

ÁREA M**HACIENDA**

Expedientes Área	189
Expedientes admitidos.....	71
Expedientes rechazados	38
Expedientes remitidos a otros organismos.....	39
Expedientes acumulados	14
Expedientes en otras situaciones	27

Durante el año 2013, en el Área de Hacienda han sido presentadas 189 quejas, que suponen un 6% respecto del total de quejas tramitadas por esta procuraduría.

En materia tributaria, las actuaciones de supervisión abarcan, con carácter general, tres tipos de ámbitos: las quejas relacionadas con los impuestos o gestión tributaria que corresponde a la Hacienda estatal, las reclamaciones concernientes a los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma y, finalmente, las cuestiones vinculadas con los impuestos y tributos de las haciendas locales.

En el ejercicio 2013, fueron 12 las quejas registradas que, como hemos mencionado, hacían referencia a cuestiones vinculadas con los tributos estatales, esencialmente con diversos aspectos del IRPF y del IVA, (disconformidad con las liquidaciones provisionales, retenciones del impuesto sobre la renta, procedimientos sancionadores, recaudación ejecutiva). De todas ellas se dio traslado al Defensor del Pueblo para su tramitación, al venir referidas a actuaciones de la Agencia Tributaria, dependiente orgánicamente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Continuando en el ámbito tributario estatal, 14 fueron las reclamaciones formuladas frente a la actuación del Catastro, 2 menos que el año anterior, y que como viene siendo constante hacen referencia predominantemente a los errores en la titularidad de los inmuebles, los procedimientos de subsanación de discrepancias, y las disconformidades con las revisiones o los procedimientos de valoración colectiva, cuestiones todas ellas que al estar relacionadas con

actuaciones de la Administración estatal y en atención al ámbito de competencia de esta institución, fueron asimismo remitidas al Defensor del Pueblo.

En cuanto a la gestión tributaria autonómica, ésta ha dado lugar durante el ejercicio 2013 a la presentación de 13 reclamaciones, 4 más que el año anterior, en su mayoría relacionadas con el procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores que la Consejería de Hacienda realiza tras la presentación, por parte de los obligados tributarios, de las autoliquidaciones tanto del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, como del impuesto de sucesiones y donaciones.

Por su parte, la potestad tributaria de las entidades locales continúa siendo el ámbito en el que se plantea el mayor número de quejas en materia tributaria. Durante el ejercicio 2013 el número de reclamaciones presentadas ha ascendido a 124, y aunque supongan 193 menos que en el año 2012 puede considerarse que se mantiene una tendencia al alza si consideramos dos datos: que el elevado número del ejercicio anterior respondía a la gran polémica que suscitó la implantación de la tasa por tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo; y que en los años 2011 y 2010 se registraron 83 y 71 quejas respectivamente.

Así, durante este ejercicio, en materia de recursos de las haciendas locales, los impuestos han dado lugar a la tramitación de 42 quejas, 25 más que el año anterior, las contribuciones especiales han supuesto 4 de los expedientes registrados, manteniéndose el número de reclamaciones y, por último, bajo el epígrafe de las tasas municipales se han tramitado durante el 2013, un total de 72 quejas, 221 menos que en el ejercicio anterior que, como hemos indicado, se vio marcado por las reclamaciones de la citada tasa impuesta por la Mancomunidad de municipios para el tratamiento de aguas residuales del Bajo Bierzo.

Por último, las 26 quejas registradas, concernientes a las entidades financieras y aseguradoras, fueron archivadas en orden al cariz privado de las cuestiones planteadas.

En cuanto a la colaboración de los ayuntamientos, podemos calificarla de satisfactoria, siendo conscientes de las dificultades con que, obviamente, se encuentran algunos a la hora de remitirnos la información solicitada, que en muchos casos es inversamente proporcional a su personal.

No obstante, existen casos concretos, como los del Ayuntamiento de Nava de la Asunción (**20131369**) y de la Junta Vecinal de Cerezales del Condado, (**20123503**), en los que dichas Administraciones, a pesar del tiempo transcurrido y de los recordatorios y requerimientos realizados, no han facilitado la información solicitada. En este ejercicio anual también nos vimos abocados al archivo de tres expedientes por falta de respuesta a las

resoluciones formuladas por esta procuraduría a los Ayuntamientos de Valverde de la Virgen, (**20111209**), y de Lantadilla (**20120638** y **20120639**).

En el caso de la Administración autonómica, concretamente de la Consejería de Hacienda, esta responde adecuadamente y en tiempo tanto a las peticiones de información como a las resoluciones remitidas.

1. IMPUESTOS AUTONÓMICOS

En este epígrafe han sido 13 las quejas presentadas.

El Impuesto sobre transmisiones patrimoniales motivó la apertura de 7 expedientes, 4 más que el año anterior. Como viene siendo habitual el procedimiento de comprobación de valores centra las reclamaciones en este ámbito, comprendiendo 4 de las 7 quejas presentadas.

El tipo reducido del impuesto para el supuesto de adquisición de primera vivienda habitual por menores de 36 años, la omisión del pie de recurso en una resolución liquidatoria del impuesto y la, también constante, oposición a la imposición de los intereses de demora de las liquidaciones complementarias, han configurado el resto de las cuestiones tramitadas en este ejercicio.

Por su parte el Impuesto de sucesiones y donaciones dio lugar a la tramitación de 5 quejas, una más que en el ejercicio anterior, todas ellas relacionadas con las comprobaciones de valores llevadas a cabo por la Administración. De ellas 3 fueron archivadas por diversas causas (planteamiento de recurso ante el Tribunal económico-administrativo regional y por no apreciarse actuación irregular alguna) mientras que en las 2 restantes, en la fecha de cierre de este Informe, no se disponía de los informes solicitados a la Administración.

También este año, el establecimiento en esta Comunidad Autónoma del Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, conocido como "céntimo sanitario" fue motivo de una reclamación que no dio lugar a un pronunciamiento supervisor, toda vez que como ya se indicara en el ejercicio anterior, la cuestión planteada se encuentra en relación directa y es objeto de la cuestión prejudicial, (identificada como Asunto C-82/12), presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 16 de febrero de 2012, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (tal y como se pudo constatar en la página web de dicho Tribunal, y en el Diario Oficial de la Unión Europea de 12 de mayo de 2012).

1.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

En el año 2013 se presentaron 7 quejas sobre esta materia, 4 más que en el ejercicio anterior, predominando las cuestiones relacionadas con la liquidación del impuesto y la

disconformidad del sujeto pasivo con las comprobaciones de valores llevadas a cabo por la Consejería de Hacienda.

A este respecto, y como representativo de los pronunciamientos sobre esta cuestión, el expediente **20121099** abordó el estudio y análisis del procedimiento de comprobación de valores cuya liquidación era objeto de controversia, para lo cual se examinó el expediente de valoración, así como los informes del perito de la Administración que llevó a cabo la comprobación de valores, y los parámetros o criterios utilizados en la valoración, todo ello en plena concordancia con la reiterada doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Partiendo de la exigencia legal de que los actos de liquidación y los de comprobación de valor, entre otros, serán motivados con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, tanto el Tribunal Supremo, como el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León han señalado en numerosas ocasiones que los informes periciales (y los tributarios también), que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados.

Sobre la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, la doctrina jurisprudencial establece que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, expresando los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta. Esta justificación o fundamentación es una garantía tributaria ineludible de forma que, aunque la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores pueda ser de carácter sucinto, no puede entenderse cumplida dicha obligación si se guarda silencio, o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración, o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado debe concretarse de manera que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos o rechazarlos proponiendo, solo entonces, la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial cuando ni siquiera conoce las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, coloca a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración.

La doctrina y criterios expuestos resultaban aplicables al supuesto sometido a supervisión, toda vez que la metodología empleada por la Administración autonómica para fijar el valor del bien había sido el dictamen de peritos.

