordenances fiscals.

Aquests límits del poder tributari dels ens locals condicionen l'autonomia financera i, consegüentment, l'autonomia local per decidir sobre les seves polítiques fiscals.

2.3. LA REGULACIÓ DELS TRIBUTS LOCALS

D'acord amb el que s'exposa més amunt, el municipi ha d'exercir la potestat tributària i adequar les actuacions de gestió, recaptació i inspecció a la Constitució, a les lleis reguladores en matèria tributària i a les normes de desplegament.

Les normes aplicables són, fonamentalment, les següents:

Article 31 CE: "1. Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori.

2. La despesa pública realitzarà una assignació equitativa dels recursos públics, i la programació i execució respondran als criteris d'eficiència i economia.

3. Només es podran establir prestacions personals o patrimonial de caràcter públic d'acord amb la Llei."

⁵ CSSTC 6/1983, 221/1992 i 185/1995.

⁶ Article 8 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

- Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària
- Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local
- Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei municipal i de règim local de Catalunya
- Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals
- Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, que aprova el Reglament general de les actuacions i dels procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs
- Reial decret 939/2005, de 29 de juliol, que aprova el Reglament general de recaptació
- Reial decret 520/2005, de 13 de maig, que aprova el Reglament general de desplegament de la Llei general tributària en matèria de revisió en via administrativa
- Ordenances fiscals

Cal destacar que constitucionalment es configura un sistema fiscal basat en el deure legal de tota la ciutadania de contribuir al sosteniment de les despeses públiques; deure que no és absolut, sinó en

funció de la capacitat econòmica. Tot això mitjançant un sistema tributari just, inspirat en els principis d'igualtat i de progressivitat, que en cap cas ha de tenir abast confiscatori. Alhora, ha de ser redistributiu com a instrument per lluitar contra la desigualtat i aconseguir una societat més justa i equitativa.

L'Estructura de Drets Humans de Catalunya,⁷ en el marc dels treballs d'elaboració del Pla de drets humans de Catalunya, recull el dret a una fiscalitat justa,⁸ i descriu els principis i les característiques pels quals s'ha de regir el sistema fiscal a fi de garantir el dret a una fiscalitat justa. En síntesi, un sistema fiscal just ha de ser: solidari; basat en la contribució d'acord amb el principi de capacitat econòmica; basat en la igualtat i l'equitat; progressiu; redistributiu; no confiscatori; eficaç; participatiu; accessible i transparent; basat en la cooperació i vocació de servei; segur jurídicament; no arbitrari i ambiental.

En síntesi, un sistema fiscal just ha de ser un sistema fiscal basat en criteris de justícia i suficiència, i s'ha de regir per tot un conjunt de principis entre els quals cal destacar els de solidaritat, justícia, progressivitat, capacitat redistributiva, igualtat i equitat, no-confiscatorietat, suficiència, eficàcia i eficiència, participació, accessibilitat i transparència, seguretat jurídica, no-arbitrarietat i criteris mediambientals.

⁷ Creada l'any 2017 com la institució catalana de defensa i promoció dels drets humans i les llibertats fonamentals, té l'encàrrec d'elaborar el primer Pla de drets humans de Catalunya.

⁸ Es pot consultar al lloc web www.estructuradh.cat.

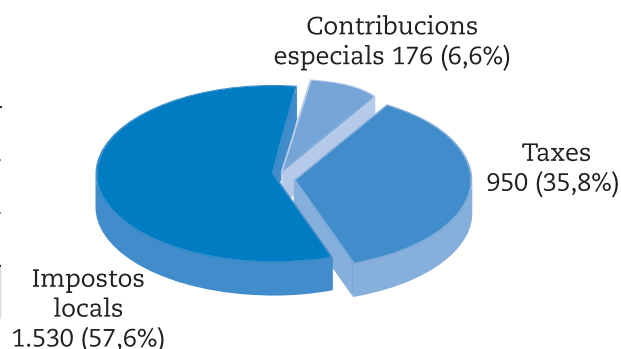
3. ELS TRIBUTS LOCALS

3.1. DADES DESTACADES DE LES QUEIXES PRESENTADES

A continuació, es presenten les dades que es corresponen a les queixes presentades davant el Síndic de Greuges en matèria de tributs locals rebudes durant el període 2011-2018.

	N	%
■ Impostos locals	1.530	57,6
■ Taxes	950	35,8
■ Contribucions especials	176	6,6
Total	2.656	100

Font: Elaboració pròpia



Del total de les 2.656 queixes presentades, 1.530 es corresponen a impostos; 950, a taxes, i 176, a contribucions especials.

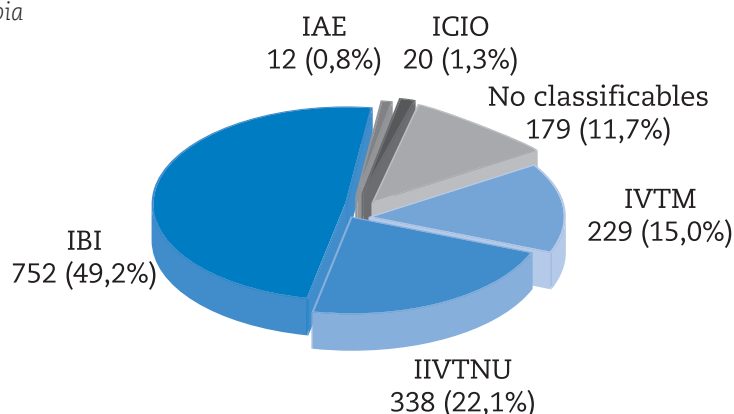
Impostos locals

L'impost local que ha estat objecte de més queixes ha estat l'impost sobre béns immobles, amb 752 queixes, seguit de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, amb 338 queixes. L'impost de vehicles de tracció mecànica n'ha generat 229 davant la institució.

En relació amb les taxes, són majoritàries les queixes presentades per raó de la prestació de serveis i activitats administratives.

	N	%
■ Impost sobre els béns immobles	752	49,2
■ Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU)	338	22,1
■ Impost sobre els vehicles de tracció mecànica (IVTM)	229	15,0
■ Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO)	20	1,3
■ Impost sobre activitats econòmiques (IAE)	12	0,8
■ No classificables	179	11,7
Total	1.530	100,0

Font: Elaboració pròpia



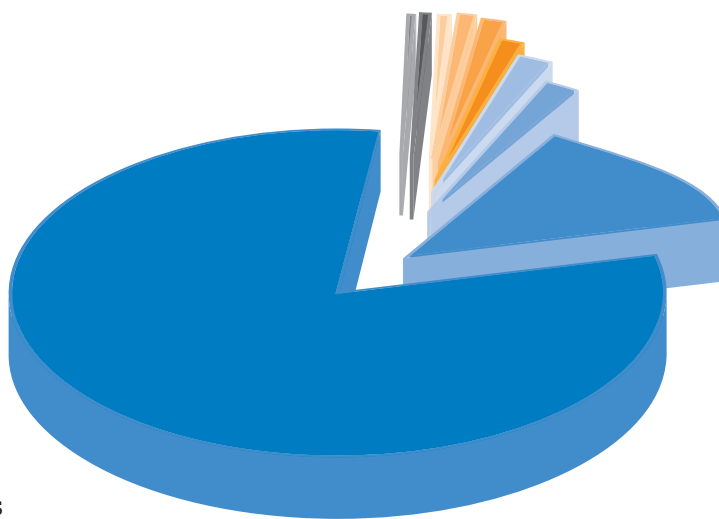
Administracions afectades

En relació amb les administracions afectades, han estat majoritàries les queixes tramitades amb ajuntaments, seguits de les diputacions, si bé sovint el Síndic s'ha hagut d'adreçar a ambdues administracions alhora per la delegació de la gestió i recaptació tributària.

	N	%
■ Ajuntaments	2.453	80,9
■ Diputacions	373	12,3
■ Consells comarcals	53	1,7
■ Parlament i Congrés del Diputats	50	1,6
■ Entitats metropolitanes	35	1,2
■ Generalitat	34	1,1
■ Consorcis	23	0,8
■ Altres	6	0,2
■ Entitats municipals descentralitzades	3	0,1
■ Universitats	2	0,1
Total	3.032	100,0

Font: Elaboració pròpia

- Ajuntaments
- Diputacions
- Consells comarcals
- Parlament i Congrés del Diputats
- Entitats metropolitanes
- Generalitat
- Consorcis
- Altres
- Entitats municipals descentralitzades
- Universitats

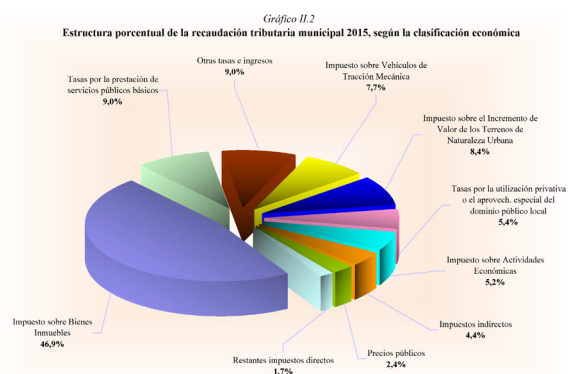


3.2. ALGUNES DADES DE RECAPTACIÓ

Cal fer referència al llibre *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2005-2015*,⁹ publicat pel Ministeri d'Hisenda i Funció Pública, que proporciona informació estadística detallada sobre els ingressos tributaris de l'Estat, les comunitats autònomes i els ens locals, i també de l'estructura i les magnituds essencials dels impostos més rellevants.

Sobre la base de les dades que hi consten, la ciutadania satisfà els tributs dels ens locals, la recaptació dels quals va ser de 40.924,8 milions d'euros per a l'any 2015, amb l'estructura percentual següent:

Estructura percentual de la recaptació tributària municipal. Exercici 2015



Font: *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2005-2015*, Ministeri d'Hisenda i Funció Pública

L'impost sobre béns immobles representa el recurs més important de les hisendes locals (46,9%),¹⁰ seguit per la taxa per la prestació de serveis públics bàsics (9,0%), a la qual s'ha d'afegir la suma d'altres taxes i preus públics (16,8%). D'aquestes, el 5,4% correspon a la taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic. L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana representa el 8,4%; l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, el 7,7%, i l'impost sobre activitats econòmiques, el 5,2%.

Cal destacar que el 55,3% del total de la recaptació municipal prové de la imposició sobre béns immobles (IBI i IIVTNU) i el

25,8% del total de la recaptació municipal prové de les taxes i els preus públics, que són contraprestacions pecuniàries que satisfà la ciutadania per la prestació de serveis públics, la realització d'activitats administratives o l'aprofitament especial del domini públic, dels quals es beneficia de manera particular.

D'aquests, el 9,0% són taxes per la prestació de serveis públics bàsics, fet que implica que la ciutadania ha de pagar per poder accedir als béns o serveis públics que tenen el caràcter de bàsics. En aquests casos, la capacitat econòmica es converteix en un factor exclouent que comporta la inaccessibilitat per a les economies més precàries.

En la facultat d'imposar i exigir tributs, les administracions han de tenir en consideració la pressió fiscal que suporta la ciutadania en conjunt, derivades de la imposició de tributs estatals, autonòmics i locals, i també la imposició indirecta, ja que ambdós incideixen directament en la renda disponible.

D'acord amb les dades estadístiques,¹¹ hi ha una elevada pressió fiscal en les rendes baixes i mitjanes. La major part de la recaptació total del sistema fiscal prové de l'IRPF, el 41,83% a Catalunya. L'impost sobre el valor afegir aporta el 30,83% del total de la recaptació a Catalunya.

Quant al tipus d'imposició, el 51,3% ho és en concepte d'imposició directa i el 47,2%, per mitjà d'impostos indirectes.

La major part dels ingressos del sistema fiscal la suporten les persones físiques per mitjà dels impostos i les cotitzacions socials. Sobretot, les persones físiques que obtenen rendes del treball (sous i salaris, pensions, prestacions públiques d'atur, familiars, dependència, etc.). A més, són les consumidores finals i, per tant, suporten la totalitat de l'IVA i dels impostos especials per mitjà del preu en els productes que compren, impostos que han augmentat considerablement els darrers anys.

⁹ És la darrera publicació.

¹⁰ En la majoria de capitals, els ingressos per IBI representen més d'un 60% dels seus ingressos impositius. Panorama de fiscalitat local 2018. REAF.

¹¹ Dret a un sistema de fiscalitat justa, Estructura de Drets Humans a Catalunya.

En resum, les rendes del treball suporten prop del 70% de la càrrega fiscal i més del 80% de la imposició directa. Les famílies van aportar el 83,74% de la recaptació total mitjançant el pagament de l'IRPF, l'IVA i els impostos especials en relació amb el 2,4% de la recaptació que van aportar les grans empreses. L'esforç fiscal¹² és més alt per a les rendes baixes i mitjanes que per a les rendes altes.

A més, la pressió fiscal de les llars espanyoles ha augmentat durant els anys de crisi econòmica. Entre els anys 2009 a 2011 va augmentar d'un tipus efectiu del 19,5% al 22% (del 24% al 26% si es comptabilitzen les cotitzacions socials), com a conseqüència de l'increment d'impostos. Les llars més pobres suporten una pressió fiscal del 30% i el 36%.¹³

3.3. ELS IMPOSTOS LOCALS

3.3.1. L'impost sobre els béns immobles (art. 60 a 77 TRLHL)

És un tribut de caràcter real, directe i obligatori que té com a fet imposable la titularitat dels béns immobles, rústics, urbans i de característiques especials.

Representa l'impost municipal més important des de la perspectiva recaptatòria, i és instrumentalitzat pels ajuntaments en funció de les seves necessitats pressupostàries, pel marge de regulació de què disposen, mitjançant la determinació dels tipus de gravamen dins els límits fixats en l'article 72 TRLHL, i la concreció de les bonificacions potestatives.

Això no obstant, la configuració de l'impost fa que estigui desconnectat amb la capacitat econòmica del subjecte passiu. El mètode de càlcul de la quota tributària és rígid a partir del valor cadastral, i no hi ha modulació de la càrrega tributària en funció de la capacitat econòmica, de les circumstàncies personals i/o familiars del subjecte passiu, de les càrregues sobre els immobles que fan

disminuir efectivament el seu valor o dels deutes de què hagi de respondre i que també són manifestació de la riquesa real.

Aquesta circumstància ha estat posada de manifest en les queixes presentades en aquesta institució. Sobretot, queixes presentades per persones grans, jubilades o amb escassa capacitat econòmica, que consideren que la quota que han de satisfer en concepte d'IBI pel seu habitatge és excessiva i que no es correspon a la seva situació econòmica financera, de manera que tenen dificultats per fer-hi front. El TRLHL no preveu bonificacions en aquest sentit i els ajuntaments miren de donar-hi solució per mitjà de la concessió de subvencions o ajuts.

Tampoc no es modula la càrrega tributària en funció de la riquesa obtinguda o posada de manifest per raó de la titularitat del bé. A tall d'exemple, té la mateixa tributació un immoble destinat a habitatge habitual que un altre destinat a ús turístic. Tot i la possibilitat dels ajuntaments d'aplicar tipus de gravamen diferents en funció de l'ús¹⁴ no és una tècnica gaire utilitzada. A parer del Síndic, es perd una oportunitat de fer tributar més la riquesa i aconseguir un sistema fiscal més equitatiu i progressiu. Més enllà, la progressivitat es pot veure reforçada aplicant diferents tipus impositius, d'entre l'ampli marge de discrecionalitat de què disposa l'ajuntament.

En el mateix sentit, no es fa gaire ús de la facultat d'exigir un recàrrec de fins al 50% de la quota de l'IBI per als casos d'immobles d'ús residencial que es trobin desocupats amb caràcter permanent,¹⁵ o se circumscriu a immobles titularitat de les entitats bancàries. Aquest és un instrument fiscal de què disposen els ens locals per promoure polítiques públiques socials en matèria d'habitatge.

L'IBI també permet la introducció de criteris ambientals per afavorir l'eficiència energètica dels immobles i la introducció d'energies renovables. Actualment, el TRLHL permet una bonificació potestativa de fins al 50% de la quota íntegra de l'impost per a immobles que hagin instal·lat sistemes per a l'aprofitament

¹² Percentatge dels ingressos que una persona o una llar destina al pagament d'impostos.

¹³ Informe Oxfam Intermón núm. 35.

¹⁴ Art. 72.4 TRLH

¹⁵ Art. 72.4 TRLH

tèrmic o elèctric de l'energia provinent del sol. Aquesta previsió és insuficient per a la consecució d'objectius de sostenibilitat ambiental.

Sens dubte, les qüestions que generen més controvèrsia entorn de l'impost tenen relació amb el seu caràcter dual. L'IBI és un impost de gestió compartida, ja que l'Estat és competent en la gestió cadastral, la qual incideix directament en la gestió tributària atribuïda legalment a l'ajuntament titular de l'impost. Tot i la delimitació de competències, la intensa interrelació existent en els tributs de gestió compartida, i la problemàtica que se'n deriva, porta a un fer-ne un tractament global. Es pot sistematitzar de la manera següent:

a) La descripció cadastral dels immobles: el valor cadastral

D'entre els diversos elements que componen la descripció cadastral dels béns immobles (art. 3 TRLCI), el valor cadastral és la connexió més important amb l'IBI, ja que, d'acord amb l'article 65 TRLHL, la base imposable de l'impost està constituïda pel valor cadastral dels béns immobles, que es determina, es notifica i és susceptible d'impugnació de conformitat amb el que disposen les normes reguladores del Cadastre immobiliari.

Ahora, esdevé un element essencial del tribut quant al compliment dels principis constitucionals en matèria tributària, en tant que és una mesura de la capacitat econòmica gravada per l'impost, posada de manifest per la titularitat sobre un bé immoble. Per aquest mateix motiu, la seva determinació s'ha de dur a terme en el si d'un procediment amb totes les garanties.

El valor cadastral és un procediment reglat al qual són aplicables els articles 22 i següents del TRLCI i el Reial decret 1020/1993, pel qual s'aproven les normes tècniques de valoració del sòl i de les construccions per determinar el valor cadastral dels béns immobles de naturalesa urbana. En aplicació de l'article 23.2 TRLCI i de la jurisprudència dictada a

aquest efecte, el valor cadastral dels béns immobles no pot superar el valor de mercat, i el coeficient de referència en el mercat RM és de 0,5.

La manca d'uniformitat en el territori en la realització de ponències de valors i la dilació temporal ha comportat, en molts casos, no assolir la finalitat d'homogeneïtzació i de referència del valor cadastral amb el valor de mercat.

El valor cadastral té el consegüent reflex en la quota tributària de l'IBI i la ciutadania percep aquesta situació a través de diferències de tributació per a immobles amb característiques similars o bé una tributació excessiva que no es correspon amb el valor de mercat de l'immoble objecte de tributació, ja sigui perquè no s'ha adaptat a l'evolució del mercat immobiliari, per la manca o deficiència d'infraestructures o de serveis urbanístics o qualsevol altra discrepància entre la realitat immobiliària i la cadastral. Aquestes situacions vulnereu els principis constitucionals d'igualtat, equitat tributàries i capacitat econòmica.¹⁶

Són nombroses les queixes rebudes pels motius exposats. Cal destacar les que denuncien que la ponència de valors en vigor es va elaborar durant els anys de màxima bombolla immobiliària i que no s'han adequat els valors cadastrals a la davallada del mercat immobiliari, o la dels immobles situats en zones amb greus mancances urbanístiques sense que aquest fet tingui el consegüent reflex en el valor cadastral.

El Síndic ha considerat que les administracions públiques han d'exercir la potestat tributària d'acord amb els principis constitucionals que informen el nostre sistema tributari i, en tot cas, han de garantir que la pressió fiscal que suporta la ciutadania s'ajusta als principis de capacitat econòmica i de justícia tributària.

L'adequació de la gestió tributària de l'IBI al compliment dels principis constitucionals en matèria tributària fa necessària l'actualització dels valors cadastrals¹⁷ perquè

¹⁶ Art. 31.1 CE

¹⁷ La Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'aproven diverses mesures tributàries adreçades a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica, modifica l'article 32.2 TRLCI i disposa que les llei de pressupostos generals de l'Estat poden actualitzar els valors cadastrals dels immobles urbans d'un mateix municipi per aplicació de coeficients en funció de l'any d'entrada en vigor de la corresponent ponència de valors del municipi.

s'ajustin a la realitat immobiliària i a l'evolució del mercat, i això és imprescindible als municipis on s'han aprovat ponències de valors durant els anys de màxim valor immobiliari. També és necessària la correspondència entre la valoració cadastral i la realitat urbanística i del territori. Altrament, els subjectes passius es veurien obligats a assumir unes liquidacions tributàries que graven una riquesa inexistente perquè s'efectua sobre un valor cadastral que no s'ajusta a la realitat immobiliària.