En este caso, el informe remitido a esta Procuraduría por la Administración tributaria autonómica no incluyó, pese a haber sido solicitado, copia del expediente de comprobación de valores, ni de los informes periciales elaborados, haciendo únicamente una somera exposición del contenido y datos de la motivación de la valoración, por lo que no fue posible constatar la debida o suficiente motivación del informe pericial, ni si el dictamen contenía los datos de los estudios de mercado vigentes a la fecha de la comprobación y actualizados por el técnico a la fecha de devengo, de modo y manera que el contribuyente pudiera conocer los datos de los que partía la Administración para determinar el precio de mercado del bien.

El informe remitido citaba las fuentes documentales de donde se tomaron los valores que se correspondían con el estudio de mercado, sin que los mismos constasen en el informe de valoración, y tampoco se pudo constatar si los coeficientes utilizados se incorporaron en el dictamen pericial mediante las tablas en las que los mismos se definen y cuantifican.

Por otra parte, la doctrina jurisprudencial exige que en el informe pericial se individualice el bien, concepto que no puede equipararse con su mera descripción. La labor de individualización exige conocer en detalle aquellas características del bien que se tienen en cuenta para hacer la valoración y que determinan que esta sea mayor o menor.

En este caso, el informe pericial señalaba que el perito consideraba que el bien estaba lo suficientemente individualizado a partir de los elementos referidos en ese apartado de su informe, esto es, con arreglo a las fuentes de conocimiento que citaba.

Sin embargo la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ha venido exigiendo de manera constante que el técnico de la Administración visite el bien o, en otro caso, justifique la no necesidad de esa visita, (STSJ de Canarias de 5 noviembre 1999), lo que se fundamenta en la doctrina sentada por la Jurisprudencia e, incluso en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, dictada por el Ministerio de Economía, ya que si bien dicha norma se dictó para otra finalidad, la misma incluye valoraciones de bienes y allí se exige de manera expresa esa visita.

La consecuencia es que si no se ha realizado el reconocimiento personal del bien a valorar y, no consta una justificación que explique la razón por la que no se considera necesario realizarlo, se considera que el bien no está suficientemente individualizado y, por lo tanto, que el dictamen no es respetuoso con las exigencias de motivación.

En la línea de lo razonado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, el art. 160.2 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las

normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, viene a exigir siempre la visita cuando las características del bien, que sean relevantes para la valoración, no resulten de fuentes documentales contrastadas, esto es, cuando el bien no esté lo suficientemente individualizado.

En el presente expediente era un hecho admitido que no se había realizado la visita del perito y, por lo tanto, que no hubo un examen personal del bien y, aunque se reseñaban las fuentes documentales que sirvieron al perito de la Administración para afirmar que el bien estaba suficientemente individualizado, no quedaban satisfechas las exigencias de motivación porque la referencia a esas fuentes era absolutamente genérica sirviendo para cualquier valoración, (no se decía qué datos catastrales habían sido tenidos en cuenta, ni los cartográficos a los que se refería el informe, ni la concreta normativa urbanística que fue de aplicación a la finca valorada, ni los archivos históricos de los que se sirvió el perito).

Al no estar especificadas las fuentes citadas no pudieron considerarse contrastadas, que es lo que exige el art. 160 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, si es que se pretendía amparar en el mismo la falta de examen personal.

Más aún, esas fuentes debían estar incorporadas al expediente como el resto de los elementos en los que el técnico de la Administración basó sus conclusiones, como debían estar las tablas que recogen los estudios de mercado y los coeficientes que se aplicaron.

En este sentido, los pronunciamientos judiciales en relación con la falta de incorporación de los estudios de mercado en el expediente administrativo, señalan que toda Administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (art. 55.1 y 2, Ley 30/1992).

Por lo tanto, si la Administración tributaria autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.

No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de

su aportación al expediente administrativo. Si no existe copia documental, certificado, u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado, o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la Administración y explicitado en su acto, la Administración tributaria no está motivando correctamente su valoración.

Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos, lo que incluso puede llegarle a suponer un nuevo gasto en forma de tasa.

Dicha doctrina es aplicable a los coeficientes que utiliza la Administración y desde luego también a las fuentes de conocimiento de las que se sirve la Administración para considerar convenientemente identificado el bien puesto que la razón jurídica es la misma.

De esta forma, en el presente caso, tampoco se pudo concluir que el bien valorado estuviera suficientemente individualizado.

En virtud de todo lo expuesto se consideró oportuno instar a la Administración tributaria autonómica para que en el supuesto expuesto iniciara de oficio un procedimiento de revocación en los términos prevenidos en los arts. 219 de la vigente LGT y 10 a 12 del Reglamento General de revisión en vía administrativa (RD 520/2005), tramitando el procedimiento con los requisitos jurisprudencial y legalmente previstos, y dictando una resolución motivada en los términos antedichos, lo que fue rechazado por la citada Administración.

Idéntica controversia se planteó en la queja **20121797** que, asimismo, finalizó con la elaboración de una resolución, en términos similares a la referida anteriormente y que también fue rechazada por la Administración tributaria. La única diferencia con el expediente anterior consistió en que el informe remitido en respuesta a nuestra petición de información sí incluía copia de los cuatro informes de valoración realizados, lo que nos permitió poner de manifiesto que el informe de valoración, el dictamen o informe pericial que dio lugar a la liquidación objeto de controversia estaba debida o suficientemente motivado.

Ahora bien, tal y como acabamos de exponer en el supuesto anterior, la doctrina jurisprudencial exige que en el informe pericial se individualice el bien y en la queja ahora reseñada se consideró que la descripción realizada no era equiparable con la labor de individualización que exige conocer en detalle aquellas características del bien que se tienen en cuenta para hacer la valoración y que determinan que esta sea mayor o menor. Nuevamente, el

informe se limitaba a citar, de forma genérica, las fuentes documentales que con carácter reiterado se mencionan en estos procedimientos por lo que no pudo considerarse que el bien valorado estuviera debida y suficientemente individualizado.

1.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En el año 2013 se presentaron 5 reclamaciones vinculadas al Impuesto sobre sucesiones y donaciones, 1 más que el año anterior.

De las quejas presentadas, en 2 de ellas, (**20131431** y **20131942**), las liquidaciones del Impuesto, en su modalidad de sucesiones, se encontraban recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional por lo que se procedió a la suspensión de la tramitación.

En el caso de la queja **20132500** la liquidación cuestionada era del Impuesto de sobre donaciones, sin embargo examinado el informe remitido por la Administración se concluyó que no podía realizarse objeción alguna al procedimiento de comprobación de valores realizado, a la vista del informe del perito que tras la inspección directa del inmueble determinó de forma individualizada y fundamentada el carácter del inmueble objeto de donación.

En el ámbito del Impuesto sobre sucesiones cabe destacar por su singularidad el expediente **20122944**. Esta queja cuestionaba una liquidación del Impuesto sobre sucesiones que no se llevó a cabo de acuerdo con las previsiones legales establecidas para el fideicomiso.

El testamento de la persona causante, cuya herencia se liquidaba y resultaba ser objeto de este expediente, instituía herederos por iguales partes, a su hermana y al esposo de ésta, con carácter de fiduciarios siendo fideicomisarios los hijos de éstos a los que sustituía por sus respectivos descendientes.

Tal y como manifestó la Administración tributaria en su informe, la persona causante establecía en su testamento una sustitución fideicomisaria, de forma que a su fallecimiento heredarían por iguales partes su hermana y cuñado con el carácter de fiduciarios, siendo los fideicomisarios los hijos de éstos.

En la sustitución fideicomisaria el testador instituye a distintos herederos sucesivamente, unos después de otros dentro de los límites marcados en el art. 781 del Código Civil, y tanto el fiduciario, como el fideicomisario son herederos del fideicomitente. No es el fiduciario quien transmite los bienes al fideicomisario, sino el fideicomitente.

Además, el fideicomisario deberá sobrevivir al fideicomitente y recibe el llamamiento a la herencia pese a la premoriencia del fiduciario.

En la liquidación analizada y toda vez que uno de los fiduciarios había premuerto a la persona causante, (fideicomitente) resultaba necesario la aclaración de estos conceptos, que llevaron a precisar que si el fiduciario no hereda por premorir al causante, (ser incapaz o repudiar a la herencia), devendrá heredero directamente el fideicomisario, desde el momento de apertura de la sucesión.

De esta forma, en el caso planteado, al fallecimiento de la persona causante, y habiendo premuerto unos de los fiduciarios, quienes devinieron herederos, pero en el porcentaje correspondiente al fiduciario, fueron los fideicomisarios, sus sobrinos, convirtiéndose el otro fiduciario no en el heredero de la totalidad del caudal relicto, como se le atribuía en la liquidación, sino únicamente del 50% del mismo con carácter fiduciario, transmitiéndose el otro 50% a los fideicomisarios, en este caso sobrinos de la persona causante. Dicho de otro manera, la parte del fideicomiso que le correspondía a la hermana fallecida con anterioridad a la persona causante, no se transmite al otro fiduciario, no acrece la parte del otro fiduciario, puesto que no son los fiduciarios quienes transmiten sino el fideicomitente.

Estas consideraciones pusieron de manifiesto la necesidad de que la Administración autonómica tributaria revisara los porcentajes del hecho imponible considerados en la liquidación de la herencia de la persona causante, sin obviar, además, que el inmueble transmitido pertenecía únicamente en un 50%, con carácter privativo a la persona causante, tal y como se refleja en la autoliquidación presentada, siendo el otro copropietario el matrimonio formado por los fiduciarios.

Otra de las cuestiones relevantes en la presente liquidación fue la interpretación o calificación de la cláusula testamentaria del fideicomiso a los efectos del Impuesto sobre sucesiones.

A la vista de esta cláusula testamentaria la Administración autonómica consideró que en este caso se encontraba ante una sustitución fideicomisaria conforme a la cual el fiduciario superviviente podía disponer de los bienes que formaban parte del caudal hereditario, concluyendo que se trataba de un fideicomiso de residuo por lo que la liquidación del Impuesto sobre sucesiones se realizó por el pleno dominio de los bienes transmitidos.

Sin embargo, la sustitución fideicomisaria es una disposición testamentaria en virtud de la cual el testador impone al heredero o legatario la obligación de conservar la herencia o cosa legada y de transmitirla, a su muerte, a otra u otras personas expresamente designadas por el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 781 del Código Civil.

A este respecto, la Jurisprudencia ha destacado como requisitos esenciales de la sustitución fideicomisaria: 1º) la existencia de una doble o múltiple vocación hereditaria para el goce de unos mismos bienes, consignada de forma expresa e inequívoca en el testamento; 2º) el gravamen impuesto al heredero fiduciario de conservar y entregar los bienes en beneficio del heredero fideicomisario llamado en segundo lugar a la sucesión; y 3º) el establecimiento de un orden sucesivo para la adquisición de la herencia o legado, por el heredero instituido en primer lugar y el sustituto o sustitutos, dándose una continuidad sucesoria en la que el testador es el único causante, de manera que el fideicomisario sucede al fideicomitente y no al fiduciario.

De esta forma la obligación de conservar es una característica natural de la sustitución fideicomisaria que se debe sobrentender si no ha sido dispensada por el fideicomitente permitiendo que el fiduciario disponga de los bienes, lo que definiría al fideicomiso de residuo.

De lo prevenido en los arts. 783 y 785 del Código Civil resulta que los llamamientos a la sustitución fideicomisaria han de ser expuestos, ya sea dándoles este nombre, ya imponiendo al sustituido la obligación terminante de conservar y entregar los bienes a un segundo heredero, si bien en determinados casos podría considerarse que tal exigencia, (la de ser expreso), se halla implícita en el llamamiento sucesivo, en cuanto éste supone necesariamente la obligación de conservar y entregar los bienes fideicomitados.

Como consecuencia de todo expuesto, tanto el error en los porcentajes hereditarios, como el error en la consideración de fideicomiso de residuo de la voluntad testamentaria, se concluyó la procedencia de que, por parte del órgano competente de la Administración tributaria autonómica, se llevara a cabo una revisión y revocación de la liquidación objeto de controversia, de tal forma que practicada nueva liquidación esta se hiciera conforme a lo previsto en el art. 53.3 del Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por RD 1629/1991, de 8 de noviembre. La resolución formulada en este sentido fue rechazada.

2. RECURSOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Como ya se ha indicado, es la potestad tributaria de las entidades locales la que de forma habitual genera el mayor número de quejas comprendidas en el Área de Hacienda. En esta ocasión han sido un total de 124, lo que ha supuesto 193 reclamaciones menos que en el año 2012, si bien esta diferencia sustancial encuentra su justificación en el elevado número de reclamaciones que la implantación de la tasa por tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo provocó en el año 2012 y que ascendieron a un total de 253.

2.1. Impuestos

En este ámbito, 42 han sido las quejas presentadas, (25 más que las registradas en el año anterior), con un claro predominio de las cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, (IVTM), el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO).

2.1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles

Como en años anteriores, se ha observado que los procesos catastrales de actualización generan confusión entre los ciudadanos en cuanto a su repercusión en la liquidación del Impuesto municipal sobre bienes inmuebles. Los afectados suelen atribuir la subida del importe de la liquidación del impuesto exclusivamente a una cuestión de recaudación municipal. En estos casos, como ocurrió en los expedientes **20130347**, **20131406**, **20131464** y **20133268**, se procura aclarar al contribuyente que la base imponible del IBI está constituida por el valor catastral del inmueble, y que éste se ha de determinar y notificar de acuerdo con lo dispuesto en las normas reguladoras del catastro, fijándose objetivamente a partir de ciertos datos del inmueble tales como la localización, las características y antigüedad de la construcción, las circunstancias del mercado, etc., sin que pueda superar el valor de mercado, y correspondiendo su determinación a la denominada gestión catastral que es objeto de competencia estatal (susceptible de ser desarrollada por otras administraciones en virtud de convenios de colaboración).

Asimismo, continúan siendo frecuentes en esta materia las controversias planteadas con motivo de la división de la cuota tributaria del IBI entre los diversos copropietarios de un bien inmueble. En la reclamación **20131108** se ponía de manifiesto, como resulta habitual a este respecto, la falta de respuesta a una petición, formulada en este caso ante el Organismo de Recaudación y Gestión Tributaria de la Diputación de Salamanca, solicitando que se procediera a la división de los recibos del IBI entre los titulares catastrales y cotitulares de dos inmuebles

La información remitida por la Administración provincial confirmaba que no se había contestado al peticionario por lo que, desde un punto de vista formal, se puso de manifiesto el incumplimiento de la obligación de dictar resolución expresa prevista en el art. 42 de la Ley 30/1992, que no sólo representa una conculcación del principio de legalidad, sino que incide de forma negativa en el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva de los administrados consagrado constitucionalmente en el art. 24 CE.

En cuanto al fondo de la cuestión, el art. 35.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al regular la situación de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, y después de establecer el carácter de obligación solidaria de todos ellos frente a la Administración tributaria para el cumplimiento de todas las prestaciones, establece y regula en su párrafo tercero un procedimiento de división de deudas generadas por situación de cotitularidad en el hecho imponible y, a tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

En el presente caso nos encontrábamos ante un supuesto de concurrencia de varios titulares en la realización de un único hecho imponible o presupuesto de una obligación, que además habían facilitado a la Administración provincial todos los datos que exige el reseñado precepto de la Ley General Tributaria por lo que, solicitada en forma la división de la liquidación del IBI, correspondía la resolución estimativa de la misma.