Els ajuntaments són els observadors més propers i els millors coneixedors de la realitat del seu territori, motiu pel qual han de tenir una actitud proactiva a l'hora de detectar diferències substancials entre els valors de mercat i els que van servir de base per a la determinació dels valors cadastrals vigents, o possibles discrepàncies entre la realitat urbanística, immobiliària i cadastral, i, consegüentment, dur a terme les actuacions necessàries davant el Cadastre immobiliari per fer els ajustos pertinents.

Cal recordar, a més, el deure de col·laboració establert en l'article 36 TRLCI, sobre la base del qual els ens locals i la resta d'administracions actuant han de subministrar a la Direcció General del Cadastre informació transcendent per al Cadastre immobiliari relativa a l'ordenació i la gestió tributària de l'IBI, i al planejament i la gestió urbanístiques.

b) Fiscalitat del sòl urbanitzable

Un tipus de queixa específic prové de titulars de sòl que ha estat classificat pels instruments de planejament urbanístics com a sòl urbà o urbanitzable, però no se n'ha dut a terme el desplegament urbanístic, ni tan sols es preveu a curt o mitjà termini.

Els sòls esmentats es valoren a efectes cadastrals com a sòls de naturalesa urbana, valoració que té el seu reflex en unes quotes tributàries de l'IBI pròpies del sòl urbà. Els subjectes passius les consideren excessives i totalment allunyades de les característiques reals del sòl, no desenvolupat.

Tot i la modificació de l'article 7.2.b)¹⁸ TRLCI per adaptar-lo a la sentència del Tribunal Suprem de data 30 de maig de 2014, que resolva un recurs de cassació en interès de llei, només es consideren a efectes cadastrals com a sòls de naturalesa rústica els sòls urbanitzables que no tinguin aprovat l'instrument de planejament que contingui l'ordenació detallada per desplegar-lo.

No empara els sòls que sí que disposin d'instrument de planejament que contingui l'ordenació detallada, tot i la manca de desplegament. L'exemple paradigmàtic d'aquesta situació es troba en els sòls que van ser inclosos a les àrees residencials estratègiques.

El Síndic va dur a terme l'actuació d'ofici AO 00111/2015, sobre l'assumpte exposat, en relació amb el qual va fer les consideracions següents:

1. Cal que els ajuntaments subministrin a la Direcció General del Cadastre informació sobre els sòls que es troben afectats per la modificació normativa i que, per tant, els correspon un canvi de naturalesa a efectes cadastrals i una nova valoració cadastral, fet que tindrà el consegüent reflex en les quotes tributàries de l'IBI, més adequades a la realitat fàctica, física i urbanística del sòl objecte de tributació.
2. Cal fer actuacions d'informació i de difusió, amb la finalitat que els propietaris del sòl que es considerin afectats puguin iniciar les accions pertinents per a una correcta valoració del sòl, en aplicació de la sentència del Tribunal Suprem.
3. Cal que els ajuntaments que van elaborar el POUM i van classificar sòl per fer-ne possible el desplegament urbanístic sobre unes previsions de creixement actualment inexistents revisin el planejament amb la finalitat d'adaptar-lo a la situació i la realitat econòmica i social actual, perquè sigui possible garantir uns criteris de sostenibilitat coherents i una tributació adequada a la realitat del sòl.

c) La coordinació, col·laboració i cooperació entre el Cadastre immobiliari i els

¹⁸ Mitjançant la Llei 13/2015, de 24 de juny, de reforma de la Llei hipotecària aprovada per Decret, de 8 de febrer, de 1946, i del Text refós de la Llei del cadastre immobiliari, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març.

ajuntaments (o organismes que exerceixen funcions de gestió cadastral i/o tributària)

Els articles 36 i 37 TRLCI estableixen el deure de col·laboració i d'intercanvi d'informació amb transcendència cadastral. En relació amb els ajuntaments i ens públics gestors, l'article 69 RCI, en desplegament de l'article 36.2 TRLCI, imposa al Cadastre deures específics d'informació.

Són nombroses les queixes tramitades en aquesta institució en què s'observa una manca d'adequació de les dades cadastrals a la realitat física o jurídica, motivada per la incorrecta informació facilitada al Cadastre pels ajuntaments en exercici del deure de col·laboració. Els titulars cadastrals es veuen obligats a assumir tant la rectificació de les dades cadastrals en què es produeix una indeguda càrrega de la prova, com les conseqüències tributàries de l'error, ja que la seva correcció tindrà efectes pro futur.

Davant aquesta situació, el Síndic considera:

- Que els ajuntaments han de revisar l'intercanvi d'informació amb el Cadastre, i també el contingut i la qualitat de la informació subministrada, a fi de detectar-ne les deficiències i introduir-hi les millores oportunes.

- Que la ciutadania no té el deure jurídic de suportar els perjudicis que li causa l'error de l'Administració. Per aquest motiu, les administracions estan obligades a rectificar la informació atorgada al Cadastre i reparar a les persones els perjudicis causats.

- Si l'existència de l'error en les dades cadastrals és deguda a la informació subministrada per les entitats obligades al deure de col·laboració, la data d'efectes de la resolució cadastral s'ha de retrotraure al moment en què es va produir l'error, no a la data de l'esmena.

d) La ciutadania davant la rectificació de dades cadastrals

Sovint quan les persones manifesten el seu desacord als ajuntaments per l'import de l'IBI que han de satisfer són adreçades al

Cadastre immobiliari perquè ho resolguin per mitjà del valor cadastral. També és freqüent que sigui a través de les liquidacions tributàries que les persones contribuents s'adonen o sospiten que hi pot haver un error en les dades cadastrals.

El caràcter tècnic dels processos cadastrals i el conjunt de conceptes, regles i criteris que regeixen la valoració dels béns comporta que les persones ignorin o no entenguin aquests processos. En conseqüència, tenen serioses dificultats per impugnar-los, per conèixer la causa d'una errada cadastral o per detectar possibles discrepàncies entre la realitat física i la descripció cadastral que els en permeti l'esmena.

Al seu torn, el caràcter tecnicojurídic i la complexitat dels documents administratius que conformen les ponències de valors, i en què s'estableixen les bases o el mètode que se seguirà per a la valoració cadastral de les unitats urbanes del municipi, dificulta l'exercici del dret de defensa de les persones, que, per impugnar el valor cadastral, es veuen obligades a acudir a professionals tècnics i dictàmens pericials, amb el cost que això els representa. Així doncs, el dret de tutela judicial efectiva es veu altament debilitat.

Davant això, el Síndic considera oportú l'adopció de les mesures següents:

- Ampliar o detallar la informació que contenen els documents administratius d'assignació de valor cadastral, tant col·lectius com individuals, a fi de dotar de més transparència el procediment seguit, el conjunt de criteris, mòduls i conceptes sobre la base dels quals es determina la valoració, i fer-ho comprensible per a les persones.

- En aplicació del deure d'informació i assistència establert en l'article 85 LGT, establir protocols d'actuació perquè les administracions implicades facilitin informació suficient i comprensible a les persones sobre els paràmetres i criteris d'acord amb els quals s'ha determinat el valor cadastral, i també la dinàmica de càlcul, amb la finalitat que els pugui ser útil per detectar errades en les dades cadastrals o discrepàncies amb la realitat

física i, d'aquesta manera, puguin exercir el seu dret de defensa amb plenes garanties.

En aquest context, caldria assenyalar que, més enllà de la delimitació de l'àmbit competencial entre gestió cadastral i gestió tributària, la interrelació és tan intensa que comporta que els ajuntaments assoleixin un protagonisme especial en totes les fases d'elaboració del tribut, i fins i tot en aquelles que revesteixen naturalesa cadastral, i també la informació que s'ofereix als obligats tributaris i que aconsella la realització d'activitats que, tot i que no estiguin expressament establertes en la llei, sí que són actuacions que donen contingut al concepte de bona administració.

En aquest sentit, i atès que: el valor cadastral forma la base imposable de l'IBI i altres tributs municipals; es configura com un element essencial del tribut; les entitats locals tenen atribuïda la potestat tributària i, consegüentment, l'han d'exercir amb plena observança dels principis constitucionals establerts en l'article 31 CE; els municipis tenen competència exclusiva en matèria d'urbanisme; el deure de col·laboració i informació amb el Cadastre establert en l'article 36 TRCI; l'ajuntament emet informe sobre les ponències de valors; l'Administració té la funció de tutela i defensa de l'interès general de les persones del municipi i alhora és el pressupòsit que legitima les potestats que té atribuïdes; les dificultats insalvables que sovint es troben les persones davant la complexitat tècnica del tribut, i que l'ajuntament és el màxim i més proper observador de la realitat del seu municipi, el Síndic considera:

- Que els titulars de la potestat tributària han d'exercir àmplies funcions d'informació, assistència i col·laboració envers les persones que els permeti obtenir informació de les dades cadastrals, ajudar-les a esclarir els dubtes en relació amb aquestes i l'aplicació dels tributs, i oferir-los assistència perquè puguin dur les accions que en dret els corresponguin per aconseguir la concordança entre la realitat física i la cadastral que defensen.
- Que les administracions tributàries han de tenir un paper proactiu davant la

detecció d'errades cadastrals que es posen de manifest a través d'una liquidació tributària o amb l'observança del territori i, a aquest efecte, han d'iniciar o informar dels procediments pertinents per fer-ne una rectificació i evitar una actitud passiva quan s'evidencia l'error.

e) La devolució d'ingressos indeguts de l'IBI derivada de la rectificació de dades cadastrals

El Síndic va dur a terme una actuació d'ofici relativa a la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts corresponents a l'IBI i a l'IIVTNU, com a conseqüència de la rectificació del valor cadastral (AO 4740/2013).

Les administracions tributàries desestimen les sol·licituds de devolució d'ingressos indeguts, sobre la base que l'efectivitat del nou valor cadastral, a efectes fiscals, serà aplicable a partir de l'exercici fiscal següent a la data en què s'atorga efectes a la resolució emesa pel Cadastre. Normalment, el Cadastre procedeix a la rectificació de les dades mitjançant el procediment d'esmena de discrepàncies i la resolució que dicta té efectes des de l'endemà en què s'acorda.

El Síndic considera, d'una banda, que la rectificació de les dades cadastrals, quan la causa és un error material, de fet o aritmètic, s'ha d'efectuar seguint els procediments especials de revisió, com ara el de rectificació d'errors i el de revocació, establerts en els articles 220 i 219 de l'LGT, que retrotrauen l'efectivitat de la resolució al moment en què es va produir l'error; i no mitjançant el procediment d'esmena de discrepàncies establert en l'article 18 del TRLCI, que té efectes de l'endemà de la data de la resolució.

D'altra banda, considera que quan l'Administració fa la rectificació del valor cadastral com a conseqüència d'un error de fet, material o aritmètic, no es pot tenir en consideració el valor cadastral erroni en les liquidacions tributàries, sinó que el valor cadastral modificat sobre la base de les dades correctes de les finques s'ha de retrotraure a les liquidacions tributàries emeses i no prescrites.

Les consideracions efectuades pel Síndic es fonamenten jurídicament en sentències dictades per la Sala Contenciosa Administrativa, secció 1a, del Tribunal

Superior de Justícia de Catalunya. A aquest efecte, suggereix que es facin les modificacions legislatives pertinents perquè el TRLCI i el TRLHL recullin de manera expressa la utilització del procediments de rectificació d'errors en certs supòsits de rectificació de dades cadastrals i l'atorgament d'eficàcia retroactiva a les resolucions cadastrals, a efectes d'IBI, davant de certs supòsits d'errors cadastrals. Si hi manca, cal que les administracions implicades elaborin documents amb caràcter vinculant que recullin els supòsits d'errors cadastrals, davant els quals s'hauria de seguir un procediment de rectificació cadastral o l'altre i rectificar retroactivament les liquidacions tributàries.

3.3.2. L'impost sobre activitats econòmiques (art. 78 a 91 TRLHL)

És un tribut directe, de caràcter real, el fet imposable del qual està constituït pel mer exercici en territori nacional d'activitats empresarials, professionals o artístiques, s'exerceixin en un local determinat o no i es trobin especificades en la tarifa de l'impost o no.

N'estan exemptes, entre d'altres, les persones físiques, els subjectes passius de l'impost de societats, les entitats de l'article 35.4 LGT que tinguin un import net de la xifra de negocis inferior a 1.000.000 euros. També n'estan exempts els subjectes que iniciïn una activitat durant els dos primers períodes impositius en què faci aquesta activitat.

Ateses les exempcions esmentades i les persones que resulten obligades al compliment de les obligacions materials i formals del tribut, no hi ha un nombre representatiu de queixes que mostrin problemes de caràcter general quant a l'aplicació del tribut.

Això no obstant, el Síndic ha tingut l'oportunitat de pronunciar-se sobre la problemàtica que genera l'IAE en relació amb l'activitat de comercialització d'energia elèctrica. Les tarifes de l'impost no preveuen la possibilitat que hi hagi una activitat de venda d'energia elèctrica independent de la producció, atès que el sistema de classificació de les activitats de producció, distribució i

transport d'energia elèctrica vigent en les tarifes respon al sistema anterior a l'aprovació de la normativa liberalitzadora i reguladora del sector elèctric, malgrat els anys que han passat des de la modificació del sistema.

A més, la interpretació que en fa la Direcció general de tributs comporta que les comercialitzadores s'hagin de donar d'alta en l'IAE i satisfer la quota en tots els municipis en què desenvolupin l'activitat, encara que només tinguin un client.

Aquesta situació pot suposar un límit a l'activitat de comercialització, pot vulnerar el principi de capacitat econòmica, afecta el principi de seguretat jurídica i els drets de les persones consumidores i usuàries.

El Síndic considera que una fiscalitat adequada per a les empreses comercialitzadores d'electricitat contribueix que el preu de subministrament d'energia elèctrica sigui com més competitiu millor en benefici de les persones consumidores. Per aquest motiu, ha suggerit:

- Que s'emprenguin les actuacions oportunes perquè es dugui a terme una modificació legislativa que incorpori un epígraf de la tarifa de l'IAE per classificar de manera específica l'activitat de comercialització d'electricitat.

- Mentre no s'aprovi la modificació legislativa, que es valori que la Direcció General de Tributs emeti una resolució per la qual s'interpreti classificar, provisionalment, la comercialització d'energia en l'epígraf corresponent a l'activitat de distribució, o a una activitat que es pugui entendre de naturalesa assimilable que tingui establerta una quota nacional, tenint en compte el principi de capacitat econòmica, i a fi d'afavorir la competència en el sector en benefici de les persones consumidores.

3.3.3. L'impost de vehicles de tracció mecànica (art. 92 a 103 TRLHL)

És el darrer impost amb caràcter obligatori. És un tribut directe que grava la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per circular per les vies públiques, qualsevol que sigui la seva classe i categoria. L'article

92.2 especifica que es considera vehicle apte per a la circulació el que hagi estat matriculat en els registres públics corresponents i mentre no hagi estat donat de baixa. Al seu torn, l'article 94 TRLHL estableix que són subjectes passius de l'impost les persones a nom de les quals consti el vehicle en el permís de circulació.

La configuració del fet imposable i la determinació del subjecte passiu generen conflictivitat en relació amb l'impost, en tant que la inscripció i titularitat del vehicle en les dades de la Prefectura Provincial de Trànsit determina l'obligació de l'impost a càrrec del titular registral, per imperatiu legal. S'estableix una presumpció *iuris et de iure* que no admet prova en contrari quant a la titularitat i la circulació del vehicle. Així ha estat confirmat per jurisprudència majoritària,¹⁹ si bé ha admès en alguna ocasió la tributació en funció de la titularitat real i la inexistència del vehicle per robatori o desballestament.²⁰

Aquesta postura formalista de l'Administració comporta atribuir una capacitat econòmica inexistente al titular registral, contrària al principi constitucional i al de justícia tributària quan no s'ajusta a la titularitat real. Als efectes de l'impost, caldria admetre la titularitat i l'existència real del vehicle, més enllà de la formal, i poder acreditar-les mitjançant l'aportació de qualsevol element de prova vàlid en dret.

Atès que és un motiu freqüent de queixa de la ciutadania, i que, alhora, sovint s'exposen dificultats en el registre de vehicle per fer inscripcions o anotar incidències, el Síndic ha tramitat l'actuació d'ofici AO 00008/2019, sobre l'impost de vehicles en els casos de sostracció, robatori o pèrdua del vehicle, amb la finalitat d'analitzar les actuacions de les administracions implicades amb vista a garantir els drets dels titulars dels vehicles.

El nombre més significatiu de queixes versen sobre l'exempció dels vehicles matriculats a nom de persones amb

discapacitat per al seu ús exclusiu, tant si són conduïts per la persona amb discapacitat com els destinats al seu transport, establerta en l'article 93.1.e) TRLHL. És una exempció de caràcter rogatori, que han de sol·licitar les persones interessades de manera expressa, amb l'acreditació de la condició de persona amb discapacitat, i justificar la destinació del vehicle en els termes que estableixi l'ordenança fiscal corresponent.

L'article 93.1 i 2 TRLHL disposa que, als efectes de l'impost, es consideren persones amb discapacitat les que tinguin aquesta condició legal en grau igual o superior al 33%. L'acreditació es fa mitjançant el certificat de discapacitat emès per l'òrgan competent. Correspon a la Generalitat de Catalunya, per mitjà de la Direcció General de Protecció Social del Departament de Treball, Afers Socials i Famílies.

El Síndic ha fet diverses actuacions sobre el dret a gaudir l'exempció de l'impost per a les persones amb discapacitat.²¹ Cal destacar que els tallers monogràfics de treball que es van fer sota l'epígraf "Fiscalitat de les persones amb discapacitat", en les XXVIII Jornades de Coordinació de Defensors del Poble, que van tenir lloc el mes d'octubre de 2013 amb el títol "L'adaptació de l'ordenament jurídic espanyol i de les comunitats autònomes a la Convenció sobre drets de les persones amb discapacitat. Polítiques de benestar social", l'objectiu de les quals era, entre d'altres, formular les propostes de modificació legislativa pertinents.

En data 4 de desembre de 2013 va entrar en vigor el Reial decret legislatiu 1/2013, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei general de drets de les persones amb discapacitat i la seva inclusió social, que considera a tots els efectes les persones amb un grau de discapacitat igual o superior al 33%, els pensionistes de la Seguretat Social que tinguin reconeguda una pensió per incapacitat permanent en grau de total, absoluta o gran invalidesa, i també els pensionistes de classes passives que tinguin reconeguda una pensió de jubilació o de retir

¹⁹ Sentències TSJ Andalusia de 19 de gener de 1998 i 1 febrer de 1999; TSJ País Basc de 20 de setembre de 1994 i 18 setembre de 1995, entre moltes altres.

²⁰ Sentències TSJ Extremadura de 17 de març de 1999; TSJ Catalunya de 4 d'octubre de 2000.

²¹ AO 01541/2011: Aplicació a l'àmbit tributari de l'assimilació legal de la condició de persona amb discapacitat establerta en la Llei 51/2003, de 2 de desembre, d'igualtat d'oportunitats, no-discriminació i accessibilitat universal de les persones amb discapacitat. Homogeneïtzació del concepte fiscal de situació de discapacitat i la seva acreditació.

per incapacitat permanent per al servei o inutilitat.

El nou règim legal comporta poder acreditar la situació de discapacitat amb la resolució d'atorgament de la pensió per incapacitat. Això no obstant, encara es reben queixes d'administracions tributàries que no han adaptat la concepció de l'exempció a la nova regulació. Al seu torn, les persones beneficiàries han de poder gaudir l'exempció des del moment en què es concedeix efectes a la situació de discapacitat reconeguda per l'organisme competent. A aquest efecte, el Síndic va recomanar una modificació legislativa del TRLHL. (AO 03860/2011)

També són objecte freqüent de queixa les condicions que estableixen les ordenances fiscals reguladores de l'IVTM per al gaudi de l'exempció, quan comporten una restricció del dret. A tall d'exemple, alguns ajuntaments exigeixen que s'acrediti que se supera el barem de mobilitat i d'assistència de tercera persona, o bé que l'assegurança del vehicle consti a nom de la persona amb discapacitat. El Síndic ha considerat que aquests requisits exigits en les ordenances van més enllà dels establerts per la Llei reguladora de les hisendes locals, ja que creen *ex novo* una condició que, vulnerant els límits de la potestat reglamentària, comporta una reducció del dret no emparada en la norma i incideix en la configuració de la condició de discapacitat i dels elements essencials del tribut, la qual cosa vulnera el principi de reserva de llei en matèria tributària. En conseqüència, suggereix que s'eliminin de les ordenances fiscals.