En consideración a lo expuesto se estimó adecuado formular una resolución a la Diputación de Salamanca instándola a que dictara y notificara la correspondiente resolución expresa, estimando lo solicitado en relación con la división de las liquidaciones del IBI correspondientes a los inmuebles indicados, entre los titulares catastrales y cotitulares de los mismos, en cumplimiento de las previsiones legales establecidas en el art. 35.7 de la Ley General Tributaria.

La Diputación de Salamanca, si bien resolvió expresamente la petición que se había formulado por la persona interesada, lo hizo en sentido contrario al propuesto por esta institución, rechazando la división de las liquidaciones del IBI.

Otra de las cuestiones que dieron lugar a un pronunciamiento fue la determinación de la competencia administrativa en los supuestos de no sujeción o exención del IBI. En la reclamación **20120758** se hacía alusión a la improcedencia de la exacción del Impuesto sobre bienes inmuebles, a la Junta Vecinal de Mansilla del Páramo, como titular de una serie de inmuebles de carácter comunal y afectos a servicios públicos. Solicitada información al Ayuntamiento de Urdiales del Páramo, éste indicó que la competencia sobre la declaración de exención del IBI le correspondía a la Diputación de León por delegación.

La Administración provincial, por su parte, hizo constar que el IBI se cobraba de acuerdo con el padrón que elabora el Catastro, siendo éste el único competente para incluir altas, bajas y modificaciones en cada ejercicio; y confirmó que tiene delegadas las

competencias de gestión tributaria del impuesto, por parte del Ayuntamiento de Urdiales del Páramo, entre las que se encuentra la de concesión y denegación de exenciones.

Considerando lo expuesto, la primera cuestión que requería aclaración era la propia petición formulada por la Junta Vecinal de Mansilla del Páramo, toda vez que confundía los conceptos de exención, (art. 61.5 TRLHL), y no sujeción, (art. 62 TRLHL), en relación con el Impuesto sobre bienes inmuebles.

La petición formulada por dicha Junta Vecinal hacía referencia al IBI de cinco inmuebles: tres de ellos bienes de dominio público destinados a uso o servicio público, según constaba en el inventario de bienes de la entidad local menor; y otros dos que constaban como bienes comunales en el referido inventario.

Pues bien, en la exacción del IBI hay que distinguir dos fases procedimentales, con contenido diferente, y con un régimen impugnatorio distinto. Estas fases son: la de gestión catastral y la de gestión tributaria.

La gestión catastral es competencia de la Dirección General del Catastro, y de sus dependencias territoriales; y la gestión tributaria es competencia de los ayuntamientos y comprende la liquidación, recaudación, concesión de exenciones y bonificaciones, determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos cobratorios, devolución de ingresos indebidos, y revisión de actos tributarios.

De esta forma, la solicitud formulada por la Junta Vecinal de Mansilla del Páramo en relación con los inmuebles de dominio público destinados a uso o servicio público era, en todo caso, de declaración de no sujeción al IBI, y el órgano competente para resolver sobre la misma resultaba ser la Dirección General del Catastro, y sus dependencias territoriales.

Cuestión distinta era lo relacionado con los dos bienes que, según el inventario de bienes de la citada Junta Vecinal, tenían el carácter de comunales. Uno de ellos constaba en el inventario de bienes de la Junta Vecinal y también figuraba como inscrito en el correspondiente registro de la propiedad; sin embargo, el segundo inmueble comunal no figuraba inscrito en el registro de la propiedad, únicamente lo estaba en el inventario de bienes de la entidad local con el carácter de bien comunal.

Considerando los datos expuestos, se concluyó que por parte de la Administración provincial no cabía resolver sobre la no sujeción al IBI de los inmuebles de dominio público destinados a uso o servicio público, por ser cuestión perteneciente al ámbito de la gestión catastral y por tanto competencia de la Dirección General del Catastro y de sus delegaciones territoriales.

Sin embargo, sí era competencia de la Diputación de León, por delegación, resolver sobre la petición de exención del IBI de los bienes de carácter comunal formulada por la Junta Vecinal de Mansilla del Páramo en el sentido que estimara adecuado, teniendo en consideración los datos puestos de manifiesto en relación con el inventario de bienes de la Junta Vecinal y, especialmente sobre la inscripción registral de uno de los inmuebles, y en este sentido se formuló resolución que fue aceptada por la Administración provincial.

Por último, en este apartado, haremos referencia al expediente **20121714** en el que se alegaba, como motivo de la improcedencia de la liquidación del IBI correspondiente al ejercicio 2012, la falta de aplicación de la bonificación del 50% que sobre la cuota íntegra se aplica a las viviendas de protección oficial.

El Ayuntamiento de Ólvega (Soria) puso de manifiesto que la bonificación había sido concedida, de oficio por ese Ayuntamiento, a la vivienda, por los años 2009, 2010 y 2011, confirmando, asimismo, que durante ese periodo se produjo un cambio de titularidad del inmueble y que el actual titular de la vivienda abonó el IBI correspondiente al año 2011 con aplicación de la citada bonificación.

La bonificación del 50% en la cuota íntegra del IBI, prevista en el art. 73.2 TRLHL tiene carácter o naturaleza objetiva, se otorga a la vivienda, no a los titulares de las mismas, y se concede durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva.

En este caso, la vivienda sujeta al tributo a la que hacía referencia el presente expediente tenía concedida la bonificación en la cuota del IBI, tal y como reconoció la Administración municipal y, habida cuenta que la calificación definitiva de la vivienda se otorgó con fecha 13 de enero de 2009, la bonificación debía aplicarse durante los periodos impositivos 2010, 2011 y 2012.

Asimismo, y a tenor de la naturaleza objetiva de la bonificación, el último comprador del inmueble, actual titular del mismo, no tendría que solicitarla puesto que cuando adquirió la vivienda ya estaba concedida y, como tercero adquirente de buena fe, no podía verse perjudicado por la forma en que la Administración acordó y gestionó la referida bonificación.

De esta forma, se instó al Ayuntamiento de Ólvega para que procediera a la aplicación, en la liquidación correspondiente al ejercicio 2012, de la bonificación del 50% en la cuota íntegra del IBI, prevista en el art. 72.3 del RDLeg 2/2004, a la vivienda de protección oficial objeto de la controversia. El citado Ayuntamiento no consideró oportuno aceptar nuestra resolución.

2.1.2. Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica

En relación con este tributo local han sido 14 los expedientes tramitados donde se han planteado cuestiones diversas, (error en la potencia fiscal registrada del vehículo, devoluciones de ingresos indebidos) pero, durante este año 2013, ha sido el Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica del Ayuntamiento de Salamanca, el que ha generado un mayor número de reclamaciones, siendo 8 las quejas tramitadas a este respecto, de las cuales 2 se archivaron tras obtenerse una solución favorable a las pretensiones de los reclamantes y las otras 6 (**20131008**, **20131242**, **20131379**, **20131380**, **20131519** y **20131596**) finalizaron con la formulación de las respectivas resoluciones.

A este respecto, motivado por la revisión del fichero comprensivo de los vehículos domiciliados en Salamanca, el Organismo autónomo de gestión y recaudación del Ayuntamiento de Salamanca tras recibir los datos de la Jefatura Provincial de Tráfico y contrastarlos con su censo sustentaba haber detectado un gran número de vehículos que, pese a figurar en el registro administrativo de vehículos como domiciliados en el citado municipio, no tributaban en él, por lo que se procedió a la regularización de esa situación tributaria de los periodos no prescritos.

Estas liquidaciones fueron las que dieron lugar a las reclamaciones atendidas cuyo planteamiento era la improcedencia de las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Salamanca, en concepto de Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, correspondiente a las anualidades comprendidas entre 2009 y 2012 toda vez que por el mismo periodo y concepto los obligados tributarios habían abonado el citado impuesto municipal al Ayuntamiento del domicilio del vehículo que figura en el permiso de circulación y donde el vehículo se encontraba dado de alta en el padrón fiscal correspondiente

El RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales al regular la gestión del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en su art. 97 establece de forma precisa que la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

Examinada la documentación remitida por el Ayuntamiento de Salamanca, en todos y cada uno de los expedientes, se pudo verificar que el domicilio que constaba en el permiso de circulación de los vehículos no estaba en la ciudad de Salamanca.