Es produeix una situació similar quan les ordenances regulen els requisits per gaudir de la bonificació per a vehicles històrics o aquells que tinguin una antiguitat mínima de vint-i-cinc anys. Es tracta d'una bonificació potestativa per als ajuntaments, amb un marge de deducció del 100% de la quota. Cal verificar les condicions del vehicle per considerar-lo històric²² o clàssic, mitjançant inspecció per part del laboratori oficial acreditat per l'òrgan competent de les comunitats autònomes o entitats privades especialitzades en aquest tipus de vehicles. El Síndic ha hagut de recomanar en diverses

ocasions la modificació de l'ordenança fiscal perquè la remissió restrictiva als organismes facultats per acreditar les condicions comportava una restricció del dret de gaudi de la bonificació no admesa en dret.

En un altre ordre de coses, l'IVTM és el tribut local en què ha de tenir més presència la fiscalitat ambiental com a instrument per a la protecció del medi ambient.²³ La regulació actual permet als ajuntaments incrementar les quotes fixades en un coeficient, que no pot superar el 2, i aplicar les bonificacions en funció de la classe de carburant i les característiques del motor, per raó de la incidència en el medi ambient.

Sens perjudici d'una millor regulació del TRLHL, les corporacions locals han de fer ús de la seva potestat reglamentària i, d'acord amb el principi de qui contamina paga, introduir polítiques mediambientals dirigides a reduir la contaminació i fonamentar un transport més sostenible. Tal com s'ha exposat en l'IBI, l'IVTM no modula de la càrrega tributària en funció de la capacitat econòmica o de les circumstàncies personals i/o familiars del subjecte passiu.

Finalment, d'acord amb l'article 97 TRLHL, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació, i també la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, corresponen a l'ajuntament del domicili que consti en el permís de circulació del vehicle. Algunes queixes posen de manifest problemes de gestió quant a duplicitat de tributació o notificacions incorrectes, per la distorsió amb el domicili fiscal del subjecte passiu i del vehicle i allà on realment circula.

3.3.4. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres

És un impost potestatiu, de manera que els municipis poden optar per aplicar-lo en el territori. Va ser una font important de recursos per a les hisendes locals els anys del boom immobiliari, si bé amb la crisi econòmica i immobiliària la seva participació en els ingressos impositius municipals és poc significativa.²⁴ Això ha fet que molts

²² Regulat mitjançant el Reial decret 1247/1995, de 14 de juliol, que aprova el Reglament de vehicles històrics.

²³ Art. 45 CE i 46 EAC

²⁴ El percentatge recaptat en concepte d'ICIO sobre el total impositiu és: 3,6%, a Barcelona; 6,2%, a Girona; 2,0%, a Lleida, i 3,8%, a Tarragona. Panorama de fiscalitat local 2018. REAF asesores fiscales.

ajuntaments, en exercici de la seva potestat tributària, fixin el tipus impositiu en el màxim permès, el 4%.

És un tribut indirecte el fet imposable del qual està constituït per la realització, dins el terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi l'obtenció de la llicència d'obres o urbanística, s'hagi obtingut la llicència o no, o per la qual s'exigeixi presentació de declaració responsable o comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament d'imposició.

La coexistència de l'ICIO i la taxa per llicència urbanística és una de les causes que genera disfuncions i dificultats d'interpretació en l'impost. Sobretot amb les pràctiques emprades per alguns ajuntaments de calcular la quota de la taxa aplicant un percentatge sobre el cost pressupostat de l'obra. Aquest mètode de càlcul sol comportar uns ingressos importants, si bé és contrària a la normativa, ja que la taxa s'ha de fixar en funció del cost del servei²⁵ o activitat administrativa realitzada, i pot comportar una duplictat de tributació. Així mateix, genera rebuig en la ciutadania, que percep una sobreimposició tributària per la realització d'una obra.

El Síndic considera que cal erradicar la pràctica esmentada, regular ambdues figures impositives d'acord amb la seva veritable naturalesa jurídica, concretant i especificant adequadament el fet imposable i quantificant la quota d'acord amb la seva regulació. Així mateix, demana als ajuntaments que valorin la càrrega tributària global que imposen als subjectes passius en la realització d'una construcció, instal·lació o obra, la qual ha de complir els principis constitucionals en matèria tributària. En especial, el principi de capacitat econòmica i justícia tributària. A aquest efecte, recorda que l'article 103.3 TRLHL faculta els ajuntaments a regular com a deducció de la quota íntegra o bonificada de l'impost l'import satisfet en concepte de taxa per a l'atorgament de la llicència urbanística.

El càlcul de la base imposable de l'ICIO ha generat una àmplia controvèrsia en l'àmbit de la fiscalitat municipal, atesa la inclusió, per part de les administracions, de valors que no hi corresponien, de manera que sovint es liquida

un ICIO superior al que correspon. Els escassos preceptes que la Llei d'hisendes locals dedica a la regulació de l'ICIO (quatre articles), l'absència d'un desplegament reglamentari, l'ambigüitat de la base imposable i la manca de definició dels conceptes que són rellevants a efectes de l'impost han generat i generen molta inseguretat jurídica en l'aplicació de l'impost, i també un ampli marge de discreció per part de l'Administració. A tal efecte, s'ha dictat una profusa jurisprudència, no sempre pacífica, que ha anat delimitant la descripció del fet imposable i el contingut de la base.

És necessari un desplegament normatiu que concreti i especifiqui el contingut de la base imposable i que defineixi els conceptes de *real*, *efectiu*, *instal·lació* i algun altre de rellevància per a l'impost. Tot això amb vista a garantir la seguretat jurídica i la interdicció de l'arbitrarietat.

Quant a la gestió, també és font de conflictivitat el fet que el meritament del tribut se situï en un moment diferent del fet imposable, que es produeix en el moment d'iniciar-se la construcció, la instal·lació o l'obra, o quan se n'hagi obtingut la llicència, de manera que les persones han de pagar l'impost sobre la base d'una liquidació provisional. El fet imposable, però, es produeix una vegada acabada la construcció, la instal·lació o l'obra. Aquest és el moment, a més, en què pot es quantificar de manera definitiva la base imposable, que està constituïda pel cost real i efectiu.

La crisi immobiliària va provocar que titulars de llicències urbanístiques no poguessin iniciar o finalitzar les construccions, i veien agreujada la seva situació econòmica perquè els ajuntaments els denegaven el retorn dels imports que havien satisfet en concepte d'ICIO.

La manca de regulació en l'ICIO del dret de devolució de l'import satisfet en la liquidació provisional quan no s'han iniciat o finalitzat les obres i la singular configuració del tribut han generat divergències de criteris per part de les corporacions locals, que sovint desestimen les sol·licituds dels subjectes passius, argumentant que hi ha prescripció del dret a obtenir la devolució. El Síndic va considerar que la manca de devolució de l'ICIO en obres no iniciades o no finalitzades vulnera el principi constitucional de capacitat econòmica i la regulació jurídica de l'impost.²⁶

²⁵ Art. 24 TRLHL

²⁶ Informe al Parlament 2015

D'acord amb la jurisprudència, el Síndic ha considerat que en cas que no hi hagi hagut inici de la construcció, instal·lació o obra per qualsevol causa, no s'ha produït el fet imposable de l'ICIO. En conseqüència, els subjectes passius tenen dret a la devolució de la totalitat de la quota satisfeta en la liquidació provisional.

Si la construcció no s'ha executat totalment, el Síndic suggereix que s'ha de practicar la liquidació definitiva, modificar la base imposable tenint en compte el cost real i efectiu d'allò construït, i retornar al subjecte passiu la diferència amb l'import que va satisfer en la liquidació provisional.

L'inici del còmput del termini de prescripció (*dies a quo*) per sol·licitar la devolució, ja sigui qualificada d'ingressos indeguts o derivada de la normativa de cada tribut, s'ha de situar en el moment en què l'Administració declara la caducitat de la llicència, en què la persona interessada renuncia a la llicència o se n'extingeix la prorroga. En definitiva, en el moment en què es pot exercir l'acció, segons la teoria de l'*actio nata*.

L'article 103.2 TRLHL preveu bonificacions potestatives per raó d'interès social, cultural, històric, artístiques o de foment del treball; de sistemes d'aprofitament tèrmic o elèctric o de l'energia solar; d'infraestructures; d'habitatges de protecció oficial i de condicions d'accés i habitabilitat per a les persones amb discapacitat per mitjà de les quals els ajuntaments disposen d'un instrument fiscal per dur a terme polítiques públiques socials i culturals, ambientals, d'habitatge i accessibilitat.

3.3.5. L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

Regulat en els articles 104-110 TRLHL, és un impost directe, de caràcter real, objectiu, no periòdic i de caràcter potestatiu. Es tracta d'un impost dual, ja que la base imposable es determina d'acord amb el valor cadastral, de manera que és extrapolable la problemàtica que s'ha fet constar en

l'apartat de l'IBI derivada de la gestió compartida.

El fet imposable està constituït per l'increment de valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu de domini, sobre els terrenys.

Si bé aquesta figura tributària ha estat d'objecte d'una profunda controvèrsia des del seu fonament, la crisi econòmica i la davallada del mercat immobiliari van agreujar la conflictivitat existent, ja que l'impost sotmetia a tributació tota transmissió d'un bé immoble, encara que no s'hagués produït un augment de valor dels terrenys o una plusvàlua per al subjecte passiu.²⁷

Alguns òrgans judicials resolien aquesta qüestió per la via de la interpretació de la legalitat ordinària, i consideraven que l'absència objectiva d'increment de valor dels terrenys era un supòsit de no-subjecció a l'impost, per la no-realització del fet imposable.²⁸

En data 11 de maig de 2017, el Tribunal Constitucional (TC) va dictar la Sentència 59/2017, en què estimava la qüestió d'inconstitucionalitat plantejada pel Jutjat Contenciós Administratiu núm. 1 de Jerez de la Frontera.

El Tribunal va considerar que la configuració de l'impost pressuposa que, pel sol fet d'haver estat titular del bé durant un període de temps, hi ha un increment de valor sotmès a tributació, que es quantifica de manera automàtica per aplicació de les regles de determinació de la base imposable. Quan no hi ha hagut aquest increment, la riquesa gravada és inexistent o fictícia, fet que contradiu el principi de capacitat econòmica de l'article 31.1 CE.

Sobre la base d'aquest eix argumental, la sentència considerava que, si bé l'IIVTNU amb caràcter general no és contrari al text

²⁷ Informe anual al Parlament 2014

²⁸ STSJ Catalunya 305/2012, de 21 de març

constitucional en la seva configuració actual, declara inconstitucionals i nuls els articles 107.1 i 107.a) TRLHL, però únicament en els supòsits en què se sotmeten a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica, és a dir, en els supòsits que no presenten un augment de valor del terreny en el moment de la transmissió; i l'article 110.4 TRLHL perquè impedeix que els subjectes passius puguin acreditar l'existència d'una situació inexpressiva de capacitat econòmica. D'aquesta manera, el Tribunal Constitucional va anul·lar l'IIVTNU per als supòsits en què no hi ha hagut un augment de valor del terreny

També va fer un manament exprés al legislador perquè, en la seva llibertat de configuració normativa, portés a terme les modificacions en la llei de l'impost que permetessin determinar la manera de no sotmetre a tributació les situacions d'inexistència d'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

Finalment, la decisió del TC no conté cap pronunciament sobre els efectes, de manera que serà aplicable a partir de la seva data de publicació, el 15 de juny de 2017, i no permetrà revisar actes administratius fermes.

Caldrà, doncs, analitzar cada cas concret per determinar si en la transmissió no s'ha produït aquest increment i podrà ser aplicable la sentència. A aquest efecte, resulten fonamentals els mitjans d'acreditació, i també el valor i la càrrega de la prova.

No obstant això, tot i el temps transcorregut, en el moment de la redacció d'aquest text el legislador estatal encara no ha complert el manament del Tribunal Constitucional de reforma de l'impost de regular com s'ha de determinar i provar l'absència de plusvàlua. Aquest fet ha generat que es produeixi una gran litigiositat i ha provocat una preocupant inseguretat jurídica.

El Tribunal Suprem, en sentència de 9 de juliol de 2018, va fixar alguns criteris interpretatius amb relació a la sentència del Tribunal Constitucional esmentada. Així, va determinar que no són susceptibles de ser gravats els supòsits en què no s'ha posat de manifest un increment de valor del terreny i admet l'exacció del tribut en la mesura que sí que es produeixi aquest increment.

Així mateix, la sentència interpreta que no ha de ser l'Administració la que demostrï que la transmissió del terreny ha generat un increment, sinó que la càrrega de la prova recau sobre la persona contribuent i, per tant, és aquesta qui ha de demostrar la falta d'increment. Així mateix, fa al·lusió que les persones contribuents poden aportar qualsevol mitjà de prova admès en dret, com ara l'aportació de les escriptures públiques. No obstant això, el Tribunal Suprem no es pronuncia sobre qüestions com ara els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat, ni sobre els supòsits en què s'entengui que l'increment de valor del terreny és més baix que el que es desprèn de la liquidació.

Per tant, les administracions locals es troben que han de continuar gestionant l'impost i han d'actuar davant un gran nombre de reclamacions, quan encara no es disposa de la necessària i urgent modificació normativa a fi de restablir la seguretat jurídica, fet que genera una àmplia casuística en la manera en què les administracions resolen les reclamacions. Aquesta situació d'incertesa i inseguretat s'ha posat de manifest, sobretot, en les queixes rebudes relatives a sol·licituds de devolucions d'allò ja pagat en concepte d'aquest impost.

Una de les opcions que han adoptat algunes entitats locals i que, a parer del Síndic, és ajustada a dret i pot resultar favorable per a les persones contribuents, consisteix a restar en espera de la modificació normativa i, en conseqüència, suspendre el procediment. No obstant això, el Síndic veu amb preocupació les situacions en què les persones es veuen obligades a satisfer l'impost, tot i la seva inconstitucionalitat. I les situacions en què han d'acudir de manera forçosa a la via judicial per evitar la fermesa de les liquidacions, o la prescripció de la rectificació de les autoliquidacions, i evitar perdre el dret a la devolució d'allò que han pagat indegudament. El Síndic considera que suportar una càrrega tributària contrària al principi de capacitat econòmica, i abocar les persones a un procés per la judicialització del conflicte, vulnera els drets de la ciutadania. Així mateix, considera que es vulneren els principis d'igualtat, d'equitat i justícia tributària en els casos en què es denega la

devolució d'allò impagat sobre bases formalistes de gestió del tribut.

En un altre ordre de coses, van ser motiu de queixes presentades en aquesta institució les dificultats amb què es van trobar les persones per a l'exempció en casos de dació en pagament.²⁹ La pràctica bancària duia a terme aquestes transmissions amb la forma d'altres negocis jurídics, de manera que l'exempció era denegada per les administracions tributàries. El Síndic va haver de recordar el principi de qualificació³⁰ i el Codi civil, que porta a exigir les obligacions tributàries de conformitat amb la veritable naturalesa de l'acte i la voluntat real de les parts.

De conformitat amb l'article 108.4 TRLHL, es pot regular una bonificació de fins al 95% en l'impost per transmissions realitzades a títol lucratiu per causa de mort a favor dels descendents de primer grau i adoptats, els cònjuges i els ascendents de primer grau i adoptants. Les ordenances fiscals, que tenen potestat per a la regulació dels aspectes substantius i formals de la bonificació, solen restringir-la a l'habitatge habitual del causant i s'ha de sol·licitar, de manera rogatòria, dins el termini legal de presentació de la declaració de l'impost. En resposta a les queixes plantejades per la pèrdua de la bonificació, el Síndic considera que l'Administració ha d'acceptar com a sol·licitud expressa la declaració d'acollir-se a les bonificacions que fan les persones davant els notaris.

També considera que les administracions tributàries han d'aplicar d'ofici les bonificacions quan, en el moment de practicar la liquidació, se'n desprèn o poden comprovar en les bases de dades que el subjecte passiu compleix el requisits per gaudir-la.

Finalment, el Síndic suggereix a les administracions que incorporin en les ordenances fiscals les disposicions d'acord amb les quals no es perd la condició d'habitatge habitual ni es pot considerar que cessa la convivència quan s'ingressa en un centre per raons sociosanitàries.

3.4. TAXES

L'article 20 TRLHL faculta les entitats locals a establir taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, i també per la prestació de serveis públics o la realització d'activitats administratives de competència local que es refereixin als subjectes passius, o els afectin o beneficiïn de manera particular. Els apartats tercer i quart enumeren (*numerus apertus*) diferents supòsits de fet davant els quals es pot imposar una taxa. I l'article 21 en fa una delimitació negativa i impedeix la creació de taxes pels serveis d'abastament d'aigua a les fonts públiques, l'enllumenat, la vigilància i la neteja de les vies públiques, la protecció civil i l'ensenyament en els nivells d'educació obligatòria.

Els ens locals, doncs, gaudeixen d'un ampli marge d'autonomia a l'hora d'imposar i ordenar les taxes municipals. Això no obstant, resten subordinats al compliment dels principis constitucionals en matèria tributària, del principi de reserva de llei i del règim jurídic establert en els articles 20 a 26 TRLHL.

A diferència dels impostos, que són tributs exigits sense contraprestació, la característica fonamental de les taxes és la contraprestació pel servei, les activitats administratives rebudes pel subjecte passiu o l'aprofitament especial que obté del domini públic. Es defineixen com a prestacions patrimonials de caràcter públic.

La disconformitat amb les taxes locals és un dels motius que genera més queixes en aquesta institució. La tramitació d'aquestes queixes comporta una anàlisi de legalitat, cas per cas, de manera que es genera una àmplia casuística que és objecte d'exposició freqüent en els informes anuals.

Com a aspectes controvertits comuns que s'han posat de manifest en les queixes presentades sobre les diferents classes de taxes, cal destacar els relacionats amb la realització del fet imposable. Aquest es defineix com el pressupòsit fixat per la llei

²⁹ Introduïda pel Reial decret-lei 8/2014, de 4 de juliol, d'aprovació de mesures urgents per al creixement, la competitivitat i l'eficiència.

³⁰ Art. 13 LGT

per configurar cada tribut, la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària.

També és el més controvertit perquè implica discernir, per a cada supòsit de fet, si es merita el tribut, ja que hi ha multitud de supòsits que es troben pròxims o són fronterers al fet imposable, però que en queden fora. Es genera conflicte quan les persones consideren que no estan obligades a pagar el tribut perquè en aquell supòsit de fet concret no es donen les circumstàncies exigides per la norma perquè es pugui exigir.

Certament, la casuística és molt diversa i els supòsits de fet són més amplis dels que recullen les normes tributàries.

Per aquest motiu, amb la finalitat de reduir la conflictivitat i garantir el màxim possible la seguretat jurídica, el Síndic suggereix a les administracions que delimitin el màxim possible el fet imposable, també de manera negativa, especificant-ne els supòsits que en queden fora i, per tant, que no estan subjectes al tribut. En el mateix sentit, suggereix que dictin disposicions interpretatives o esclaridores.

La quota tributària de les taxes també és un element essencial del tribut. Tant és així que de la forma amb què l'Administració quantifica la taxa en depèn l'efectivitat, la qual cosa poques vegades és coneguda per la ciutadania. Per això, ha d'estar degudament justificada i concretada en la memòria econòmica financera, la qual constitueix una autèntica garantia per als subjectes obligats a satisfer-lo, per la seguretat jurídica i la interdicció de l'arbitrarietat.

El Síndic recorda a les administracions tributàries que l'informe econòmic financer ha d'acompanyar tant l'establiment com les modificacions de les taxes, en qualsevol dels elements essencials que les conformin i sempre que es tracti d'una modificació substancial, com a condició sine qua non per a l'eficàcia i la validesa jurídica de les liquidacions tributàries. L'omissió de l'informe econòmic financer comporta la nul·litat de ple dret de l'ordenança fiscal i es podria al·legar en via d'impugnació indirecta de l'ordenança amb motiu de la liquidació de la taxa.

Com a criteri de graduació de la càrrega tributària, cal recordar que en la quantia de les

taxes es poden tenir en compte criteris genèrics de capacitat econòmica dels subjectes obligats a satisfer-les. A aquest efecte, les administracions han de regular-les per donar compliment als principis de capacitat econòmica i igualtat, i emparar les situacions econòmiques vulnerables. En tot cas, ha de quedar garantit l'accés als serveis públics.