Asimismo, los informes remitidos ponían de manifiesto que la Dirección General de Tráfico emitió certificados en los que, consultados los antecedentes en el Registro General de

Vehículos de la Jefatura Central de Tráfico, se hacía constar el domicilio de los vehículos que en ningún caso era en la ciudad de Salamanca, y tampoco constaba solicitud alguna de los interesados para la renovación del permiso de circulación por cambio de domicilio a otro municipio.

Por tanto, y en aplicación de lo previsto en el citado art. 97 TRLRHL era a los respectivos ayuntamientos donde se encontraban los domicilios de los vehículos en los permisos de circulación a los que correspondía la gestión, liquidación, inspección y recaudación del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, como así había sido, constando como los obligados tributarios habían pagado en el periodo comprendido entre 2009 y 2012 el referido tributo al ayuntamiento correspondiente. EL único domicilio a considerar es el señalado en el permiso de circulación, en consecuencia, y atendiendo a ese dato, las liquidaciones objeto de controversia no se ajustaban a la legalidad dado que no existe norma alguna que amparara la actuación de esa Corporación por más que el municipio de empadronamiento del sujeto pasivo no se corresponda con el que figura o figuraba en el permiso de circulación del vehículo.

Esa previsión legal bastaba para dejar sin fundamento alguno las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Salamanca, puesto que nada tiene que ver con la gestión, inspección y recaudación del impuesto, el lugar de empadronamiento del interesado y, en consecuencia no puede este elemento ser el factor determinante de la concesión o denegación de dicha exención.

Tampoco afectaba a esta afirmación la circunstancia de que la normativa de tráfico exija al titular de una autorización administrativa para conducir o de circulación de vehículo comunicar a los Registros de la Dirección General de Tráfico su domicilio (art. 59 bis RDLeg 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial).

En este mismo sentido, el propio Regtsa, como organismo autónomo de la Diputación de Salamanca encargado de la gestión tributaria y recaudación de los ayuntamientos de la provincia, denegó a una de las personas afectadas la devolución del importe correspondiente al IVTM (2009-2012) liquidado por el Ayuntamiento de Barbadillo sobre la base de la previsión legal establecida en el citado art. 97 y el establecimiento a favor del Ayuntamiento de Barbadillo de la liquidación y gestión del citado tributo en virtud del domicilio que figura en el permiso de circulación del vehículo.

La consecuencia de la actuación del Ayuntamiento de Salamanca ha sido que los sujetos pasivos titulares de los vehículos afectados se han visto gravados dos veces por el

mismo hecho imponible, liquidándosele el mismo tributo, por los mismos periodos impositivos, en dos municipios distintos, viéndose así duplicada la recaudación del IVTM de sus vehículos.

En consecuencia, esta institución instó al Ayuntamiento de Salamanca para que adoptara las medidas oportunas en orden a iniciar y tramitar los correspondientes procedimientos de revocación de las liquidaciones giradas a este respecto en concepto de Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Las resoluciones fueron aceptadas por el citado Ayuntamiento que, incluso, en reclamaciones posteriores, procedió a la revocación de las liquidaciones en cuanto la situación fue puesta en su conocimiento sin necesidad de formular pronunciamiento alguno.

2.1.3. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Han sido 6 los expedientes tramitados cuyas reclamaciones recaen en su mayoría sobre la valoración que se realiza de los inmuebles transmitidos, cuestiones variadas que, no obstante han sido archivadas al no haberse apreciado o haberse acreditado la existencia de acto objeto de supervisión.

Únicamente reseñaremos en relación con este tributo la resolución formulada en el expediente **20124106** en el que se planteaba la improcedencia de la liquidación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana girada en vía de apremio por el Ayuntamiento de Simancas (Valladolid), a quien se había considerado como sujeto pasivo del citado tributo por una transmisión de un inmueble, que se afirmaba no había tenido lugar.

En el presente caso, de la documentación obrante no se pudo afirmar que se produjera la transmisión de todo o parte del inmueble referido en la queja. El único dato que se pudo verificar y que le constaba a la Administración municipal era una serie de compraventas, pero sin que constara la existencia de transmisión alguna del inmueble con la referencia catastral reseñada posterior a 1985, siendo aquellas transmisiones anteriores las que, en su caso, habrían dado lugar a la liquidación del impuesto, si bien en atención al tiempo transcurrido su exacción en principio habría prescrito.

En consecuencia, y habida cuenta la falta de concurrencia en este caso del hecho imponible constitutivo del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no cabía la liquidación de dicho tributo al no apreciarse la existencia de transmisión alguna del reseñado inmueble posterior al 20 de septiembre de 1985, siendo esto causa suficiente de la nulidad de la liquidación realizada por lo que se instó al Ayuntamiento de Simancas con el objeto de que iniciara y tramitara un procedimiento de revocación de la liquidación girada, planteamiento que el citado Ayuntamiento consideró oportuno aceptar.

2.1.4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

En el expediente **20123554** el objeto de controversia se centraba en una liquidación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, (ICIO), llevada a cabo por el Ayuntamiento de Barruecopardo (Salamanca), concretamente en la valoración realizada para la determinación de la base imponible del tributo.

En el presente caso, el hecho imponible estaba constituido por la construcción de dos naves o cobertizos de carácter agropecuario, ubicados en dos fincas rústicas del término municipal de Barruecopardo. Finalizadas las referidas edificaciones, el Ayuntamiento procedió a la liquidación definitiva del ICIO, para lo cual, los servicios técnicos municipales de la Administración municipal realizaron un informe, sobre la valoración estimativa de las edificaciones ejecutadas, suscrito por un arquitecto. Frente a este informe, el propietario de las parcelas facilitó a la Administración municipal las facturas correspondientes a las obras realizadas, así como una valoración practicada a su instancia, por un ingeniero técnico agrícola.

Por tanto, cuestionada la valoración realizada para la liquidación del tributo local, había que partir de la consideración de que una vez finalizadas las obras, la Administración tiene el deber de realizar una actividad de comprobación para determinar el coste real y efectivo de las mismas y así dictar la correspondiente liquidación tributaria, sirviéndose para ello de los medios y procedimientos previstos al efecto. Esta verificación impone una comprobación *in situ* de las obras, así como una valoración debidamente justificada. Con ello se trata de obtener una valoración de la base imponible por medio del método de determinación directa regulado en el art. 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rechazándose la utilización de métodos objetivos en la liquidación definitiva.

Pues bien, en este caso, la determinación de la base imponible para la liquidación definitiva del ICIO se realizó de conformidad con el informe elaborado por los servicios técnicos municipales, un informe en el que la descripción de las edificaciones no parecía corresponderse con la realidad de las mismas y en el que, además, el técnico informaba sobre la valoración estimativa de las edificaciones ejecutadas; es decir, el informe no realizaba una comprobación directa de las construcciones, no llevaba a cabo una valoración del coste real y efectivo de las edificaciones con métodos directos, sino una valoración estimativa, y para esta estimación recurrió el técnico en su informe a una serie de coeficientes y módulos que establecía el Colegio Oficial de Arquitectos de León, sin que su explicación o motivación conste en el informe y se constate su relación directa con el coste real y efectivo de la construcción realizada.

La estimación objetiva para la determinación de la base imponible en el ICIO supone siempre una renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base, lo que determinaría un coste de las obras distinto al que resultaría de la aplicación de la estimación directa.

Asimismo, la liquidación definitiva por la obra se efectuó aplicando unos módulos que pueden servir para la liquidación provisional pero no para la definitiva que ha de hacerse, como se ha dicho, en función del coste "real y efectivo" de la construcción y previa comprobación administrativa. En cualquier caso, la liquidación administrativa debe estar suficientemente motivada, lo que implica incluir en ella los criterios empleados para la cuantificación del valor real de las obras realizadas.