Val a dir que els darrers anys s'ha posat de manifest un increment de la càrrega fiscal per a la ciutadania. La insuficiència de recursos de les administracions públiques ha tingut una repercussió directa en la introducció de nous fets impossibles en matèria de taxes, i també en l'augment de la quantia de les ja existents. La ciutadania ha de suportar el cost per serveis públics que anteriorment eren finançats totalment o parcialment per la hisenda local.

L'article 26.2 TRLHL estableix que en els supòsits d'inici o de cessament en l'ús del servei o l'activitat el període impositiu s'ha d'ajustar a aquesta circumstància amb el prorrateig consegüent de la quota, en els termes que estableixi l'ordenança fiscal corresponent. Es tracta d'una norma imperativa que obliga els ajuntaments a prorratejar la quota tributària en els casos en què la utilització del servei no compregui l'any natural. Així ho ha entès la jurisprudència, en assenyalar que no és possible exigir la taxa si no es presta el servei que en constitueix el fet imposable, encara que es meriti el primer dia de l'exercici fiscal i una ordenança la qualifiqui com a irreductible.

No obstant això, és una norma obviada pels ajuntaments, que exigeixen les quotes irreductibles o bé estableixen uns criteris de prorrateig que en desvirtuen totalment el fonament. El Síndic ho recorda i insta les administracions a establir criteris de prorrateig per ajustar el període impositiu a la realització del fet imposable.

3.4.1. Taxa per la prestació de serveis públics i activitats administratives

L'article 20.1.B) TRLHL determina que tenen la consideració de taxes les prestacions patrimonials que estableixin les entitats locals per la prestació d'un servei públic o la realització d'una activitat administrativa en règim de dret públic de competència local que es refereixi al subjecte passiu, l'afecti o

el beneficiï de manera particular, quan es produeixi qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Que no siguin de sol·licitud o recepció obligatòria per a les persones administrades. A aquests efectes no es considera voluntària la sol·licitud o recepció quan estigui imposada per disposicions legals o reglamentàries o quan els béns, els serveis o les activitats requerits siguin imprescindibles per a la vida privada o social de la persona sol·licitant.

b) Que no les presti o realitzi el sector privat, n'estigui establerta o no la reserva a favor del sector públic de conformitat amb la normativa vigent.

En les taxes esmentades són tres els elements bàsics que les configuren: l'activitat de prestació que ha de dur a terme l'Administració, la necessària individualització d'aquesta activitat administrativa en el subjecte passiu de manera que l'afecti o el beneficiï singularment i el fet que l'activitat sigui de competència local.

En relació amb el primer dels elements, cal que la prestació del servei es dugui a terme de manera real i efectiva, i no és suficient la mera existència del servei perquè neixi l'obligació de pagament.

La singularització del servei requereix que l'activitat municipal realitzada afecti o beneficiï de manera particular el subjecte passiu, i són supòsits exclosos de tributació els serveis que afecten el conjunt de la ciutadania.

Amb referència a la determinació de la quota tributària, l'import de les taxes per la prestació d'un servei o per la realització d'una activitat no pot excedir, en conjunt, del cost real o previsible del servei o del valor de la prestació rebuda. En la determinació de la quantia de la taxa imperen, doncs, els principis d'equivalència i el de cobertura de costos, que impedeixen quantificar l'import d'aquests tributs per sobre del nivell econòmic del seu cost.

Als efectes de l'aplicació d'aquests principis és rellevant el cost global del servei i no el de cada acte de prestació. Segons la

jurisprudència, el límit de la imposició de les taxes no es correspon amb els costos de la prestació individualitzada, sinó amb els generals de la realització del servei. El límit del cost global del servei com a sostre màxim de la imposició fiscal té una gran importància, ja que actua com a garantia per a les persones contribuents.

La quota tributària consistirà, segons el que disposi l'ordenança fiscal corresponent, en la quantitat resultant d'aplicar una tarifa, una quantitat fixa assenyalada a aquest efecte o la quantitat resultant de l'aplicació conjunta d'ambdós procediments. Sigui quin sigui el mètode de quantificació de la quota tributària de la taxa hi ha de ser present el principi del benefici, que pretén que les persones contribueixin segons l'ús que facin dels serveis públics i el benefici que n'obtinguin. Comporta que la imposició contributiva estigui directament correlacionada amb el servei efectivament prestat i rebut.

D'entre els supòsits analitzats pel Síndic enguany, destaquen les consideracions següents:

- No tot servei públic és susceptible de ser objecte de taxa, ja que aquesta es vincula a un servei de recepció obligatòria.

- Nau industrial que no exerceix cap tipus d'activitat econòmica, comercial ni industrial perquè el mateix ajuntament li va denegar la llicència. Tampoc no disposa de subministraments bàsics.

El Síndic va considerar que era un supòsit de no-subjecció a la taxa per inexistència d'activitat que generés residus comercials. En conseqüència, no es produeix el fet imposable.

- És improcedent la liquidació de la taxa de recollida de residus municipals comercials quan el subjecte passiu pot acreditar la contractació d'un gestor privat de residus que va efectuar la gestió integral dels residus comercials de l'activitat econòmica objecte de tribut.

En aquest cas, la situació jurídica en aplicació de la tècnica tributària és de manca de subjecció a la taxa per la inexistència del fet imposable, ja que no hi ha la prestació del servei.

■ Habitatge desocupat durant els mesos d'hivern: el servei de recollida d'escombraries és un tribut exigible per un servei públic de prestació i recepció obligatòries, al qual ni l'Administració ni la ciutadania poden renunciar per elementals raons higienicosanitàries d'interès públic.

Per aquesta raó, la jurisprudència ha determinat que si el servei es presta de manera efectiva i hi ha la possibilitat racional de fer-ne ús, és indiferent que un habitatge concret estigui desocupat o no s'utilitzi el servei en un moment determinat. El Síndic conclou que en aquest cas l'Ajuntament pot exigir la taxa.

■ Habitatge que no disposa de subministraments bàsics: el Síndic suggereix que s'apliqui criteri jurisprudencial que determina que cal evidenciar que l'immoble està en condicions de ser habitat i, en conseqüència, produir els residus la recollida dels quals es grava per la taxa. Aquesta possibilitat implica estar en possessió de certs subministraments bàsics, com ara els de llum i aigua, com a testimonis de la seva efectiva habitabilitat.

■ Habitatge no acabat o que encara no disposa de llicència de primera ocupació o cèdula d'habitabilitat: cal que l'immoble estigui en condicions de ser utilitzat i, en conseqüència, de produir residus.

■ Inexistència de contenidors a una distància raonable: no concorre el requisit d'efectivitat del servei de recollida d'escombraries.

El Síndic considera que no es presta en sentit estricte el servei públic de recollida d'escombraries, fet que ha de quedar reflectit en la modulació de la tarifa de la taxa, a fi que el cost del servei satisfet pel subjecte passiu s'ajusti al servei efectivament prestat.

■ Solar que no disposa de serveis urbanístics: no pot estar subjecte a la taxa de clavegueram, ja que no es presta aquest servei.

■ Taxa en concepte de festes locals: aquest supòsit de fet no pot ser exigible per mitjà d'aquesta figura impositiva perquè es tracta d'un servei que no és ni de prestació ni de recepció obligatòries. No tot servei públic és susceptible de ser objecte de taxa, ja que

aquesta es vincula necessàriament a un servei de recepció obligatòria.

■ Prestacions personals i de transport: és un recurs de les entitats locals consistent en l'aportació de treball personal i/o de mitjans de transport per fer determinades obres del municipi.

Tot i que la redempció en metàl·lic es preveu com a substitutòria, no és ajustat a dret utilitzar aquest recurs per obtenir una quota dinerària i regular exigible anualment, com si es tractés d'un tribut de caràcter periòdic.

■ No és susceptible de subjecció a taxa la denúncia per part d'una persona d'una il·legalitat urbanística dels actes administratius corresponents a la protecció de la legalitat urbanística, potestat que és preceptiva per a les corporacions locals.

L'acció pública en matèria d'urbanisme no pot estar subjecta a una taxa. Manca el requisit de singularització del servei perquè el bé jurídic protegit és l'interès general.

■ No es pot exigir una taxa a la ciutadania per la instrucció d'atestats derivats d'accidents de circulació perquè forma part de l'activitat de control i de vigilància general de la policia.

3.4.2. Taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic

El Decret 336/1988, de 17 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament del patrimoni dels ens locals, subjecta l'ús especial o privatiu del domini públic a la preceptiva autorització administrativa, ja que comporta una utilització més intensa que l'ús comú i, consegüentment, una restricció en l'ús per a la resta de la ciutadania. És aquest benefici particular o aprofitament especial el pressupòsit de fet que origina el naixement de la taxa.

Atesa la naturalesa jurídica de la taxa, és un element bàsic que es produeix un benefici singular per al subjecte passiu, que ha de ser real i efectiu, no merament potencial.

En aquest sentit, és un motiu freqüent de queixa de paradistes de mercats o fires que

inicialment obtenen autorització d'ocupació de domini públic i que, tot i haver-hi renunciat, l'Administració els exigeix el pagament de la taxa. La taxa no es merita si no hi ha hagut una ocupació efectiva.

La queixa més habitual d'aquest tipus de taxes és la relativa a l'entrada de vehicles a través de les voreres; sobretot, davant de processos de regularització tributària sobre la base dels quals l'Administració liquida els exercicis anteriors no prescrits.

Quant al fet imposable, el Síndic ha recordat a les administracions que, perquè es pugui exigir la taxa per l'entrada de vehicles a través de les voreres, hi ha d'haver un ús especial del domini públic, ja que el benefici obtingut pel subjecte passiu deriva de l'aprofitament especial que obté del domini públic. La ràtio del tribut resideix en el fet d'usar la vorera per poder entrar amb un vehicle al garatge particular i, si s'escau, la reserva de la via pública per garantir el pas dels vehicles autoritzats pel gual.

La jurisprudència ha anat delimitant el fet imposable. Ha entès que l'existència de garatge no presumeix de manera automàtica la utilització del domini públic amb l'entrada del vehicle, ja que el fet gravat no és l'existència de garatge en si mateixa, sinó l'efectiva utilització del domini públic, i aquest extrem ha de resultar provat per l'Administració en els actes d'inspecció o altres actuacions portades a terme a aquest efecte.³¹ Ha considerat necessària l'ocupació del domini públic, de manera que quan no es travessa ni s'utilitza la vorera no és procedent l'exacció de la taxa.³² Si la persona interessada no té vehicle, i l'espai destinat a aparcament ha estat destinat a un altre ús, és evident que no es produeix el fet imposable.³³ Així mateix, ha establert que no es pot fer dependre la seva exigibilitat del fet que les voreres estiguin elevades a nivell de la calçada o no, ja que la taxa grava, amb

caràcter general, la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic.³⁴

Quant a la càrrega de la prova, l'ús efectiu del domini públic ha de ser provat per l'Administració.³⁵ Quan es basa en presumpcions per determinar l'existència del fet imposable, són *iuris tantum* i, en conseqüència, les persones interessades han de poder aportar qualsevol prova admesa en dret, en sentit contrari. En relació amb la possibilitat que els subjectes passius aportin proves que acreditin la manca d'utilització del domini públic quan l'Administració emet liquidacions corresponents a exercicis anteriors, cal destacar la dificultat, i fins i tot la impossibilitat existent, perquè es tracta d'una prova que pertany al passat i d'un fet negatiu, la qual cosa genera indefensió a la ciutadania.

D'altra banda, amb relació a la quantificació de la quota, l'article 24 TRLHL estableix que l'import de les taxes previstes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic es fixa, amb caràcter general, prenent com a referència el valor que tindria en el mercat la utilitat derivada de la utilització o aprofitament esmentats, si els béns afectats no fossin de domini públic. Amb aquesta finalitat, les ordenances fiscals poden assenyalar en cada cas, atenent a la naturalesa específica de la utilització privativa o de l'aprofitament especial de què es tracti, els criteris i els paràmetres que permetin definir el valor del mercat de la utilitat derivada.

Es podria afirmar que els criteris reguladors de la quantificació de la taxa no resulten especialment nítids per la dificultat de donar valor de mercat a un bé que, per definició, es troba fora de mercat, si bé els ajuntaments gaudeixen d'una certa discrecionalitat tècnica,³⁶ davant l'absència d'un criteri de valoració directament

³¹ Sentències dictades pel TSJ Múrcia de data 12 de febrer de 1996, TSJ Madrid de 24 d'octubre de 1996, TSJ d'Extremadura de 13 de novembre de 1998, i TSJ d'Andalusia, Màlaga, de dates 10 de juliol i 30 d'octubre de 2000.

³² Sentència del TSJ d'Andalusia, Màlaga, de 23 de juny de 2004; STJ Castella-la Manxa de 19 de gener de 1996, STS 21 de setembre de 2001.

³³ STSJ Múrcia de 26 d'octubre de 2008. La sentència exposa: "[...] 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 quien ni utilice ni disfrute la denominada pasadera".

³⁴ STS 19 de desembre de 2007, dictada en interès de llei.

³⁵ Art. 105 LGT

³⁶ STS 14/03/2006

aplicable que pugui servir de referència per quantificar la taxa esmentada per l'ús del domini públic.

L'ambigüitat del legislador a l'hora de quantificar la taxa per ús del domini públic se salva amb una previsió concreta que obliga que l'ens local no acordi establir una taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic sense elaborar un informe tecnicoeconòmic en què es posi de manifest el valor de mercat.³⁷

En definitiva, s'imposa a les entitats locals l'elaboració d'un estudi previ que permeti assegurar que la quantificació de les taxes s'ajusta als criteris generals exigits per l'ordenament, és a dir, que no excedeixi el valor econòmic de l'aprofitament demanial concedit. Es tracta d'un requisit de caràcter essencial per a l'exacció de les taxes. S'exigeix com a referent el valor de mercat de la utilitat derivada de l'aprofitament, i es permet que les ordenances fiscals fixin els criteris i els paràmetres que permetin definir el valor de mercat d'aquesta utilitat.³⁸

Cal destacar la inseguretat jurídica i la desigualtat entre municipis que poden crear les normes de quantificació de la taxa establertes.

3.5. CONTRIBUCIONS ESPECIALS

D'acord amb l'article 28 TRLHL, el fet imposable de les contribucions especials està constituït per l'obtenció per part del subjecte passiu d'un benefici o augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics, de caràcter local, per les entitats respectives.

D'aquesta manera, s'estableix legalment una via de finançament per als ens locals per a les obres i els serveis de caràcter ordinari que duguin a terme en exercici de les seves competències. Si bé ha estat una figura tributària en desús per la baixa acceptació entre les persones contribuents i la seva complexitat, ha estat represa d'ençà

de la crisi econòmica que va afectar les hisendes locals.

La manca de regulació legal concreta i específica de conceptes jurídics que componen el fet imposable i l'àmplia discrecionalitat municipal en la modulació del tribut generen dificultats a l'hora d'establir-lo i aplicar-lo, les quals es projecten en una casuística diversa, tal com s'ha detectat en les queixes presentades.

Una de les qüestions més controvertides és la concreció i la determinació del benefici que l'obra o el servei genera per als subjectes passius respecte al benefici general que afecta tot el municipi i, consegüentment, la ponderació per fixar la base imposable del tribut, quantificada en funció del cost que reporta el benefici.

La Llei d'hisendes locals no dona una definició de benefici, no concreta què s'ha d'entendre per *benefici especial* ni els supòsits en què es pot estimar que es produeix. Ha estat la jurisprudència que, de manera casuística, n'ha anat delimitant el contingut. Ha entès que el fet imposable exigeix que el benefici no sigui general i col·lectiu, sinó que afecta de manera individualitzada. Si l'actuació de l'Administració beneficia tota la comunitat, no es poden imposar contribucions especials: solament es poden imposar a les persones especialment beneficiades, quan el benefici sigui sensiblement superior al general. Així mateix, ha de ser concret i directe.

Cal motivar i justificar l'existència i la intensitat del benefici especial que rep el subjecte passiu

En relació amb les obres o els serveis, no totes les actuacions que faci el municipi són susceptibles d'imposició per mitjà d'aquest tribut: caldrà una millora quantitativa o qualitativa. En són excloses, doncs, les obres de reparació, reposició, manteniment o conservació.

Un cop acreditat el nexa causal entre les obres o els serveis i l'existència de benefici

³⁷ STS 07/03/2012

³⁸ STS 4/02/2010

especial per als subjectes passius, caldrà valorar de manera casuística quina és la concurrència entre el benefici especial-general, a fi de repartir els costos entre la ciutadania i l'Administració. En aquesta fase, el Síndic demana a les administracions tributàries diligència i rigor per garantir la seguretat jurídica i la interdicció de l'arbitrarietat en la imposició i l'ordenació del tribut. En el repartiment, la base imposable, que és el cost que s'ha de repartir entre els subjectes passius, té un sostre màxim del 90%. El 10% restant ha de ser necessàriament finançat amb càrrec al pressupost de l'ajuntament, fonamentat en el fet que en tota obra pública hi ha un component bàsic d'interès públic.

És una qüestió complexa determinar amb quina intensitat la persona resulta especialment beneficiada o en quin grau els seus béns augmenten de valor, i dependrà en gran part de l'apreciació dels elements de prova o dels informes tècnics en què s'haurà de basar la decisió administrativa. En tot cas, la càrrega de la prova recau en l'Administració.

Per aquest motiu, i atesa la discrecionalitat de l'Administració en la quantificació del tribut, el Síndic ha suggerit que en cada expedient de contribucions especials es justifiquin de manera rigorosa els criteris que s'han seguit per incloure els subjectes passius i el percentatge de repartiment d'acord amb la ponderació adequada del benefici. Cal que també hi constin els informes tècnics emesos o els elements de prova que fonamentin la imposició. En cas contrari, l'expedient de contribucions especials podria quedar viciat per manca de justificació suficient que doni plena cobertura jurídica a les liquidacions emeses, i fins i tot incórrer en arbitrarietat.

El Síndic també ha recordat que el benefici és una presumpció *iuris tantum* i, per tant, el subjecte passiu hi pot reaccionar en contra mitjançant aportació de prova en contrari, que s'ha de resoldre de manera motivada, a fi de garantir el dret de tutela efectiva reconegut en l'article 24 CE.

El dret esmentat s'erosiona quan es dona la circumstància que no s'ha informat la ciutadania adequadament del projecte d'obres o entre la seva aprovació i la imposició de les contribucions especials ha transcorregut un termini de temps substancial. Els subjectes passius, que solen tenir coneixement d'ambdós processos quan es produeix la notificació individual, ja no es troben dins del termini processal oportú per participar en l'elaboració del projecte, presentar-hi al·legacions o impugnar-lo, tot i que les al·legacions referides al contingut del projecte són causa habitual d'impugnació de les liquidacions de contribucions especials. En aquests casos, es produeix indefensió a la ciutadania i vulneració del dret de participació ciutadana.

El Síndic considera que s'han d'efectuar tots els actes d'informació i de publicitat que siguin necessaris, més enllà de les publicacions formals, perquè els futurs subjectes passius tinguin coneixement de l'existència del projecte d'obres que serà objecte de finançament mitjançant contribucions especials i, a aquest efecte, pugui ser objecte de participació ciutadana i impugnació per part de les persones afectades en defensa dels seus drets i interessos, o bé efectuar una tramitació conjunta d'ambdós procediments amb la finalitat que quedi plenament garantit el dret de defensa dels subjectes passius.

4. BENEFICIS FISCALS

D'acord amb l'article 2.1 LGT, els tributs, a més de ser mitjans per obtenir els recursos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, poden servir com instruments de la política econòmica general i atendre l'acompliment dels principis i les finalitats continguts en la Constitució. Es reconeix d'aquesta manera la finalitat extrafiscal³⁹ dels tributs i, al seu torn, la utilització dels beneficis fiscals com a instruments de modulació de la capacitat econòmica i de realització dels principis de justícia tributària i igualtat continguts en l'article 31 CE.

La política fiscal esdevé una de les eines més importants per a la lluita contra la desigualtat, la pobresa i l'exclusió social. Una fiscalitat suficient i justa, que redistribueixi correctament la riquesa, és el millor instrument per aconseguir una societat més justa i equitativa, garantir els drets socials de la ciutadania, la igualtat d'oportunitats i oferir un estat de benestar que dignifiqui la vida de les persones.