Considerando todo lo expuesto se concluyó que la liquidación del ICIO girada con motivo de las edificaciones realizadas en el término municipal de Barruecopardo no se había ajustado a la normativa vigente, no habiéndose determinado la base imponible del mismo sobre el valor real y efectivo de las edificaciones realizadas, sin que se identificaran, ni motivaran convenientemente los elementos de cuantificación de la obligación tributaria por lo que se instó al Ayuntamiento de Barruecopardo a la tramitación de la revocación de la liquidación girada, conclusión que no fue aceptada.

También una liquidación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras girada por el Ayuntamiento de Santa María del Páramo (León) estaba en el origen del expediente **20121510**. En este caso se plantaba su presunta prescripción, así como a la improcedencia de la valoración de la construcción realizada por la Administración local.

La estructura de este impuesto resulta peculiar en cuanto que el devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción u obra correspondiente, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia, por lo que es ese momento en el que se entiende nacida la obligación tributaria y a él deben quedar referidas las normas que le resulten de aplicación, y ello sin perjuicio de que, su gestión precise de la formalización de dos tipos de liquidaciones: una inicial y de carácter provisional a cuenta que debe ser instruida al instante del inicio de la obra, y otra liquidación de carácter definitivo a cumplimentar cuando la obra iniciada se halle concluida.

La liquidación provisional a cuenta tiene tal carácter y condición porque a través de ella no es posible conocer en su integridad la totalidad de los elementos constitutivos del tributo que se liquida, dado que se formaliza partiendo del proyecto de ejecución de la obra, que no tiene por qué coincidir en su volumen y cuantía con el resultado de la obra una vez terminada.

En un momento posterior vuelve a producirse la intervención administrativa para constatar si, en efecto, la obra se ejecutó conforme al proyecto originariamente planteado o ha sufrido alteraciones en su desarrollo conclusivo, por lo que, hasta que la obra no se haya ejecutado en su totalidad no es posible girar la liquidación definitiva.

En lo concerniente al expediente de liquidación del ICIO cuestionado se observó que, no estando la obra finalizada, se giró al sujeto pasivo la liquidación del ICIO por la construcción de una vivienda unifamiliar. Posteriormente, esa Administración municipal observa que la obra realmente realizada excede de la que figuraba en el proyecto presentado y que fue considerada para la liquidación provisional del tributo, extremo reconocido por el titular del inmueble. En consecuencia, una vez que la obra había finalizado, se procedió a la liquidación definitiva del impuesto incluyendo las partidas correspondientes a todas las construcciones realizadas.

Precisamente frente a esta liquidación surgen las discrepancias que se plantearon en este expediente y que se centraron en dos alegaciones: la prescripción del derecho de la Administración municipal a liquidar el tributo y la improcedencia de la valoración llevada a cabo.

Respecto a la prescripción del derecho a liquidar el ICIO resulta de aplicación la regla general tributaria que fija en cuatro años el derecho de la Administración a liquidar y el derecho a recaudar las deudas liquidadas o autoliquidadas.

En cuanto a la determinación del momento en que se inicia el cómputo del periodo de prescripción, éste debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas.

Por su parte, el pago de la liquidación provisional no interrumpe la prescripción de la liquidación definitiva, ya que corresponde a un hecho imponible distinto y a una liquidación diferente.

En el expediente supervisado se constató que en el momento en que se procedió a la liquidación definitiva del ICIO no había transcurrido el plazo de cuatro años desde la finalización acreditada de la construcción, por lo que no pudo entenderse prescrito el derecho de la Administración municipal a liquidar el referido tributo.

En cuanto a la valoración y determinación de la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO, la valoración de las obras ejecutadas se realizó por medio de un informe del arquitecto técnico municipal en el que hizo constar que acudió al inmueble objeto de peritación pero no se le permitió el acceso, por lo que realizó una valoración estimativa de la obra presuntamente ejecutada.

Frente a la liquidación realizada como resultado de dicha valoración, el interesado presentó, a su vez, una valoración estimativa de la obra ejecutada y que no se contemplaba en el proyecto, aportando únicamente una factura, correspondiente a una parte de dicha obra.

A tenor de estos datos, el técnico municipal elaboró un nuevo informe de valoración estimativa conforme al cual el Ayuntamiento de Santa María del Páramo liquidó el Impuesto sobre construcciones, instalaciones.

A este respecto, y como ya se ha expuesto en la reseña de la reclamación anterior, finalizada la construcción y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible de la liquidación provisional, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda. Es decir, la comprobación administrativa una vez finalizada la obra es obligatoria para la práctica de la liquidación definitiva, para la determinación de su base imponible, e impone una comprobación *in situ* de las obras, así como una valoración debidamente justificada.

Le estimación objetiva supone siempre una renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base, razón por la que se rechaza la utilización de los métodos objetivos de determinación de bases imponibles en el ICIO, habida cuenta su abstracción y generalidad que determina su inaptitud para cuantificar el coste real y efectivo.

Ahora bien, como excepción, resulta de aplicación el método de estimación indirecta cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de, entre otras causas, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, como ocurrió en el presente caso en el que no se pudo comprobar de forma directa el valor de la obra realmente ejecutada.

En cualquier caso, la liquidación administrativa debe estar suficientemente motivada, lo que implica incluir en ella los criterios empleados para la cuantificación del valor real de las obras realizadas y en el caso analizado, los informes técnicos elaborados por la Administración municipal ponían de manifiesto que no se había podido hacer una comprobación directa de las construcciones realizadas, que tampoco el sujeto pasivo proporcionó datos relativos a la realidad concreta de la construcción, ni facilitó la entrada en el inmueble, por lo que el Ayuntamiento de Santa María del Páramo realizó lo que denominó una valoración estimativa.

Sin embargo, no se pudo concretar el método utilizado para la misma ante la ausencia absoluta en los informes técnicos de referencia alguna al origen y motivación de los valores,

índices o módulos utilizados, por lo que parecía tratarse de una valoración por estimación objetiva que, tal y como se ha expuesto, no tiene cabida como medio de valoración de la base imponible del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Considerando todo lo expuesto se concluyó que procedía la tramitación de un procedimiento de revocación de la liquidación del ICIO girada por disconformidad con el ordenamiento jurídico, al no haberse determinado la base imponible del mismo sobre el valor real y efectivo de las edificaciones realizadas, sin que se hayan identificado ni motivado convenientemente los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. El Ayuntamiento de Santa María del Páramo no estimo adecuado aceptar la resolución así formulada.

2.2. Tasas

Durante el año 2013, en el ámbito de la potestad tributaria de los entes locales, el mayor número de quejas se ha registrado en materia de tasas municipales, siendo un total de 72 los expedientes registrados.

Como viene siendo habitual el predominio de las controversias tienen su origen en la tasa girada por la prestación del servicio de suministro de agua, que han supuesto, aproximadamente, un 33% de las reclamaciones relacionadas con las tasas locales, distribuyéndose el resto de las quejas entre las tasas por tratamiento y depuración de aguas residuales, por entrada de vehículos a través de las aceras, cementerios, tránsito de ganado, saneamiento, y tratamiento de residuos.

Precisar que aunque la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos dio lugar a la tramitación de 8 expedientes, salvo 3 que se encontraban en tramitación, pendientes de la recepción del informe de la Administración, cuando se cerró este Informe anual, el resto no dieron lugar a pronunciamiento supervisor alguno, bien por haberse alcanzado una solución durante su tramitación, (**20131899**), bien por no haberse apreciado irregularidad alguna susceptible de ser fiscalizada, como ha ocurrido con las denegaciones de las solicitudes de baja del servicio, (**20131335** y **20131456**), o con una alegada falta de prestación efectiva del servicio, (**20130971**). No obstante, en el presente Informe se reseñará la resolución formulada durante este año 2013 correspondiente a un expediente iniciado en el 2011.

2.2.1. Tasa por la prestación del servicio de suministro de agua potable

El expediente **20131460** planteaba la prescripción de las liquidaciones giradas en el año 2011, por el Ayuntamiento de Riofrío de Aliste (Zamora), en concepto de tasa de abastecimiento de agua potable correspondiente a los periodos 2005, 2006 y 2007.

El citado Ayuntamiento refirió en sus informes que, con fecha 14 de septiembre de 2012, aprobó el acuerdo de delegación de facultades en materia de gestión y recaudación a la Diputación de Zamora y, que el padrón de la tasa de agua de los periodos comprendidos entre 2005 y 2007 había sido remitido al servicio de recaudación de la Diputación de Zamora para su cobro, con fecha 16 de noviembre de 2010, llevándose a efecto el cobro de las liquidaciones en el año 2011.

A la vista de la información remitida se indicó a la Administración que su derecho para determinar y liquidar la deuda que, en concepto de tasa por la prestación del suministro de agua, debían los vecinos del municipio habría prescrito para aquellos periodos que superasen los cuatro años establecidos legalmente como plazo de prescripción, cuyo cómputo comenzó en el momento del devengo por tratarse de un tributo de cobro periódico (de una figura tributaria que no se gestiona mediante la obligación de declaración o autoliquidación).

En consecuencia, se formuló una resolución con el objeto de que por parte del Ayuntamiento de Riofrío de Aliste se procediera a la revocación de las liquidaciones, practicas y giradas a los vecinos del municipio incluidos en el padrón del servicio de abastecimiento de agua, correspondientes a los periodos prescritos. El citado Ayuntamiento no se había pronunciado sobre la resolución en la fecha de cierre de este Informe.

La misma fundamentación jurídica sustentó la resolución formulada en la queja **20121777**, al Ayuntamiento de Fresno de la Vega (León), en la que se le instaba a la revocación de la liquidación practica y girada, con apreciación de oficio de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria generada en un plazo superior a cuatro años.

En este caso, si bien se había practicado una nueva liquidación al sujeto pasivo, como resultado de una resolución anterior de esta procuraduría, de fecha 3 de abril de 2012, realizándose el prorrateo indicado, no se tuvo en cuenta la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, incluyéndose en el cálculo liquidaciones prescritas, cuando el instituto de la prescripción exige que de esa cantidad se determinen y descuenten los consumos que den lugar a una deuda tributaria prescrita..

La resolución fue rechazada por el Ayuntamiento de Fresno de la Vega.

En otro orden de cosas, la aprobación, por parte de la Junta Vecinal de San Martín del Valle (Palencia) de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por la prestación del servicio de suministro domiciliario de agua potable, y la alegada falta de competencia de dicha Junta Vecinal en materia de abastecimiento de agua dio lugar a la queja **20131518**.

Admitida la queja a trámite, nos dirigimos tanto al Ayuntamiento de Villarrabé, como a la Junta Vecinal de San Martín del Valle, solicitando información en relación con las cuestiones que se nos habían planteado.

Por una parte, el citado Ayuntamiento puso de manifiesto que el servicio de abastecimiento de agua se venía prestando por las juntas vecinales de su municipio con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Régimen Local de Castilla y León, si bien en la fecha del informe remitido aún no se habían suscrito los oportunos acuerdos con la Junta Vecinal de San Martín del Valle en relación con la prestación de dicho servicio.

Por su parte, la Junta Vecinal de San Martín del Valle remitió copia del acta del Pleno de aprobación provisional de la Ordenanza, certificado del resultado de la exposición pública, y copia de las publicaciones en el Boletín Oficial de la Provincia de Palencia, de los acuerdos provisional y definitivo, de la Ordenanza fiscal objeto de controversia.

La información remitida por las administraciones locales implicadas revelaba que, si bien la Junta Vecinal había venido ostentando la competencia en materia de abastecimiento de agua con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Régimen Local de Castilla y León, no existía acuerdo de delegación expresa del citado servicio de abastecimiento, ni tampoco convenio que lo articulara.

La prestación del servicio de abastecimiento de agua conforme a la legislación vigente es competencia municipal sin que el abastecimiento domiciliario de agua potable se encuentre entre las competencias propias que la Ley de Régimen Local de Castilla y León atribuye a las entidades locales menores. No obstante, la citada Ley sí prevé que dichas entidades puedan prestar los servicios que les delegue expresamente el ayuntamiento.

Ahora bien, dicha delegación requerirá para su efectividad la aceptación de la entidad local menor, debiendo especificarse en el acuerdo de delegación las formas de control que se reserve el ayuntamiento delegante y los medios que se pongan a su disposición.

Esta posibilidad de delegación tiene un límite material, (en tanto que no serán delegables, en ningún caso, las competencias municipales relativas a ordenación, gestión y disciplina urbanística), y límites formales, como la necesidad de acuerdo expreso de delegación, la necesidad de aceptación igualmente expresa y su plasmación en un acuerdo escrito con un contenido predeterminado.

En el presente expediente pese a ser la Junta Vecinal de San Martín del Valle quien prestaba el servicio de abastecimiento de agua, no se cumplía ninguno de los requisitos

formales expuestos: no existía acuerdo de delegación expresa, ni convenio o acuerdo que lo articulara.

Sin embargo, la disposición transitoria segunda de la Ley 1/1998 estableció un régimen transitorio de tal forma que los servicios de competencia municipal que se vengán realizando o prestando por entidades locales menores se considerarán delegadas en éstas, salvo que la junta o asamblea vecinal acuerde, en el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley, que su gestión o ejercicio se realice por el municipio del que dependan.

De no adoptarse el acuerdo mencionado, los ayuntamientos afectados deberán suscribir un convenio con las entidades locales menores.

De esta forma, si la Junta Vecinal de San Martín del Valle venía ejerciendo las competencias en materia de abastecimiento de agua y no había acordado la devolución de la competencia, debía establecerse un convenio que regulara las relaciones interadministrativas que de esa gestión delegada se derivan, pero no podía ignorarse que la delegación existe.

Por otra parte, considerando delegada en la Junta Vecinal de San Martín del Valle la competencia en materia de abastecimiento de agua potable, y entendiéndose por tanto que la entidad local ostentaba la potestad tributaria derivada que le habilitaba para la reglamentación gestión y exacción de la oportuna tasa por la prestación del servicio, en este ámbito procedió a la aprobación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por el suministro domiciliario de agua potable, si bien no se pudo constatar que lo hiciera previa elaboración del preceptivo informe técnico-económico que, pese a haber sido solicitado, no fue remitido a esta institución.

El informe técnico-económico previo al establecimiento de una tasa no puede calificarse como mero requisito formal y cumple una doble finalidad: justificar la necesidad de la imposición de la tasa, (o su modificación), y sirve de garantía para justificar que la tasa establecida no supera el coste efectivo del servicio o actividad.

En el este caso, como hemos dicho, la Junta Vecinal no remitió el informe técnico-económico, ni se apreció referencia alguna al mismo en el resto de la documentación facilitada, por lo tanto no fue posible verificar la justificación de la necesidad de las tarifas, ni del importe de las mismas, ni los datos que permitieron determinar si los costes del servicio de abastecimiento de agua estaban cubiertos con las tarifas establecidas, o si las mismas suponían un ingreso que sobrepasase dichos costes, lo cual a su vez impidió buscar la referencia del binomio coste-rendimiento del servicio a que obedece el establecimiento de la tasa.

Habida cuenta que la falta de dicho informe determina la omisión de un aspecto esencial del procedimiento, cuál es el trámite del informe económico, esto conllevaba la nulidad absoluta de la ordenanza fiscal examinada.