L'avenç de la desigualtat, el creixement de la pobresa i l'exclusió social en el nostre país en els darrers anys és una realitat manifesta. La societat s'empobreix per la caiguda de les rendes i l'augment de la desigualtat en el seu repartiment, per l'enfonsament de les rendes baixes i per les retallades en les polítiques de protecció social.⁴⁰

Les dades de 2018 sobre condicions de vida publicades per l'Idescat posen en relleu que a Catalunya el 21,3% de la població viu en situació de risc de pobresa.

Segons dades de l'OCDE de 2014, Espanya ha estat el país on més ha crescut la desigualtat des de l'any 2007. L'any 2011 presentava un dels nivells més elevats de desigualtat de la renda disponible (0,344 de l'índex de Gini), va ser el país amb creixement més alt de la desigualtat de la renda de mercat entre 2007 i 2010 (6%) i el

creixement més alt de la desigualtat de la renda disponible (3%).⁴¹

També es va situar al capdavant dels països europeus en desigualtat de la renda disponible (0,342 de l'índex de Gini l'any 2012, davant el 0,306 de la mitjana europea)⁴² i en la taxa i el llindar de risc de pobresa (22,1% en relació amb el 17,3% de la mitjana EU-28, després de les transferències socials).⁴³

L'informe anual d'economia catalana del 2017, publicat pel Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya, fa constar que, tot i la millora en el nivell de renda, els nivells de desigualtat han empitjorat en els darrers dos anys, i la taxa del risc de pobresa ha crescut en aquest període i és una de les més elevades d'Europa.

En aquest context, cal recordar que l'article 9.2 CE estableix que correspon als poders públics promoure les condicions perquè la llibertat i la igualtat de les persones siguin reals i efectives, i remoure els obstacles que n'impedeixin o en dificultin la plenitud i facilitar la seva participació en la vida política, cultural i social, i l'article 10 CE (dels drets i deures fonamentals) estableix la dignitat de la persona com a fonament de l'ordre polític i de la pau social.

En congruència, els principis rectors de la política social i econòmica obliguen els poders públics a assegurar la protecció de les persones i els col·lectius més vulnerables i, aquest efecte, han d'informar la legislació positiva, l'actuació dels poders públics i la pràctica administrativa.⁴⁴

El Tribunal Constitucional s'ha pronunciat en el sentit que impedeix considerar els principis rectors esmentats més amunt com a normes sense contingut i obliga a tenir-los en consideració a l'hora d'informar l'actuació dels poders públics i d'interpretar les normes jurídiques. S'ha de considerar criteri d'interpretació preferent de la legislació dictada en desplegament.⁴⁵

³⁹ STC 37/1987, de 26 de març, entre d'altres.

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, 2n semestre 2015

⁴³ Estadístiques sobre distribució de renda. Eusostat

⁴⁴ Art. 53.3 CE i 39 i seg. EAC

⁴⁵ STC 19/1982, de 5 de maig; 152/1988, de 20 de juliol, i STC 4/1991, de 14 de gener, etc.

El sistema tributari local no és progressiu en el seu conjunt, de manera que els beneficis fiscals són els instruments de què disposen els municipis per crear incentius fiscals que suposin un benefici per al contribuent, de modulació de la capacitat econòmica i de realització dels principis de justícia tributària i igualtat continguts en l'article 31 CE.

Això no obstant, els beneficis fiscals constitueixen un element essencial del tribut i, per tant, l'establiment, la modificació, la supressió o la pròrroga estan subjectes al principi de reserva de llei en matèria tributària.⁴⁶ En la seva aplicació, els ens locals solament poden reconèixer les exempcions, reduccions o deduccions que estiguin expressament previstes en el TRLHL, amb caràcter obligatori o potestatiu, i en les condicions establertes, i deixa únicament a les ordenances fiscals la regulació dels restants aspectes substantius i formals. L'autonomia municipal per dur a terme polítiques fiscals de caràcter proteccionista és, doncs, limitada.

D'acord amb això, d'una banda, els municipis, en exercici de les seves competències, han de regular beneficis fiscals com a mesures de suport a les persones i els col·lectius més necessitats, de manera que es faci efectiu el principi de capacitat econòmica i es garanteixi el principi d'igualtat.

D'altra banda, les administracions, en la seva actuació, han de garantir que aquestes mesures siguin reals i efectives, i que no es converteixin en beneficis formals d'aplicació material difícil o impossible.

D'entre les diverses actuacions portades a terme, cal destacar les següents:

- El Síndic suggereix de manera reiterada que s'adoptin criteris genèrics de capacitat econòmica en la determinació de la quantia de les taxes, a fi de donar empara a les economies més febles. En tot cas, s'ha de garantir l'accés als serveis públics.

- Considera que l'establiment de bonificacions o quotes diferenciades d'acord amb l'empadronament vulnera el principi d'igualtat, ja que la condició de veïnatge no constitueix una diferència racional jurídica o suficient perquè s'obtingui un tractament diferent.⁴⁷

- Pel que fa a les persones amb discapacitat, el Síndic reitera que s'adoptin beneficis fiscals, amb vista a garantir el principi d'igualtat, que es facin les modificacions legals oportunes perquè les exempcions es puguin aplicar des del moment en què es concedeix efectes a la situació de discapacitat (AO 3860/2011) o que s'equiparin legalment els pensionistes per una incapacitat permanent (AO 1541/2011).

- En el marc de protecció de la família, el Síndic ha suggerit que s'equiparin les famílies monoparentals amb les nombroses quant al dret a gaudir de les exempcions i bonificacions establertes (AO 2864/2011; AO 0023/2017). També que es faci un tractament homogeni en les diferents normes tributàries de l'equiparació que ja hi ha en alguns tributs.

- Quant a les parelles estables, atès que és una tipologia familiar plenament reconeguda pel Codi civil de Catalunya, el Síndic ha suggerit (AO 4517/2014) que siguin reconegudes en l'àmbit fiscal i que, a aquest efecte, s'adoptin les mesures legislatives pertinents perquè els supòsits de no-subjecció i els beneficis fiscals reconeguts per als cònjuges els siguin plenament aplicables.

- En resposta a la problemàtica plantejada per les famílies en règim de custòdia compartida (AO 175/2017), el Síndic ha considerat que quan el criteri d'empadronament és l'únic mitjà admès per acreditar la convivència, es vulnera el dret dels progenitors a gaudir de beneficis fiscals de suport i protecció a la família. Tot i que ambdós compleixin els requisits per raó de convivència i dependència econòmica, només en pot gaudir el progenitor vinculat al domicili en el qual estan empadronats els infants, ja que la inscripció en el padró és única.

⁴⁶ Art. 133.3 CE, 8 LGT i 9 TRLHL

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

Per això, el Síndic suggereix que les persones beneficiàries han de poder aportar qualsevol element de prova admès en dret per acreditar la convivència amb els fills. I que, a l'efecte de determinar la relació familiar existent per al gaudiment dels beneficis fiscals de suport i protecció a la família, es valorin situacions equiparables a la convivència, com ara la dependència econòmica.

- En relació amb els beneficis fiscals reconeguts per la condició de l'habitatge habitual, el Síndic ha resolt que l'habitatge que ha tingut el caràcter d'habitatge habitual per a la persona causant no pot perdre aquesta consideració pel simple fet que una raó sociosanitària justificada comporti un canvi de residència efectiva. I que, pel mateix motiu, el trasllat de domicili d'una persona a un centre residencial no es pot interpretar com un cessament de la convivència a l'hora de valorar els requisits per a l'aplicació d'un benefici fiscal. En actuacions reiterades, suggereix que les ordenances fiscals regulin les disposicions normatives pertinents per reconèixer aquesta circumstància (AO-247/2017).

- En relació amb l'aplicació de les mesures de suport existents, el Síndic recorda que si les lleis reconeixen beneficis fiscals per a col·lectius vulnerables, ni les ordenances fiscals, ni la pràctica administrativa poden establir altres requisits formals que comportin una restricció del dret a gaudir-ne, o una desnaturalització de fet de la condició de família nombrosa o de persona amb discapacitat establertes en la normativa sectorial.

- El Síndic qüestiona el requeriment que estableixen sovint les ordenances fiscals que condiciona el gaudiment d'un benefici fiscal al fet que la persona beneficiària no tingui cap deute pendent amb l'Ajuntament. Considera que és una possible vulneració de drets, ja que hi ha una relació directa entre problemes d'endeutament i problemes econòmics de la persona, que precisament necessita l'empara de l'Administració (AO 209/2018).

- Cal aplicar mecanismes de rendiment de comptes per avaluar els efectes dels beneficis establerts en les polítiques públiques que es volen fomentar, justificar-ne la permanència o fer les modificacions que escaiguin.

5. ORDENANCES FISCALS

Amb rang reglamentari hi ha les normes emanades de la potestat tributària dels municipis. L'adequació al principi de reserva de llei, a la Llei reguladora de les hisendes locals i als principis constitucionals en matèria tributària són els motius d'oposició més habituals de les ordenances, contra les quals és procedent la impugnació indirecta per raó de la liquidació de la taxa. L'anàlisi de la regulació de l'ordenança més enllà de la llei és, doncs, objecte d'actuació per part d'aquesta institució, de la qual s'han exposat exemples en els apartats de cada figura tributària.

Tret que es tracti d'impostos obligatoris, cas en què s'aplicarà de manera supletòria el TRLHL, els ajuntaments han d'acordar la imposició i la supressió dels tributs propis i aprovar les ordenances corresponents que els regulin,⁴⁸ les quals han de tenir el contingut mínim establert en l'article 16 TRLHL.

El procediment de tramitació de les ordenances està establert en l'article 17 TRLHL i el seu compliment és essencial per a la validesa i l'eficàcia de les ordenances i les liquidacions que s'emeten. S'ha d'observar tant en l'establiment i en la fixació dels elements essencials dels tributs com en les modificacions.

S'han plantejat queixes perquè en el període d'informació pública no s'ha donat

accés a les persones interessades a l'expedient de les ordenances i a la documentació essencial que les conforma. O bé perquè no s'han resolt les al·legacions presentades en el moment processal oportú. El tràmit d'audiència és un tràmit essencial, no merament formal, i la seva vulneració constitueix un motiu de nul·litat absoluta de les ordenances⁴⁹ que n'afecta l'eficàcia i, per tant, no és susceptible de convalidació per cap altre de posterior.

El Síndic també ha incidit en el fet que les modificacions de les ordenances fiscals reguladores no entren en vigor fins que no s'hagi dut a terme la publicació de l'acord definitiu en el butlletí oficial corresponent.

També s'han produït situacions en què una redacció incompleta, poc rigorosa i inexacta de les ordenances fiscals ha creat inseguretat jurídica. El Síndic ha destacat la importància i la transcendència a l'hora de garantir la seguretat jurídica i la confiança legítima de les persones contribuents en matèria tributària, ja que és una matèria de contingut tècnic i jurídic complex, en què cada vegada més es requereix la intervenció de la ciutadania i se la responsabilitza de la gestió de les liquidacions tributàries. Una reducció clara de les normes edueix la conflictivitat i genera confiança als obligats tributaris. En conseqüència, cal posar una diligència i cura especials en la redacció tècnica de la normativa.

⁴⁸ Art. 15 TRLHL

⁴⁹ STS 16/07/2012; 10/05/2012; 6/06/2006, entre d'altres.

6. L'APLICACIÓ DELS TRIBUTS

El tribut és una obligació que s'imposa *ex lege* per la realització d'un fet, acte o negoci jurídic al qual la llei vincula l'obligació de contribuir. Realitzat el pressupòsit de fet que origina el naixement de l'obligació tributària i quantificada aquesta per mitjà de la liquidació tributària corresponent, és executiva i es despleguen totes les potestats de l'Administració per al compliment forçós.

Atesa la coercitivitat del sistema tributari, és fonamental l'observança i el compliment dels principis que el regeixen, i també les bones pràctiques administratives. A banda del principis constitucionals de l'article 31 CE, l'article 3 LGT estableix:

“1. L'ordenament del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, equitativa distribució de la càrrega tributària i no-confiscatorietat.

2. L'aplicació del sistema tributari es basa en els principis de proporcionalitat, eficàcia i limitació de costos indirectes derivats del compliment d'obligacions formals i assegura el respecte dels drets i les garanties dels obligats tributaris.”

A l'empara dels principis esmentats, en aquest apartat s'analitzaran les diverses fases en l'àmbit de l'aplicació dels tributs.

6.1. INFORMACIÓ I ASSISTÈNCIA TRIBUTÀRIES

L'article 34.1 LGT enumera com a primer dret dels obligats tributaris el “dret a ser informats i assistits per l'Administració tributària sobre l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions tributàries”. Al seu torn, l'article 85 LGT imposa a l'Administració el deure de prestar als obligats tributaris la necessària informació i assistència sobre els seus drets i obligacions.

Segons l'LGT, aquesta activitat s'ha d'instrumentar, entre d'altres, per mitjà de la publicació dels textos actualitzats de les normes tributàries, de les comunicacions i de les actuacions d'informació efectuades pels serveis destinats a aquest efecte. Així mateix, disposa que les actuacions d'informació es poden efectuar mitjançant l'ús i l'aplicació de les tècniques i els mitjans electrònics, informàtics i telemàtics.

Cal destacar la importància del compliment del deure legal esmentat, que la mateixa llei configura com una activitat més de l'aplicació dels tributs, i sistemàticament està regulada juntament amb les actuacions de gestió, d'inspecció i de recaptació.

No es poden obviar les dificultats amb què es troba la persona contribuent davant la complexitat tècnica de les normes tributàries, d'un sistema tributari l'ordenació del qual emana de tres estaments diferents (estatal, autonòmic i local), amb les implicacions i interrelacions que comporta en l'estructura dels tributs, i en què cada cop més es desplaça la responsabilitat de la gestió dels tributs als contribuents, fent-los complir tota una sèrie d'obligacions de qualificació, quantificació, presentació, retenció, recaptació dels tributs sota l'amenaça de ser sancionats si no ho fan en el termini establert i la forma escaient, i de conformitat amb els criteris que empra l'Administració tributària.

És essencial, doncs, que l'Administració ofereixi a les persones una informació i una assistència adequades, àmplies, clares, entenedores, coherents amb el seu nivell de coneixement, accessibles i transparents. En definitiva, suficients perquè les persones puguin exercir els seus drets i complir les seves obligacions tributàries de manera eficaç. Això és imprescindible per garantir un sistema tributari just que generi confiança i garanteixi la seguretat jurídica de les persones contribuents.

Cal assenyalar que és un motiu habitual de queixa la inseguretat jurídica amb què es

¹⁰ Font: Acció de la UE per frenar la contaminació causada pels vehicles: preguntes i respostes. Comissió Europea.

troben les persones pel desconeixement de les normes i els processos tributaris o dels seus drets i obligacions i la forma d'exercir-los, i l'acompanyament insuficient per part de l'Administració.

Entre d'altres, el Síndic va tramitar l'actuació d'ofici AO 00122/2017, en relació amb la informació que es dona sobre les obligacions fiscals que deriven de la percepció d'ajuts. Va proposar diverses mesures en la línia que una informació adequada sobre les obligacions fiscals derivades de la concessió d'un ajut pot evitar-ne les conseqüències negatives. Així mateix, va considerar que l'Administració ha d'actuar de manera proactiva i anticipar-se per evitar situacions conflictives.

6.2. GESTIÓ TRIBUTÀRIA

La gestió tributària comprèn les operacions de qualificació de l'obligació tributària i de quantificació de l'import del deute. En els apartats corresponents a cada figura tributària s'ha fet referència a les problemàtiques específiques que es presenten en l'àmbit de la gestió.

Com a conflicte comú, cal destacar els defectes de notificació, que són objecte de nombroses queixes.

La notificació és un element essencial dels procediments tributaris, i és condició legal (*conditio iuris*) de l'eficàcia i l'executivitat de l'acte administratiu. Per aquest motiu, la manca de notificació o una notificació defectuosa provoca que els actes dictats no puguin desplegar els efectes jurídics que els són propis.

La raó més habitual de notificació defectuosa és l'intent en un domicili incorrecte. Sovint les persones consideren complerta la seva obligació de notificar el canvi de domicili fiscal, d'acord amb l'article 48 LGT, amb la comunicació a l'Agència Tributària estatal. D'altres

vegades desconeixen aquesta obligació. D'altres, tot i la comunicació expressa a l'Administració tributària, aquesta no en fa cas.

D'una banda, tot i que cada administració tributària pot disposar dels seus propis censs tributaris a efectes d'aplicació dels seus tributs,⁵⁰ el Síndic recorda que el cens d'obligats tributaris és competència de l'Estat, per mitjà de l'Agència Tributària, i que s'hi poden subscriure convenis de col·laboració per a l'intercanvi d'informació censal. Així mateix, tenen l'obligació de mantenir actualitzada la base de dades i han de ser proactives en les tasques de comprovació i investigació del domicili.

Intentada la notificació d'acord amb el règim establert en la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques,⁵¹ (en cas de notificació en paper, dos intents en hores diferents amb un marge de diferència de tres hores i en els tres dies següents), s'ha de practicar la notificació per compareixença. Ara bé, aquesta notificació té un caràcter residual i la jurisprudència ha assenyalat que "el sistema de notificació edictal no es pot fer servir vàlidament en detriment de les garanties procedimentals de les persones administrades en tots els supòsits en què l'Administració pot, amb l'ús de la diligència exigible, arribar a conèixer la identitat i el lloc idoni per notificar personalment a qualsevol de les possibles persones interessades en el tràmit corresponent".⁵² Cal, doncs, que l'Administració faci actuacions d'investigació del domicili perquè la notificació mitjançant edictes pugui ser vàlida.

El Síndic també ha hagut de recordar que la notificació per compareixença s'ha d'efectuar d'acord amb l'article 112 LGT. Actualment, s'ha de publicar en el *Butlletí Oficial de l'Estat* els dies dilluns, dimecres i divendres de cada setmana.

El Síndic ha pogut comprovar en nombroses ocasions que en els tributs de cobrament periòdic no s'ha dut a terme la notificació

⁵⁰ Article 2 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

⁵¹ Article 109 de l'LGT: "El règim de notificacions és el que preveuen les normes administratives generals amb les especialitats establertes en aquesta secció".

⁵² STS 23/09/1992, 30/04/1993, 26/01/2004, entre d'altres.

individual de l'alta en el padró o matrícules respectius, tal com preceptua l'article 102.3 LGT, o no s'ha notificat individualment l'augment de la base imposable, amb expressió dels fets i els elements addicionals que el motivin. Recorda que el Tribunal Suprem ha condicionat l'eficàcia de la notificació edictal o mitjançant rebut a dues circumstàncies: la substancial identitat entre les liquidacions successives i la notificació individual, de manera fefaent, de la liquidació corresponent a l'alta en el padró, tot considerant que la prova d'haver-se efectuat aquesta notificació és el document de notificació, que ha d'estar en poder de l'Administració.⁵³

També recorda els elements que ha de contenir la notificació perquè sigui vàlida i desplegui els efectes, entre els quals hi ha els mitjans d'impugnació, l'òrgan davant el qual s'hagin de presentar i el termini d'interposició.

En un altre ordre de coses, es plantegen queixes de prescripció del dret de l'Administració per determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna i, al seu torn, conflictes quant a l'inici del còmput de la prescripció i els actes que la interrompen.

6.3. RECAPTACIÓ TRIBUTÀRIA

L'obligació material del tribut és el seu pagament. Un cop finalitzat el termini en període voluntari sense que s'hagi satisfet el deute, s'inicia de manera automàtica el període executiu de pagament. En aquesta fase es despleguen les potestats de l'Administració per al cobrament forçós dels deutes tributaris.

Quant als mitjans i les formes de pagament, el Síndic ha recordat a les administracions que han de garantir la igualtat de condicions per a totes les persones en el compliment de les seves obligacions de pagament a l'Administració, i han de ser suficientment amplis i accessibles per no crear situacions de greuge comparatiu entre les persones. En resposta a les queixes presentades, ha

suggerit que es resolguin les situacions següents:

- Que les persones no hagin de contractar un producte financer (targeta de crèdit o dèbit) per poder efectuar el pagament del tribut. En aquest sentit, caldria poder efectuar el pagament en efectiu i de forma presencial a les oficines de les entitats col·laboradores.
- Que el pagament amb targeta s'ha de poder efectuar amb targetes de dèbit i de crèdit d'altres entitats, no només amb targetes d'una sola entitat bancària.
- Seria convenient disposar d'altres canals de pagament possibles, com ara la transferència bancària.
- Seria convenient ampliar el nombre d'entitats col·laboradores a fi d'aconseguir una representativitat real de les entitats bancàries presents en el territori d'imposició de la taxa.

Així mateix, ha suggerit a les administracions que en els documents de pagament facin advertiments de quan es considera efectuat el pagament, sobretot quan es fan mitjançant transferència bancària.

Mitjançant la notificació de la provisió de constrenyiment s'inicia el procediment de constrenyiment, i té la mateixa força executiva que una sentència judicial per procedir contra els béns i els drets de l'obligat tributari.

Moltes persones s'han adreçat a aquesta institució per exposar la impossibilitat de fer-hi front davant la difícil situació econòmica i financera en què es troben. Tot i la possibilitat d'ajornar o de fraccionar el pagament,⁵⁴ aquesta mesura no resulta efectiva, ja que sovint tampoc poden fer front a les quotes i als terminis que els ofereix l'Administració.

El Síndic suggereix a les administracions que valorin les sol·licituds de fraccionament amb una sensibilitat especial, d'acord amb

⁵³ STS 10/12/1998 i 19/06/2001.

⁵⁴ Art. 65 LGT

les circumstàncies personals i econòmiques concretes de cada cas, i que estableixin quotes i terminis que puguin ser assumits de manera efectiva per les persones.

Cal destacar la situació de les persones que han vist perjudicada la seva capacitat econòmica a causa de la perllongada crisi econòmica, i tot i que hagin redreçat la seva situació, no és suficient per fer front als deutes tributaris acumulats.

Els recàrrecs, interessos i costos que s'acumulen per impagament van augmentant el deute, les quotes de fraccionament són inassumibles, l'embargament de béns i drets posa en perill el manteniment d'una mínima capacitat econòmica. Alhora, un impagament faculta l'Administració a no atorgar un nou fraccionament del deute i continuar el procediment executiu.

L'ordenament jurídic tributari no ofereix una solució per a aquestes situacions, i les administracions es troben obligades a continuar el procés de constrenyiment fins a la declaració de crèdit incobrable.

El Síndic considera que cal adoptar les mesures legislatives oportunes que permetin exonerar o condonar el deute tributari, negociar quitaments, atorgar moratòries o qualsevol altre mecanisme de segona oportunitat que permeti superar els deutes amb l'Administració tributària. Cal adoptar mesures de protecció dels deutors tributaris que els permetin una segona oportunitat.

Quant a les actuacions, s'observa un desconeixement per part de la ciutadania de les facultats de recaptació de l'Administració, les conseqüències de no atendre la provisió de constrenyiment quan la reben, els processos d'embargament, els seus drets i com defensar-los. Per aquest motiu, el Síndic recorda a les administracions el deure d'informació i assistència.

En aquest context, suggereix que la provisió de constrenyiment contingui, de manera clara i visible, l'avertiment exprés que si no s'efectua el pagament en els terminis atorgats, s'embargaran els seus béns, s'imputarà un recàrrec del 20% i es comptabilitzaran interessos de demora.

També suggereix que se'ls informi adequadament de les causes taxades d'impugnació de la provisió de constrenyiment o la no-suspensió de les actuacions de recaptació per la sola presentació d'un recurs o sol·licitud de fraccionament.

En la recaptació, les administracions han de ser curoses amb el compliment del principi de legalitat, garantir els drets de les persones i evitar la lesió d'altres drets o interessos. Les persones tenen dret que les actuacions de l'Administració tributària es portin a terme de la manera que els resulti menys perjudicial.

A tall d'exemple, s'han rebut queixes perquè l'Administració no acceptava el pagament de rebuts en voluntària, per l'existència d'altres deutes pendents en executiva i que s'havien de satisfer en primer lloc. Aquest fet impedia l'exercici d'altres drets, com ara la transmissió de vehicles. Aquesta pràctica, habitual en la recaptació, és contrària a la regulació legal de la imputació de pagaments. L'obligat tributari pot designar quins deutes satisfà en primer lloc, i aquesta llibertat només decau en els casos d'execució forçosa, en què l'Administració imputarà el pagament al deute més antic.

Així mateix, són freqüents les queixes en què l'Administració reclama deutes per als quals ha prescrit el dret a exigir-ne el pagament, la qual cosa vulnera l'article 69.2 de la Llei general tributària, que obliga a l'aplicació d'ofici.

O perquè s'han embargat béns declarats inembargables. El Síndic recorda que l'incompliment de les normes reguladores de l'embargament són causa de nul·litat de l'embargament practicat i motiu d'oposició contra la diligència.

La pràctica dels embargaments s'ha de regir pel principi de proporcionalitat, de manera que causi els menors perjudicis als obligats tributaris. S'efectuaran ponderant la màxima facilitat en la seva alienació i la menor onerositat per a l'obligat tributari.

A aquest efecte, l'obligat tributari té dret a participar en les decisions de l'Administració sobre la determinació dels béns i drets a embargar, i aquesta ha d'acceptar els béns

assenyalats per la persona interessada si garanteixen el cobrament del deute amb la mateixa eficàcia i no es causa un perjudici a tercers.

Sovint és objecte de queixa el fet que els embargaments efectuats sobre el patrimoni causen un greu perjudici a les persones i posen en perill la seva capacitat per fer front a necessitats bàsiques, o fins i tot les aboquen a una situació de vulnerabilitat que no tenien.

A tall d'exemple, les queixes han posat de manifest situacions com ara: embargament de l'ajut al pagament del lloguer, fet que impedeix el pagament amb el consegüent risc de pèrdua d'habitatge i situa la persona en risc d'exclusió residencial; embargament de les úniques rendes que percep una persona, la qual cosa la deixa sense capacitat econòmica per satisfer les seves necessitats vitals; embargament de comptes corrents d'una persona que exerceix una activitat professional i obté ingressos irregulars, la qual cosa posa en perill la continuació de l'activitat econòmica; situació de vulnerabilitat amb possibilitat de pèrdua de l'habitatge habitual, que és l'únic bé del patrimoni de la persona deutora.

Tot i l'existència de béns inembargables,⁵⁵ la regulació és insuficient⁵⁶ per al compliment de la finalitat d'impedir que l'execució forçosa destrueixi completament la vida econòmica de la persona, de manera que es posa en perill la seva subsistència i de la unitat familiar.

La prohibició de la confiscatorietat és un límit constitucional a l'exercici del poder tributari que implica no esgotar la riquesa amb el pretext de contribuir, de manera que no es pot privar al subjecte passiu de totes les seves rendes i propietats.⁵⁷ També és una condició de justícia tributària.

Les persones tenen dret a un sistema fiscal no confiscatori que no les privi dels mitjans econòmics indispensables per mantenir una vida digna.

El sistema tributari, doncs, tant en l'ordenació com en l'aplicació, ha de ser compatible amb l'exempció del mínim vital, que és la part de la renda de les persones que va destinada a la satisfacció de les seves necessitats bàsiques, tant personals com familiars. Ha de respectar una esfera econòmica i patrimonial intrínseca i irreductible del subjecte passiu, que, pel fet que va destinada a garantir-ne la subsistència i una mínima dignitat de qualitat de vida, no pot ser susceptible d'imposició ni d'execució en el marc dels procediments de recaptació forçosa.

Cal adoptar les mesures legislatives pertinents per fixar uns límits d'inembargabilitat, universals i generals, que garanteixin la subsistència digna dels contribuents i les persones a càrrec seu.

Són necessàries una revisió i una reforma de la normativa que fixi els límits d'inembargabilitat, a fi de delimitar una esfera de protecció del patrimoni de la persona deutora que asseguri la satisfacció de les necessitats personals i familiars amb una mínima qualitat de vida, inclòs l'habitatge habitual. Un sistema fiscal no confiscatori ha de garantir el dret a una vida digna.

D'altra banda, cal recordar que la pràctica dels embargaments s'ha de regir pel principi de proporcionalitat, de manera que l'actuació tributària sigui la menys perjudicial possible, i que és un principi general de les administracions públiques actuar d'acord amb els principis d'eficàcia i eficiència. En aquest sentit, el Síndic suggereix a les administracions tributàries que, davant situacions socials de vulnerabilitat, econòmiques financeres estructurals que impossibiliten assumir els deutes tributaris, considerin la situació d'insolvència de la persona deutora, la declarin en fallida i declarin el crèdit incobrable en els termes de l'article 173.b) de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, de manera que es doni per finalitzat el procediment executiu de constrenyiment.

⁵⁵ Articles 605-608 de la Llei d'enjudiciament civil

⁵⁶ Informe al Parlament 2018

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

6.4. LA DELEGACIÓ TRIBUTÀRIA

De conformitat amb l'article 7 TRLHL, les entitats locals poden delegar en la comunitat autònoma o en altres entitats locals en el territori de les quals estiguin integrades les facultats de gestió, liquidació, inspecció i recaptació tributàries.

Sobre la base d'aquest precepte, els municipis deleguen les competències tributàries en diputacions, consells comarcals i altres organismes que exerceixen aquestes funcions.

Es tracta del trasllat de l'exercici de la competència, no de la titularitat de la potestat tributària, motiu pel qual els municipis continuen essent responsables de les seves decisions en l'àmbit fiscal i tributari.

En aquest sentit, la delegació tributària no ha d'anar en detriment del principi de subsidiarietat ni ha de comportar una pèrdua de la proximitat de l'Administració envers la ciutadania o de la singularitat del territori i les necessitats de la població a l'hora d'elaborar la normativa municipal.

En tot cas, han de ser prioritaris els criteris d'eficiència i de servei a les persones, i cal garantir l'exercici dels drets, la seguretat jurídica i el principi de confiança legítima de la ciutadania envers les administracions.

Per això, cal que les interrelacions entre la corporació local i l'ens en el qual recau la delegació es regeixin pels principis de col·laboració i coordinació, i s'ha de garantir el trasllat intern dels escrits presentats, el flux d'informació i l'atenció adequada a les persones.

7. REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA

D'acord amb l'article 14 TRLHL, contra els actes d'aplicació i efectivitat dels tributs i la resta d'ingressos públics de les entitats locals, només es pot interposar recurs de reposició, dins el termini d'un mes a comptar des de l'endemà al de la notificació expressa de l'acte la revisió del qual se sol·licita, o de finalització del període d'exposició pública dels padrons.

Són nombroses les queixes que es presenten perquè les persones no obtenen resposta als recursos que han interposat o bé consideren que no estan suficientment motivats. El Síndic ha de recordar sovint a les administracions l'obligació legal de resoldre expressament,⁵⁸ en el termini establert i la forma escaient, totes les qüestions que es plantegin en els procediments d'aplicació dels tributs, i també d'altres que se'n derivin. La motivació és la via legal perquè les persones coneguin els elements de fet i de dret en què es basa la decisió de l'Administració, i és essencial perquè es pugui impugnar l'acte administratiu amb plenes possibilitats crítiques. És, doncs, una condició del dret de defensa. El silenci administratiu es configura com una garantia de les persones perquè davant la inactivitat de l'Administració quedi salvaguardat, des d'un punt de vista processal, l'accés a la tutela judicial efectiva. En cap cas l'Administració no pot deixar de resoldre de manera expressa amb el pretext dels efectes del silenci administratiu.

Contra la desestimació del recurs de reposició, solament es pot interposar recurs contenciós administratiu davant els jutjats contenciosos administratius. El cost elevat d'aquest procediment judicial, ja que és preceptiva l'assistència lletrada, i en determinats casos el pagament de les taxes judicials, i també la desproporció entre el cost que ha d'assumir el ciutadà amb la majoria de les quotes tributàries dels tributs locals, en especial els de caràcter periòdic, impliquen una

impossibilitat o desistiment de facto per defensar els seus drets i interessos per aquesta via. A parer del Síndic, aquesta situació no garanteix en condicions d'igualtat el dret fonamental de tutela efectiva reconegut en l'article 24 CE.

El Síndic suggereix que s'instauri per a tota la hisenda local un òrgan per a les resolucions economicoadministratives que permeti a les persones la possibilitat d'una nova instància de revisió en via administrativa, sense cost, de la mateixa manera que està previst per als municipis de gran població.⁵⁹

Contra els actes i les actuacions d'aplicació dels tributs també són aplicables els procediments especials de revisió que estableix l'article 216 LGT. El Síndic destaca la utilització del procediment de rectificació d'errors per esmenar les discrepàncies cadastrals i les consegüents regularitzacions tributàries o el procediment de revocació davant actes administratius fermes com una oportunitat per restituir la justícia tributària. Quant al procediment de devolució d'ingressos indeguts, recorda que es pot iniciar d'ofici quan l'Administració detecta un pagament indegut, i que cal aplicar els interessos de demora sense que els hagi de sol·licitar la persona interessada.

La suspensió dels actes

Una de les qüestions que genera més controvèrsia pel que fa a la impugnació dels actes d'aplicació dels tributs té relació amb la suspensió de la seva executivitat.⁶⁰

Moltes queixes versen sobre la disconformitat de persones que, havent presentat un recurs i sense haver obtingut la resolució o una resposta a la sol·licitud de suspensió, sí que reben altres actes de continuació del procediment: requeriments de pagament, provisions de constrenyiment, embargaments, etc. Aquesta situació els genera perjudicis i costos innecessaris, inseguretat i indefensió.

⁵⁸ Art. 103 i 225.4 LGT.

⁵⁹ Art. 121.1.a) LRBL

⁶⁰ Les consideracions exposades també són aplicables, en certa mesura, a la suspensió del procediment davant les sol·licituds d'ajornament o fraccionament del deute, en especial quan s'efectuen en el període executiu.

La normativa és taxativa quant a la suspensió de l'execució dels actes objecte de recurs en reposició. De conformitat amb l'article 224 LGT, la interposició d'un recurs no paralitza ni suspèn l'executivitat de l'acte i, per tant, continua el procediment de recaptació. Només és procedent la suspensió en els casos següents:

- Suspensió automàtica a instància de la persona interessada si es garanteix l'import de l'acte, els interessos de demora i els recàrrecs que siguin procedents en cas d'execució. Les garanties són exclusivament les enumerades en l'article 224.2 LGT.
- Suspensió sense aportar garantia quan s'aprecii que en dictar-lo s'ha pogut incórrer en error aritmètic, material o de fet. Així mateix, sovint les ordenances fiscals estableixen límits de deute que queden exonerats de l'aportació de les garanties.
- En cap cas se suspendrà la liquidació davant una impugnació que afecti un acte

censal en el cas d'un tribut de gestió compartida.

S'ha detectat un desconeixement profund per part de les persones de la normativa en matèria de suspensió, dels efectes i les conseqüències de la interposició dels recursos, dels criteris que aplica cada administració, i també una manca de comunicació i informació per part de l'Administració.

El Síndic suggereix a les administracions que elaborin protocols, comunicacions, advertiments i tots els actes d'informació que siguin necessaris per donar a conèixer a les persones el règim de suspensió de l'executivitat dels actes, els criteris que empren, els imports de garantia i les classes. Cal garantir que les persones coneixen perfectament els efectes tributaris de la presentació d'un recurs. Així mateix, suggereix que les sol·licituds de suspensió es responguin de manera immediata.

8. BONES PRÀCTIQUES ADMINISTRATIVES

L'article 30 EAC reconeix el dret a una bona administració, en establir el dret que els poders públics de Catalunya tractin les persones, en els assumptes que els afectin, de manera imparcial i objectiva, i el dret que l'actuació dels poders públics sigui proporcionada a les finalitats que la justifiquin.

Són reiteratives en els informes anuals del Síndic al Parlament les consideracions de bones pràctiques administratives que han de regir l'actuació de l'Administració, tant en l'ordenació i l'aplicació dels tributs com en les seves relacions amb les persones contribuents, sense les quals no es poden fer plenament efectius altres drets reconeguts ni un sistema fiscal just.

Quant a l'**ordenació i la imposició dels tributs**, el Síndic proposa a l'Administració tributària l'adopció de les bones pràctiques administratives següents:

- Configurar els tributs en funció de la riquesa real, no fictícia i sense privilegis, i modular la càrrega tributària d'acord amb la capacitat econòmica, a fi de garantir un sistema fiscal igualitari i equitatiu.
- Considerar la pressió fiscal que suporten les persones en conjunt a l'hora d'imposar la càrrega tributària, amb vista a contribuir segons la capacitat econòmica i distribuir les càrregues fiscals de manera equitativa.
- Configurar un sistema tributari més progressiu i amb més capacitat redistributiva que permeti lluitar contra la desigualtat, la pobresa i l'exclusió social.
- Impulsar una fiscalitat socialment justa, com a instrument per garantir els drets socials, la igualtat d'oportunitats i oferir un estat de benestar que dignifiqui la vida de les persones.
- Adoptar mesures fiscals de discriminació positiva envers les persones i els col·lectius més favorables i garantir l'accés als serveis i els béns públics.

- Promoure una fiscalitat ambiental, com a instrument de protecció del medi ambient.

- Garantir una hisenda local suficient, eficient i eficaç, basada en la responsabilitat en l'ordenació i execució de la despesa, optimitzant els recursos disponibles per destinar-los a assolir finalitats socials.

- Garantir el dret de participació ciutadana que permeti el debat i el consens sobre el model fiscal com a via per finançar la societat que volem.

- Promoure el retiment de comptes, la transparència i l'accés a la informació pública perquè les persones puguin conèixer el cost dels serveis, i la destinació i el control de les despeses.

- Garantir la seguretat jurídica i evitar la conflictivitat en l'aplicació del tribut, amb una redacció de les ordenances jurídicament rigorosa, clara, exacta i completa.

- Garantir la transparència i justificar la presa de decisions per evitar un sistema fiscal arbitrari.

En l'àmbit d'**aplicació dels tributs**, el Síndic suggereix a les administracions que actuïn per:

- Proveir les persones amb una informació àmplia, clara, correcta i precisa, i una assistència adequada i suficient perquè puguin exercir els seus drets i complir les seves obligacions tributàries de manera eficient i eficaç.

- Conferir a les persones informació i assistència accessible i transparent, tant de caràcter col·lectiu com individual, tot habilitant els màxims canals possibles de difusió: publicacions, comunicacions, notificacions, campanyes, incursions en el web de l'ajuntament, i també qualsevol altre mitjà que sigui proper al dia a dia de les persones, i facilitar models i formularis amb tots els advertiments possibles.

- Fer ús d'un llenguatge planer, clar, coherent amb el nivell de coneixement de les persones destinatàries.

- Garantir que les actuacions d'informació i assistència als obligats tributaris aconseguixen la finalitat perseguida, en un marc de seguretat jurídica i de confiança legítima.
- Preveure i evitar situacions de conflictivitat en l'aplicació de la norma, en l'exercici dels drets i el compliment d'obligacions per part de la ciutadania, i també avançar-los els efectes tributaris derivats dels seus actes.
- Crear, en les relacions amb les persones contribuents, un clima de proximitat i fluïdesa, en un context en què prevalgui la voluntat de servei a la persona contribuent com a subjecte de drets i obligacions.
- Facilitar a les persones contribuents el compliment de les seves obligacions tributàries.
- Simplificar les actuacions d'aplicació dels tributs, en especial les que hagin de fer les persones per si mateixes.
- Actuar d'acord amb els principis d'eficàcia, eficiència i celeritat per assegurar el respecte dels drets i les garanties dels obligats tributaris.
- Utilitzar una terminologia i un llenguatge adequats, transversals i inclusius i tractar les persones amb el respecte i la consideració deguts.
- Confeccionar els rebuts de manera que s'identifiqui clarament el deute tributari, la persona deutora i l'exercici fiscal, i s'eviti qualsevol tipus de confusió.
- Donar resposta, dins el termini previst i de manera prou motivada, les sol·licituds i/o els recursos presentats per les persones.
- Evitar les demores no justificades en l'inici dels procediments tributaris en l'exercici de les facultats de gestió, comprovació i inspecció.
- Actuar d'ofici en l'apreciació de la prescripció en el dret de l'Administració per determinar el deute i exigir el pagament dels tributs, en la devolució d'ingressos indeguts i en el pagament d'interessos de demora a les persones.
- Donar a conèixer de manera inequívoca les conseqüències sobre la suspensió de l'executivitat de les liquidacions davant la interposició de recursos o de sol·licituds d'ajornament o de fraccionament.
- Mantenir actualitzada la base de dades fiscals, ser proactives en la investigació del domicili de les persones i curoses en les notificacions, per garantir el coneixement de les persones sobre els actes que els afecten.
- Quant als mitjans i formes de pagament, oferir les màximes facilitats de pagament a les persones contribuents i evitar que hagin d'incórrer en despeses associades. També fer els advertiments de quan s'entén complerta l'obligació.
- Resoldre les sol·licituds de fraccionament i ajornament d'acord amb la situació econòmica de cada persona, atorgant terminis efectivament assumibles.
- Dur a terme les actuacions tributàries d'acord amb el principi de proporcionalitat i en la manera que resulti menys perjudicial per a la ciutadania, sense perjudicis innecessaris, despeses ni càrregues administratives associades.
- No privar les persones dels mitjans econòmics indispensables per mantenir una vida digna.
- Cercar mesures de segona oportunitat que permetin a les persones superar els crèdits tributaris.
- Adoptar mesures de lluita contra l'elusió i el frau fiscal.

9. CONCLUSIONS I RECOMANACIONS

A continuació, s'exposa una síntesi de l'anàlisi del sistema fiscal feta en les pàgines anteriors, en què s'esquematitza la diferent problemàtica detectada, i les mesures i recomanacions que proposa el Síndic als poders públics i a les administracions, estatals i municipals, en funció de les seves competències.

Quant al sistema fiscal municipal

1. Tot i el reconeixement dels principis d'autonomia local i suficiència financera, són paleses les dificultats dels municipis per obtenir i assignar eficientment i suficientment els recursos per al sosteniment dels serveis públics i la consecució de les finalitats públiques locals.

D'una banda, cal una concreció normativa en l'atribució de competències públiques als ens locals, sobre la base dels principis de subsidiarietat i proximitat, amb la consideració que ha de permetre una administració més eficaç, propera i amb més capacitat per donar una resposta ràpida i adequada a les necessitats de la ciutadania.

D'altra banda, la capacitat dels municipis per finançar-se per mitjà de la imposició de tributs propis és limitada, ja que és un poder tributari derivat i de rang reglamentari.

Cal dotar les corporacions locals de més capacitat per generar ingressos, d'una potestat tributària coherent amb els principis d'autonomia i suficiència financera, i de més eines de política fiscal per poder prendre decisions fiscals en l'àmbit municipal.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Revisar, millorar o reformar el sistema de finançament de les hisendes locals.
- Concretar, definir i delimitar les competències públiques dels ens locals, sobre la base dels principis de subsidiarietat i proximitat.
- Configurar la potestat tributària, en coherència amb els principis d'autonomia local i suficiència financera.
- Dotar els municipis de més poder tributari per augmentar-ne la capacitat de finançament.
- Dotar els municipis de més eines de política fiscal i de capacitat normativa, a fi d'incrementar el poder de decisió fiscal en l'àmbit municipal.

2. El sistema fiscal és un instrument per obtenir els recursos necessaris per garantir l'estat social i de benestar, i de redistribució de la riquesa per lluitar contra la desigualtat, la pobresa i l'exclusió social i per garantir l'estabilitat econòmica que afavoreixi el progrés social.

El sistema fiscal municipal s'ha de configurar en termes que garanteixi el dret

a una fiscalitat justa. A aquest efecte, ha de ser un sistema fiscal solidari; basat en la contribució d'acord amb el principi de capacitat econòmica; progressiu; redistributiu; igualitari i equitatiu; no confiscatori; suficient i eficient; participatiu, accessible i transparent; basat en la cooperació, el foment del compliment i amb vocació de servei; segur jurídicament; no arbitrari i ambiental.

Recomanacions al legislador estatal i a l'Administració municipal

- Configurar un sistema fiscal en termes que garanteixin el dret a una fiscalitat justa. A aquest efecte, ha de ser un sistema fiscal:
 - solidari; basat en la contribució d'acord amb el principi de capacitat econòmica; progressiu; redistributiu; igualitari i equitatiu; no confiscatori; suficient i eficient; participatiu, accessible i transparent; basat en la cooperació, el foment del compliment i amb vocació de servei; segur jurídicament; no arbitrari i ambiental.

En relació amb els tributs locals

3. Pel que fa a les dades de recaptació, el 55,3% de l'import recaptat prové de la imposició sobre béns immobles (IBI i IIVTNU), xifra que denota que el sistema fiscal local es basa essencialment en la imposició sobre la propietat immobiliària, en què s'exerceix una gran pressió fiscal, quan en moltes ocasions es tracta de l'habitatge habitual.

També és una imposició basada en tributs de naturalesa real, que normalment estan desconnectats de la capacitat econòmica dels subjectes passius.

El 9,0% prové de les taxes per la prestació de serveis públics bàsics, fet que implica que les persones han de pagar per poder accedir als béns o serveis públics que tenen el caràcter de bàsics. En aquests casos, la capacitat econòmica es converteix en un factor excloent, que pot comportar la inaccessibilitat per a les economies més precàries.

En la facultat d'imposar i exigir tributs, les administracions han de tenir en consideració la pressió fiscal que suporten les persones en global, derivades de la imposició de tributs estatals, autonòmics i locals, i també la imposició indirecta, ja que incideixen directament en la renda disponible.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Valorar el conjunt del sistema fiscal a fi de disminuir la pressió fiscal que suporten les persones, en especial les rendes del treball i les rendes baixes i mitjanes.
- Valorar el sistema fiscal local, excessivament basat en la tributació sobre la propietat immobiliària, en especial quan es correspon a l'habitatge habitual.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Valorar la tributació municipal sobre la propietat immobiliària, excessiva, en especial quan es tracta de l'habitatge habitual.
- Valorar la imposició municipal en funció de la càrrega fiscal que suporten les persones amb el conjunt de tot el sistema fiscal.
- Garantir, en tot cas, l'accés als béns i serveis bàsics.

4. L'impost sobre béns immobles

4.1. Configuració del tribut

L'IBI representa l'impost municipal més important des de la perspectiva recaptatòria, i és un gran instrument de política fiscal pel marge de regulació dels tipus de gravamen i la concreció de les bonificacions potestatives.

El Síndic considera que caldria incloure criteris de capacitat econòmica en la

configuració d'aquest impost perquè la càrrega tributària s'adaptés de manera que es protegissin les economies familiars més desfavorides i l'habitatge habitual; aplicar tipus de gravamen progressius per atorgar progressivitat i més capacitat redistributiva al sistema fiscal municipal; aplicar tipus impositius diferenciats en funció dels usos, per fer tributar la riquesa, i regular les bonificacions i els recàrrecs com a instruments de polítiques públiques en matèria d'habitatge, de protecció i suport a la família i de sostenibilitat ambiental.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Incorporar criteris de capacitat econòmica i progressivitat en la configuració de l'IBI.
- Revisar els beneficis fiscals i ampliar el marge normatiu dels municipis, perquè serveixin com a instruments efectius de política fiscal.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Modular la càrrega tributària en funció de la capacitat econòmica o de les circumstàncies personals i/o familiars, de manera que es protegeixin les economies familiars més desfavorides i l'habitatge habitual.
- Aplicar tipus de gravamen progressius en funció de la capacitat econòmica o del valor cadastral.
- Aplicar tipus de gravamen diferenciats en funció dels usos.
- Regular les bonificacions i els recàrrecs com a instruments efectius de polítiques públiques en matèria d'habitatge, de protecció i suport a la família i de sostenibilitat ambiental.

4.2. La gestió compartida

El caràcter dual de l'IBI i la gestió compartida és una de les qüestions que generen més controvèrsia entorn de l'impost, i provoca situacions de vulneració dels principis de capacitat econòmica i justícia tributària. El Síndic ha destacat el següent:

- És necessària l'actualització dels valors cadastrals, de manera constant i uniforme en tot el territori, perquè s'ajustin a la realitat immobiliària i al valor de mercat, i se'n garanteixin la igualtat i equitat tributàries. És imprescindible als municipis on s'han aprovat ponències de valors durant els anys de la bombolla immobiliària.
- La tributació del sòl urbanitzable s'ha d'ajustar a la seva realitat fàctica, física i urbanística.
- Els ajuntaments han de ser proactius i curosos en el contingut i la qualitat de la informació que subministren al Cadastre, revisar el circuit i la informació per detectar deficiències, fer millores i rectificacions, i rescabalar les persones afectades pels perjudicis causats.
- Les administracions tributàries han d'exercir àmplies funcions d'informació, assistència i col·laboració que permetin a les persones conèixer les dades i els procediments cadastrals (l'aplicació dels tributs que se'n deriva),

entendre'ls, aclarir dubtes, impugnar-los, rectificar-los, esmenar discrepàncies, etc.

- Cal reforçar la col·laboració i la cooperació entre el Cadastre immobiliari i les administracions liquidadores, amb la finalitat de fer una gestió més integrada en l'impost que redueixi la conflictivitat i garanteixi la seguretat jurídica a les persones.
- Els ajuntaments, com a observadors més propers i millors coneixedors del territori, i titulars de la potestat tributària, han de tenir un paper proactiu davant la detecció de discrepàncies cadastrals i, a aquest efecte, iniciar o informar dels procediments escaients per rectificar-les.
- La rectificació de les dades cadastrals, quan la causa és un error material, de fet o aritmètic, s'ha d'efectuar seguint els procediments especials de revisió, com ara el de rectificació d'errors i el de revocació, establerts en els articles 220 i 219 de la Llei general tributària (LGT), que retrotrauen l'efectivitat de la resolució al moment en què es va produir l'error; i no amb el procediment d'esmena de discrepàncies establert en l'article 18 TRLCI, que té efectes des de l'endemà de la data de la resolució.
- Quan l'Administració procedeix a la rectificació del valor cadastral com a conseqüència d'un error de fet, material o aritmètic, el valor cadastral modificat s'ha de retrotraure a les liquidacions tributàries emeses i no prescrites.

Recomanacions al legislador i a l'administració estatals

- Fer les modificacions legislatives pertinents (TRLCI i TRLHL) per:
 - Garantir que el valor cadastral s'ajusta al valor de mercat, fent actualitzacions periòdiques i uniformes.
 - Garantir que la tributació del sòl urbanitzable s'ajusta a la seva realitat física i urbanística.

- Incorporar de forma expressa la utilització del procediments de rectificació d'errors en certs supòsits de rectificació de dades cadastrals i l'atorgament d'eficàcia retroactiva a les resolucions cadastrals

Configurar una gestió més integrada dels impostos amb base de valor cadastral, que redueixi la conflictivitat existent i garanteixi la seguretat jurídica.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Garantir la qualitat de la informació que es subministra al Cadastre i rectificar-la.
- Garantir la informació, l'assistència i la col·laboració a les persones contribuents davant procediments cadastrals i tributaris que se'n derivin.
- Ser proactiva en la detecció i l'esmena de discrepàncies cadastrals.

5. L'impost sobre activitats econòmiques

El règim de tributació en l'IAE de les empreses de comercialització d'energia elèctrica comporta que s'hagin de donar d'alta en l'IAE i satisfer la quota en tots els municipis en què desenvolupin l'activitat.

El Síndic ha suggerit una modificació legislativa que incorpori un epígraf de la tarifa de l'IAE per classificar de manera específica l'activitat de comercialització d'electricitat.

Mentrestant, suggereix que la Direcció General de Tributs emeti una resolució per la qual s'interpreti classificar la comercialització d'energia en un epígraf que tingui establert una quota nacional.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Modificació legislativa de l'IAE que incorpori una epígraf de la tarifa per classificar de manera específica l'activitat de comercialització d'electricitat.
- Modificació de la interpretació de la DGT que permeti l'aplicació d'una quota nacional.

6. L'impost sobre vehicles de tracció mecànica

La inscripció del vehicle en el Registre de vehicles de trànsit comporta la subjecció de l'IVTM a nom del titular registral. A efectes de l'impost, cal poder desvirtuar aquesta presumpció quan no es correspon amb la titularitat real o existència del vehicle.

En relació amb l'aplicació de l'exempció dels vehicles matriculats a nom de persones amb discapacitat per al seu ús exclusiu, el Síndic ha defensat que l'acreditació de la situació de discapacitat s'ha de poder fer mitjançant l'aportació de la resolució d'atorgament de la pensió per incapacitat per l'INSS, d'ençà de l'assimilació legal efectuada pel Reial decret legislatiu 1/2013. Cal una modificació

legislativa perquè l'exempció pugui ser aplicable des del moment en què l'òrgan competent concedeix efectes a la situació de discapacitat, i les ordenances fiscals no poden establir altres requisits que els que preveu el TRLHL per al gaudi de l'exempció.

La distorsió entre el domicili fiscal del subjecte passiu i del vehicle genera problemes de gestió de l'impost, motiu pel qual el Síndic considera que s'han d'adoptar mesures per eliminar la dualitat existent.

Finalment, cal incrementar la presència de la fiscalitat ambiental en l'IVTM com a instrument per a la protecció del medi ambient, i introduir polítiques mediambientals dirigides a reduir la contaminació i a fomentar un transport més sostenible.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Configuració com a presumpció *iuris tantum* del fet imposable i el subjecte passiu derivat de la inscripció registral.
- Modificació legislativa perquè l'exempció pugui ser aplicable des del moment en què es reconeix efectes a la situació de discapacitat.
- Millora legislativa per introduir polítiques mediambientals en l'IVTM dirigides a reduir la contaminació i fomentar un transport més sostenible.
- Harmonització del domicili fiscal del subjecte passiu i del vehicle.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Acreditar la situació de discapacitat mitjançant la resolució d'atorgament de pensió per incapacitat emesa per l'INSS.
- No establir en les ordenances fiscals altres requisits que els establerts en TRHLH per al gaudi de les exempcions i bonificacions.
- Introduir polítiques ambientals en l'IVTM dirigides a reduir la contaminació i fomentar un transport més sostenible.

7. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres

La coexistència de l'ICIO amb la taxa per llicència urbanística genera disfuncions tributàries, per la qual cosa seria necessari: regular ambdues figures impositives d'acord amb la seva naturalesa jurídica, valorar la càrrega tributària global que s'imposa en la realització d'una construcció, instal·lació o obra per disminuir-la, i evitar la sobreimposició.

L'escassa regulació del fet imposable genera inseguretats jurídica i conflictivitat

en l'aplicació de l'impost, motiu pel qual és necessari un desplegament normatiu que el concreti i l'especifiqui.

L'inici del còmput del termini de prescripció per sol·licitar la devolució s'ha de situar en el moment de caducitat, renúncia o extinció de la pròrroga de la llicència. En definitiva, en el moment en què es pot exercir l'acció, segons la teoria de l'*actio nata*.

Cal potenciar l'impost com un instrument fiscal per dur a terme polítiques públiques socials i culturals, ambientals, d'habitatge i accessibilitat.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Desplegament normatiu que concreti i especifiqui el contingut de la base imposable i defineixi els conceptes rellevants per a l'impost.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Regular l'ICIO i la taxa per llicència urbanística d'acord amb la seva naturalesa jurídica.
- Valorar la càrrega tributària total que suporta la realització d'una construcció, instal·lació o obra i evitar la sobreimposició.
- Computar l'inici del termini de prescripció en les sol·licitud de devolució, en el moment de la caducitat, renúncia o extinció de la pròrroga de la llicència.
- Introduir mesures fiscals de polítiques públiques socials i culturals, ambientals, d'habitatge i accessibilitat.

8. L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

D'una banda, l'11 de maig de 2017 el Tribunal Constitucional (TC) va dictar la Sentència 59/2017, que declara inconstitucionals i nuls els articles 107.1, 107.a) i 110.4 TRLHL, per als supòsits en què no hi ha hagut un augment de valor del terreny.

És necessària i urgent una modificació normativa que incorpori el pronunciament de la sentència i adapti l'impost, de manera que es restableixi la seguretat jurídica.

De l'altra, també és conflictiva l'aplicació de beneficis fiscals en aquest impost. A aquest efecte, el Síndic ha considerat que: les obligacions tributàries s'han d'exigir de conformitat amb la veritable naturalesa de l'acte i la voluntat real de les parts; denegar les bonificacions per qüestions purament formals vulnera els drets dels contribuents; l'Administració ha d'acceptar com a sol·licitud expressa la declaració d'acollir-se a les bonificacions que les persones fan davant notari, i que no es pot considerar pèrdua de la condició d'habitatge habitual ni de cessament de la convivència quan s'ingressa en un centre per raons sociosanitàries.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Dur a terme una modificació normativa per adaptar l'impost a la Sentència 59/2017, del Tribunal Constitucional.
- Dur a terme una modificació normativa que equipari la declaració notarial d'acollir-se als beneficis fiscals a la sol·licitud expressa, quan tenen caràcter rogatori.
- Incorporar en el TRLHL la previsió que no hi ha pèrdua de la condició d'habitatge habitual o de cessament de la convivència quan s'ingressa en un centre per raons sociosanitàries.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Aplicar el principi de qualificació en les obligacions tributàries.
- No denegar beneficis fiscals per causes merament formalistes quan el subjecte passiu compleix els requisits per gaudir-ne.
- Vetllar perquè les postures excessivament rígides i formalistes no impedeixin l'exercici dels drets de les persones contribuents.
- Incorporar en les ordenances fiscals disposicions de no-pèrdua de la condició d'habitatge habitual ni de cessament de la convivència quan s'ingressa en un centre per raons sociosanitàries, mentre aquesta previsió no s'hagi incorporat en el TRLHL.

9. Taxes

La realització del fet imposable o no i la consegüent subjecció és un dels aspectes més controvertits de les taxes. Implica analitzar, per a cada supòsit de fet, si es merita el tribut, ja que hi ha multitud de supòsits que es troben pròxims o són fronterers al fet imposable, però en queden fora.

Amb la finalitat de reduir la conflictivitat i garantir la seguretat jurídica, el Síndic suggereix a les administracions que delimitin

i regulin en les ordenances fiscals el fet imposable al màxim possible, també de manera negativa, i que es dictin disposicions interpretatives o aclaridores.

El Síndic recorda que l'informe econòmic financer ha d'acompanyar tant l'establiment com la modificació de les taxes, ja que és condició per a l'eficàcia i validesa de l'ordenança fiscal i les liquidacions tributàries. Per això ha de ser-hi, i cal ser rigorós en la seva confecció de manera que efectivament justifiqui les taxes i la quota.

Els principis de capacitat econòmica, igualtat i justícia tributària exigeixen que s'apliquin criteris de capacitat econòmica dels subjectes passius en la quantia de les taxes i que, en tot cas, cal assegurar l'accés als serveis i béns públics bàsics.

Així mateix, seria important consignar el cost del servei perquè la ciutadania conegués i pogués visualitzar la càrrega tributària.

Una darrera qüestió té a veure amb l'exigència de les taxes en els casos d'inici o de cessament en l'ús del servei. El Síndic recorda a les administracions que han d'establir criteris de prorrateig de la quota per ajustar el període impositiu a la realització del fet imposable, ja que no és possible exigir la taxa si no es presta el servei.

9.1. Taxa per la prestació de serveis públics i activitats administratives

Són tres els elements bàsics que configuren la taxa per la prestació de serveis públics i activitats administratives, i que han de concórrer necessàriament perquè es pugui exigir: s'ha de prestar el servei de manera real i efectiva, cal que afectin o beneficiïn de manera particular el subjecte passiu i l'activitat ha de ser de competència local.

Sobre la base esmentada, el Síndic ha elaborat una casuística d'entre els supòsits presents en les queixes. Destaquen els següents: la taxa es vincula a la prestació d'un servei de recepció obligatòria; no es pot exigir la taxa si no es presta el servei de manera real i efectiva; no es produeix el fet imposable si no hi ha activitat que generi residus comercials; no hi ha subjecció a la taxa de residus si l'immoble no està en condicions de ser habitat o no disposa de subministraments bàsics, i no està subjecte a taxa l'exercici d'una potestat preceptiva per part de l'Administració.

Quant a la determinació de la quota tributària, imperen els principis d'equivalència i el de cobertura de costos, que impedeixen quantificar l'import per sobre del cost global del servei. Això no obstant, hi ha de ser present el principi del

benefici, que pretén que les persones contribueixin segons l'ús que facin dels serveis públics i el benefici que n'obtinguin. Comporta que la imposició contributiva estigui directament correlacionada amb el servei efectivament prestat i rebut.

9.2. Taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic

El pressupòsit de fet que origina el naixement de la taxa és el benefici particular o aprofitament especial del domini públic, de manera que el subjecte passiu ha d'obtenir un benefici singular i real, que no es produeix quan no hi ha una ocupació efectiva del domini públic.

En relació amb la taxa per l'entrada de vehicles a través de les voreres, la ràtio del tribut resideix en la utilització de la vorera. En conseqüència: l'existència de garatge no presumeix de manera automàtica la utilització del domini públic amb l'entrada del vehicle; quan no es travessa ni s'utilitza la vorera no és procedent l'exacció de la taxa; si la persona interessada no té vehicle, i l'espai destinat a aparcament ha estat destinat a un altre ús, no es produeix el fet imposable.

Quant a la càrrega de la prova, l'ús efectiu del domini públic ha de ser provat per l'Administració i les persones interessades han de poder aportar prova en contrari. El Síndic ha considerat que l'Administració genera indefensió a la ciutadania quan emet liquidacions corresponents a anys anteriors, no n'acredita l'ús efectiu i obliga les persones a aportar una prova impossible, perquè es tracta d'una prova que pertany al passat i d'un fet negatiu.

El criteri de quantificació de la taxa previst en el TRLHL (prenent com a referència el valor de mercat de la utilització o l'aprofitament, posat de manifest per cada administració a partir de l'elaboració d'un informe tecnicoeconòmic) és poc nítid i ambigu per la dificultat de donar valor de mercat a un bé que per definició es troba fora de mercat, sense donar cap base de càlcul i deixant-ho a la potestat discrecional de l'Administració. El Síndic considera que genera inseguretat jurídica i desigualtat tributària.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Concretar amb el màxim detall possible el fet imposable de les taxes.
- Fer una modificació legislativa perquè sigui preceptiu aplicar criteris de capacitat econòmica en la quantificació de les taxes.
- Incorporar en el TRHLH criteris de prorrateig de les taxes per ajustar el període impositiu a la realització del fet imposable.
- Fer una modificació legislativa per incorporar criteris de quantificació de les taxes que garanteixin la seguretat jurídica i la no-arbitrarietat

Recomanacions a l'Administració municipal

- Delimitar en les ordenances fiscals, amb el màxim detall possible, tant de manera positiva com negativa, el fet imposable de cada taxa.
- Dictar disposicions interpretatives o aclaridores en relació amb la configuració del fet imposable de cada taxa.
- Analitzar de manera casuística els supòsits de fet controvertits pel que fa a la realització del fet imposable de la taxa.
- Elaborar els informes econòmics financers amb rigor, de manera que efectivament justifiquin la taxa i la determinació de la quota.
- Aplicar criteris de capacitat econòmics en la graduació de la càrrega tributària de les taxes.
- Garantir, en tot cas, que la capacitat econòmica no actua com a factor excloent en l'accés als béns i els serveis públics bàsics.
- Regular en les ordenances fiscals criteris de prorrateig de les taxes per ajustar el període impositiu a la realització del fet imposable.
- Verificar que en l'exigència de les taxes concorren els elements de prestació efectiva del servei i benefici particular per al subjecte passiu.
- Incorporar el principi de benefici en la quantificació de les taxes.
- Verificar i acreditar l'efectiva ocupació del domini públic en els procediments de gestió de les taxes.

10. Contribucions especials

La manca de regulació legal concreta i específica de conceptes jurídics que componen el fet imposable i l'àmplia discrecionalitat municipal en la modulació del tribut generen dificultats a l'hora d'establir-lo i aplicar-lo, les quals es projecten en una casuística diversa.

D'una banda, caldria que el TRLHL definís i concretés el contingut dels elements que configuren el tribut. En particular, hauria de recollir què s'entén per *benefici*, els supòsits en què es pot estimar que es produeix i els que no, i quines obres o serveis són susceptibles de ser finançats mitjançant contribucions especials.

El TRLHL també podria incorporar alguna previsió perquè es coordinés de manera necessària la tramitació del projecte d'obres i l'expedient d'imposició i ordenació de les contribucions especials, per evitar la fermesa processal i garantir el

dret de participació ciutadana i el dret de defensa.

En aquest sentit, el Síndic suggereix a les administracions que facin tots els actes d'informació i de publicitat que siguin necessaris, més enllà de les publicacions formals, per donar a conèixer el projecte d'obres i, si és possible, que en facin la tramitació conjunta amb l'expedient de contribucions especials.

D'altra banda, en la tramitació de l'expedient de contribucions especials, l'Administració ha de motivar i justificar l'existència i la intensitat del benefici especial que rep el subjecte passiu, i també la concurrència entre benefici especial-general, a l'efecte de determinar la base imposable. Per això, el Síndic demana a les administracions tributàries diligència i rigor en la imposició i l'ordenació del tribut, l'emissió d'informes que justifiquin els aspectes tècnics i facilitar a les persones la impugnació del tribut, amb vista a garantir la seguretat jurídica i la interdicció de l'arbitrarietat.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Desplegament normatiu que defineixi i concreti el contingut dels elements que configuren el tribut, en especial el concepte de *benefici*.
- Incorporació en el TRLHL d'alguna previsió perquè es coordini de manera necessària la tramitació del projecte d'obres i l'expedient d'imposició i ordenació de les contribucions especials.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Elaborar de manera rigorosa els expedients d'imposició i ordenació de les contribucions especials.
- Motiviar i justificar tècnicament l'existència i la ponderació del benefici especial.
- Informar i donar publicitat de l'existència del projecte d'obres que es finançarà mitjançant contribucions especials.

11. Beneficis fiscals

La política fiscal esdevé una de les eines més importants per a la lluita contra la desigualtat, la pobresa i l'exclusió social. Una fiscalitat suficient i justa, que redistribueixi correctament la riquesa, és el millor instrument per aconseguir una societat més justa i equitativa, per garantir els drets socials i la igualtat d'oportunitats i per oferir un estat de benestar que dignifiqui la vida de les persones.

Al seu torn, els beneficis fiscals són instruments per crear incentius fiscals que suposin un benefici per a la persona contribuent, de modulació de la càrrega tributària i de realització dels principis de justícia tributària i igualtat continguts en l'article 31 CE.

Tot i així, la potestat dels municipis per vehicular polítiques públiques per mitjà dels beneficis fiscals està limitada i subjecta al principi de reserva de llei.

Això no obstant, els municipis, en l'exercici de les seves competències, han de regular beneficis fiscals com a mesures de suport a les persones i els col·lectius més necessitats, per fer efectius els drets econòmics, socials, culturals i mediambientals i garantir la igualtat d'oportunitats.

D'altra banda, les administracions han de garantir que aquestes mesures siguin reals i efectives, i que no es converteixin en beneficis formals, d'aplicació material difícil o impossible.

El Síndic ha dut a terme nombroses actuacions en relació amb els beneficis fiscals, de les quals destaca les recomanacions següents:

- Adoptar les mesures oportunes per garantir l'accés als béns i els serveis públics bàsics.

- Eliminar les quotes diferenciades sobre la base de l'empadronament.

- Adoptar mesures de discriminació positiva envers les persones amb discapacitat.

- Adoptar mesures de suport i protecció de la família.

- Equiparar les famílies monoparentals amb les famílies nombroses per al dret a gaudir dels incentius o beneficis fiscals en condicions d'igualtat.

- Equiparar les parelles estables amb les parelles amb vincle matrimonial als efectes del gaudi d'incentius i de beneficis fiscals.

- Facilitar altres mitjans de prova a banda de l'empadronament per acreditar la convivència en les famílies en règim de custòdia compartida.

- No es pot perdre la consideració d'habitatge habitual i convivència pel trasllat de domicili d'una persona a un centre residencial.

- Ni les ordenances fiscals, ni la pràctica administrativa poden establir altres requisits formals que els establerts per la llei que comportin una restricció del dret a gaudir dels beneficis fiscals.

- El Síndic qüestiona que es condicioni el gaudi d'un benefici fiscal al fet que la persona beneficiària no tingui cap deute pendent amb l'ajuntament.

- L'establiment de beneficis fiscals ha de tenir una justificació objectiva i raonable i basar-se en raons d'interès públic.

- Cal retre comptes i avaluar els efectes dels beneficis fiscals reconeguts, justificar-ne la permanència o fer les modificacions que escaiguin.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Impulsar una fiscalitat basada en la justícia social que redistribueixi la riquesa i permeti aconseguir una societat més justa i equitativa.
- Adoptar mesures fiscals de discriminació positiva envers les persones i els col·lectius més vulnerables.
- Adoptar mesures de discriminació positiva envers les persones amb discapacitat.
- Adoptar mesures de suport i protecció a la família.
- Fer modificació legislativa per equiparar les famílies monoparentals amb les famílies nombroses als efectes del gaudi d'incentius i de beneficis fiscals.
- Fer modificació legislativa per equiparar les parelles estables amb les parelles amb vincle matrimonial als efectes del gaudi d'incentius i de beneficis fiscals.
- Fer modificació legislativa per regular altres elements de prova a banda de l'empadronament per acreditar la convivència en les famílies en règim de custòdia compartida.
- Fer modificació legislativa per regular que no es perdi la consideració d'habitatge habitual i convivència pel trasllat de domicili d'una persona a un centre residencial.
- Establir incentius i beneficis fiscals sobre la base d'una justificació objectiva i raonable i per raons d'interès públic.
- Retre comptes i avaluar els efectes dels beneficis fiscals reconeguts, justificar-ne la permanència o fer les modificacions que escaiguin.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Impulsar una fiscalitat basada en la justícia social que redistribueixi la riquesa i permeti aconseguir una societat més justa i equitativa.
- Adoptar mesures fiscals de discriminació positiva envers les persones i els col·lectius més vulnerables.
- Adoptar mesures de discriminació positiva envers les persones amb discapacitat.
- Adoptar mesures de suport i protecció a la família.
- Regular en les ordenances fiscals altres elements de prova a banda de l'empadronament per acreditar la convivència en les famílies en règim de custòdia compartida.
- Regular en les ordenances fiscals que no es perdi la consideració d'habitatge habitual i convivència pel trasllat de domicili d'una persona a un centre residencial.
- Avaluar els efectes dels beneficis fiscals que s'apliquen al municipi, justificar-ne la permanència, o fer o demanar les modificacions que escaiguin.
- Regular els aspectes substantius i formals en les ordenances fiscals de manera que no impliquin una restricció del dret a gaudir dels beneficis fiscals.
- No condicionar el gaudi d'un benefici fiscal a la manca de deutes tributaris en els casos de vulnerabilitat acreditada.
- Garantir que la pràctica administrativa facilita el gaudi dels beneficis fiscals.

12. Ordenances fiscals

El rang reglamentari de les ordenances fiscals obliga que hagin d'observar el principi de reserva de llei i que s'hagin d'adequar a la Llei reguladora de les hisendes locals i als principis constitucionals en matèria tributària.

L'anàlisi de qüestions de legalitat és un dels motius d'oposició més habitual i pot ser al·legada en via d'impugnació indirecta de les liquidacions.

D'entre aquestes qüestions, el tràmit d'audiència en el procediment de tramitació

és essencial i la seva vulneració constitueix motiu de nul·litat absoluta de l'ordenança. Comporta garantir l'accés i la còpia a les persones interessades de l'expedient, i resoldre de manera expressa i motivada les al·legacions presentades.

També és condició de validesa la publicació de l'acord definitiu en el butlletí oficial corresponent, fet que determina l'entrada en vigor de les ordenances.

El Síndic també ha destacat la importància que les ordenances tinguin una redacció jurídicament rigorosa, clara, exacta i completa, a fi de garantir la seguretat jurídica i d'evitar la conflictivitat en l'aplicació del tribut.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Rigor en la redacció de les ordenances a fi d'evitar conflictes de legalitat.
- Redacció clara, exacta, completa i amb rigor jurídic de les ordenances.
- Diligència i rigor en el procediment de tramitació de l'ordenança, amb plena garantia del tràmit d'audiència.

13. L'aplicació dels tributs

Atesa la coercitivitat del sistema tributari, és fonamental l'observança i el compliment de les normes i els principis que el regulen, i també les bones pràctiques administratives per garantir l'exercici dels drets de les persones i el compliment de les seves obligacions tributàries de manera eficient, eficaç i de la manera que els resulti menys perjudicial.

En primer lloc, és essencial que l'Administració atorgui una informació i assistència a la ciutadania adequada, àmplia, clara, entenedora, coherent amb el seu nivell de coneixement, accessible i transparent; en definitiva, suficient. És imprescindible per garantir un sistema tributari just que generi confiança i garanteixi la seguretat jurídica de les persones contribuents. Així mateix, l'Administració ha d'actuar de manera proactiva i anticipar-se per evitar situacions conflictives.

13.1. Gestió tributària

El conflicte més comú en els procediments de gestió tributària s'esdevé pels defectes de notificació. La manca de notificació o una notificació defectuosa provoca la ineficàcia dels actes.

El Síndic recorda que el cens d'obligats tributaris és competència de l'Estat, per mitjà de l'Agència Tributària, i que s'hi poden subscriure convenis de col·laboració per a l'intercanvi d'informació censal. Així mateix, les administracions tenen l'obligació de mantenir actualitzada la base de dades i han de ser proactives en les tasques de comprovació i investigació del domicili.

També ha de recordar sovint que la notificació per compareixença té caràcter residual i cal que l'Administració faci actuacions d'investigació del domicili prèvies perquè la notificació mitjançant edictes pugui ser vàlida.

Així mateix, cal tenir en compte que la notificació edictal en els tributs de cobrament periòdic està condicionada a la identitat substancial entre les liquidacions successives i la notificació individual de la liquidació corresponent a l'alta en el padró. La prova d'haver-se efectuat aquesta notificació ha d'estar en el poder de l'Administració.

Quant a la prescripció, el Síndic reitera que ha de ser observada d'ofici per l'Administració.

13.2. Recaptació tributària

L'obligació material del tribut és el pagament, que es farà de manera voluntària o forçosa.

Les administracions han de garantir la igualtat de condicions per a totes les persones en el compliment de les seves obligacions de pagament, i aquestes condicions han de ser suficientment àmplies i accessibles. El Síndic ha suggerit que es resolguin les situacions següents: que les persones no hagin de contractar un producte financer per pagar el tribut; tenir un nombre d'entitats col·laboradores ampli i divers; disposar de canals de pagament amplis i diversos; fer l'advertiment exprés de quan es considera efectuat el pagament.

Per facilitar el pagament a les persones interessades, el Síndic considera que les administracions han de valorar les sol·licituds de fraccionament amb una especial sensibilitat, d'acord amb les circumstàncies personals i econòmiques concretes de cada cas, i atorgant quotes i terminis que puguin ser assumits de manera efectiva per les persones.

També considera que cal adoptar mesures de protecció dels deutors tributaris que els permetin una segona oportunitat. Per aquest motiu, ha recomanat que s'adoptin les mesures legislatives oportunes que permetin exonerar o condonar deute tributari, negociar quitaments, atorgar moratòries o qualsevol altre mecanisme de segona oportunitat que els permeti superar els deutes amb l'Administració tributària.

En relació amb el procediment executiu de constrenyiment, les persones afectades

tenen dret que les actuacions de l'Administració tributària es portin a terme de la manera que els resulti menys perjudicial.

A aquest efecte, cal informar-los a bastament i adequadament de les conseqüències de la provisió de constrenyiment, de la facultat de l'Administració d'embargar els seus béns, de les causes taxades d'impugnació contra els actes de constrenyiment i de la no-suspensió de les actuacions.

Cal que les administracions siguin molt curoses amb el compliment de les normes d'embargament. La seva pràctica s'ha de regir pel principi de proporcionalitat, de manera que ocasioni els mínims perjudicis als obligats tributaris, alhora que ha de respondre als principis d'eficàcia i eficiència de l'Administració.

Els embargaments s'ha de fer ponderant la major facilitat en la seva alienació i la menor onerositat per a l'obligat tributari. A aquest efecte, l'obligat tributari té dret a participar en les decisions de l'Administració sobre la determinació dels béns i drets objecte d'embargament.

Sovint és objecte de queixa el fet que els embargaments efectuats sobre el patrimoni causen un greu perjudici a les persones i posen en perill la seva capacitat per fer front a necessitats bàsiques, o fins i tot les aboquen a una situació de vulnerabilitat que no tenien.

Tot i l'existència de béns inembargables, la regulació és insuficient per al compliment de la finalitat d'impedir que l'execució forçosa destrueixi completament la vida econòmica de la persona, de manera que es posa en perill la seva subsistència i de la unitat familiar.

Les persones tenen dret a un sistema fiscal no confiscatori que no les privi dels mitjans econòmics indispensables per mantenir una vida digna i els garanteixi l'habitatge habitual.

Cal adoptar les mesures legislatives pertinents per fixar uns límits d'inembargabilitat, universals i generals, que garanteixin la subsistència digna dels contribuents i les persones a càrrec seu.

Finalment, el Síndic suggereix a les administracions tributàries que, davant situacions socials de vulnerabilitat, econòmiques financeres estructurals que impossibiliten assumir els deutes

tributaris, considerin la situació d'insolvència de la persona deutora, la declarin en fallida, declarin el crèdit incobrable i donin per finalitzat el procediment executiu de constrenyiment.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Adoptar mesures legislatives per incorporar mecanismes de protecció dels deutors tributaris que els permetin una segona oportunitat.
- Adoptar mesures legislatives per fixar uns límits d'inembargabilitat, universals i generals, que garanteixin la subsistència digna de les persones contribuents i les persones a càrrec seu.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Ser diligent i rigorosa en els procediments d'aplicació dels tributs.
- Garantir l'exercici dels drets de les persones i el compliment de les obligacions tributàries.
- Atorgar una informació i assistència a la ciutadania adequada, àmplia, clara, entenedora, coherent amb el seu nivell de coneixement, accessible i transparent.
- Garantir la seguretat jurídica i la confiança legítima en els processos d'aplicació dels tributs.
- Actuar de manera proactiva i anticipar-se per evitar situacions conflictives.
- Garantir que el compliment de les obligacions tributàries no té costos associats.
- Facilitar el pagament del tribut.
- Fer els advertiments oportuns quant a l'eficàcia del pagament.
- Valorar els fraccionaments d'acord amb les circumstàncies concretes de cada cas, i atorgar quotes i terminis assumibles de manera efectiva.
- Incorporar mecanismes de protecció dels deutors tributaris que els permetin una segona oportunitat.
- Garantir que els processos executius es duguin a terme de la manera que resulti menys perjudicial per a les persones.
- Informar adequadament de les facultats de constrenyiment de l'Administració, del procediment i dels drets de les persones afectades.
- Rigor en el procediment de constrenyiment i en la pràctica dels embargaments.
- Practicar els embargaments seguint el principi de proporcionalitat i de menor onerositat per a l'obligat tributari.
- Garantir la participació de la persona afectada en la decisió dels béns objecte d'embargament.
- Garantir un sistema fiscal no confiscatori.
- Protegir l'habitatge habitual de l'alienació forçosa.
- Considerar la situació d'insolvència i declarar la persona deutora en fallida i el crèdit incobrable davant situacions de vulnerabilitat.

14. Revisió en via administrativa

Cal destacar que l'obligació de resoldre de manera expressa i motivada, en el termini establert i la forma escaient, és una condició del dret de defensa, i en cap cas l'Administració pot deixar de resoldre amb el pretext dels efectes del silenci administratiu.

Al seu torn, la interposició d'un recurs contenciós administratiu com a únic recurs posterior al de reposició no garanteix en condicions d'igualtat el dret fonamental de tutela efectiva reconegut en l'article 24 CE. Per aquest motiu, el Síndic suggereix que s'instauri per a tota la hisenda local un òrgan per a les resolucions economicoadministratives que permeti a les persones la possibilitat d'una nova instància de revisió en via administrativa, sense cost, de la mateixa

manera que està previst per als municipis de gran població.

També recomana a les administracions la utilització del procediment de rectificació d'errors i del de revocació, com una oportunitat per restituir la justícia tributària.

Així mateix, recorda que l'inici del procediment de devolució d'ingressos indeguts i l'aplicació dels interessos de demora es poden fer d'ofici.

Finalment, cal garantir que les persones coneguin perfectament els efectes tributaris de la presentació d'un recurs. Per això, l'Administració ha de fer protocols, comunicacions, advertiments i tots els actes d'informació que siguin necessaris per donar a conèixer el règim de suspensió de l'executivitat dels actes. Així mateix, les sol·licituds de suspensió han de ser contestades de manera immediata.

Recomanacions al legislador i a l'Administració estatals

- Crear un òrgan per a les resolucions economicoadministratives en l'àmbit local.

Recomanacions a l'Administració municipal

- Resoldre de manera expressa i motivada.
- Utilitzar procediments especials de revisió.
- Iniciar d'ofici el procediment de devolució d'ingressos indeguts.
- Aplicar d'ofici els interessos de demora.
- Resoldre de manera immediata les sol·licituds de suspensió i informar dels efectes.

15. Bones pràctiques

Cal aprovar codis de bones pràctiques administratives que regeixin l'actuació de

l'Administració, tant en l'ordenació i aplicació dels tributs com en les relacions amb les persones contribuents, per fer plenament efectiu l'exercici dels drets i garantir un sistema fiscal just.

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