En consecuencia con lo expuesto se formularon dos resoluciones: una dirigida al Ayuntamiento de Villarrabé en orden a que elaborara y adoptara el convenio de delegación de la competencia en materia de abastecimiento de agua potable a favor de la Junta Vecinal de San Martín del Valle; y otra instando a la Junta Vecinal de San Martín del Valle para que procediera a declarar la nulidad de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por el suministro de agua domiciliaria.

En la fecha de cierre de este Informe ninguna de las dos administraciones se había pronunciado sobre el contenido de su respectiva resolución.

En materia de tasas por la prestación del servicio de abastecimiento de agua potable, durante el ejercicio 2013, se han reiterado las reclamaciones relativas a consumos elevados o excesivos que los afectados no atribuyen a consumos reales, sino a causas ajenas a ellos o imputables a la Administración.

Con carácter general, estas cuestiones no han dado lugar a pronunciamiento supervisor alguno toda vez que, si bien los afectados atribuyen los consumos elevados a averías o roturas de la red de suministro, o de los contadores, no suelen aportar elementos de juicio o pruebas a favor de sus tesis, sin que se pueda determinar la causa del consumo excesivo que sí consta registrado. Este ha sido el caso de las reclamaciones **20130348** y **20132044**.

Sin embargo, aunque relacionada con esta problemática, distinto fue el resultado de la reclamación planteada en la queja **20123808**, motivada por una liquidación excesiva en concepto de tasa de agua potable. El propio informe técnico remitido por la Administración municipal reconoció que el contador había reventado por el hielo, por lo que hubo de ser sustituido por uno nuevo contador y precisaba que la fuga de agua motivada por esta avería había pasado por el contador.

Por su parte, la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prestación del servicio de suministro de agua a domicilio prescribía que los contadores colocados fuera de la propiedad privada, en las aceras y no en las fachadas o interiores de inmuebles, eran de propiedad municipal, encargándose el Ayuntamiento del mantenimiento y conservación de los mismos.

Pues bien, en el presente caso el contador que registraba el consumo domiciliario de la vivienda afectada se encontraba ubicado en la vía pública, en la acera, por lo que de

conformidad con la regulación expuesta el contador era propiedad municipal, siendo responsabilidad del Ayuntamiento su mantenimiento y conservación.

Considerando la regulación expuesta, así como el contenido del informe técnico remitido por el Ayuntamiento de Villacastín (Segovia) no cabía atribuir responsabilidad alguna, al usuario o titular de la vivienda, de lo ocurrido al contador instalado en la acera para el control y cuantificación del suministro de agua, por lo que la liquidación efectuada al sujeto pasivo por ese concepto no resultaba procedente ya que no se correspondía con un consumo real del usuario. La lectura utilizada para la liquidación de la tasa tenía su origen en la fuga de agua provocada por la rotura que ocasionó el hielo, y sobre la que el usuario, como así se regula en este caso, no tenía responsabilidad alguna, por lo que se instó la revocación de la liquidación.

Asimismo y a tenor de la normativa expuesta, se indicó que resultaría adecuado que, por parte de esa Administración municipal se adoptaran las medidas necesarias con el objeto de verificar el mantenimiento y conservación de los contadores instalados en las calles, así como su óptima instalación al objeto de evitar futuras roturas debidas a las situaciones meteorológicas de la zona.

El Ayuntamiento de Villacastín, en la fecha de cierre de este Informe, no había puesto de manifiesto su postura ante nuestra resolución.

También las continuas roturas que se producían en la tubería de una vivienda ubicada en Villamayor (Salamanca) concretamente en el tramo comprendido entre el contador y la vivienda, y presuntamente atribuibles a deficiencias en la prestación del servicio de suministro de agua, estaban en el origen del expediente **20131526**.

Esta situación además de ocasionar una serie de daños materiales en la red interna del suministro de agua, parecían haber provocado fugas de agua que fueron computadas por el contador de la vivienda de forma que las liquidaciones de la tasa sufrieron un notable incremento que no podía atribuirse a consumos reales.

Estos hechos y sus correspondientes reclamaciones fueron dirigidas al Ayuntamiento de Villamayor que en su informe confirmó no haber resuelto expresamente sobre las mismas.

La Administración municipal manifestó su oposición a dichas reclamaciones por considerar que los daños y perjuicios alegados sólo eran atribuibles a la calidad y el montaje de las instalaciones y tuberías del solicitante dentro de su propiedad, sin embargo no realizó pronunciamiento expreso alguno al respecto, notificado al reclamante, y no tramitó procedimiento de responsabilidad patrimonial alguno, ni se llevaron a cabo las actuaciones de

instrucción precisas para acreditar los hechos determinantes que pudieran dar lugar o no al reconocimiento de la responsabilidad.

A tenor de lo previsto por el RD 429/1993, de 26 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento de la Administración sobre Responsabilidad Patrimonial, y del contenido de los informes remitidos, se concluyó que el Ayuntamiento de Villamayor al no resolver la reclamación presentada, incumplió la obligación de resolver que incumbe a toda Administración pública conforme prevé el art. 42 de la Ley 30/1992, por lo que de acuerdo con el principio de eficacia administrativa que debe inspirar toda actuación de la Administración se instó al citado Ayuntamiento para que dictara y notificara la resolución expresa que correspondiera respecto a la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta.

La resolución formulada fue aceptada por el Ayuntamiento de Villamayor.

Por último, en la queja **20120441** los excesos en las liquidaciones trimestrales de la tasa en concepto de consumo de agua potable se debieron a errores aritméticos y de transcripción del boletín de lectura, aceptando el Ayuntamiento de Valencia de Don Juan (León) la resolución formulada indicando la procedencia de verificar las liquidaciones realizadas al objeto de comprobar su correspondencia con los consumos realizados en el periodo controvertido.

2.2.2. Tasa por la prestación del servicio de saneamiento y depuración de aguas residuales

Como ya se indicó en el anterior Informe anual, en el 2012, 253 ciudadanos se dirigieron a esta institución planteando su oposición a la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo, a los que cabe añadir las dos reclamaciones registradas durante el 2013.

En sus reclamaciones los afectados ponían de manifiesto la improcedencia de la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo, que supuso la inclusión, como hecho imponible, del servicio de tratamiento de aguas y residuos procedentes de fosas sépticas y/o pequeñas depuradoras de viviendas aisladas, y el establecimiento de la correspondiente tasa por la prestación de dicho servicio consistente en una cuota tributaria fija trimestral.

En relación con la depuración de los lodos procedentes de los pozos negros, y conforme al Reglamento del servicio mancomunado para el tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo, aprobado por la Mancomunidad, la Estación Depuradora de Aguas Residuales (EDAR) de Villadepalos podía prestar el servicio de tratamiento de los lodos de pozos

negros, fosas sépticas o instalaciones similares, de procedencia exclusivamente doméstica, si bien para que dicho servicio se prestara se exigía el cumplimiento de dos requisitos:

- Que los pozos negros y/o fosas sépticas de carácter doméstico se encontraran inscritos en el denominado Registro de pozos negros.

- Y que los vehículos que realizaran la recogida y transporte de los lodos procedentes de dichas instalaciones domésticas pertenecieran a empresas, (autorizadas por la Junta de Castilla y León como gestores de residuos), inscritas en el denominado Registro de empresas autorizadas, de tal forma que ningún vehículo que no estuviera identificado y registrado sería autorizado para verter lodos en la EDAR.

En cuanto al Registro de pozos, el documento que se nos remitió era un simple listado de titulares de pozos negros o fosas sépticas que, en el caso de que, como parecía, hubiera sido elaborado de oficio tomando como referencia otro padrón o registro administrativo, resultaba adecuado verificarlo y depurarlo. Además, este Registro no se ajustaba a las exigencias del Reglamento toda vez que no recogía dato alguno sobre los pozos, de los exigidos reglamentariamente, como su ubicación, capacidad, limpiezas anuales previstas y origen de los lodos, datos todos ellos esenciales en orden a la prestación del servicio.

Por su parte, el Registro de empresas autorizadas para la recogida y transporte de lodos, no existía. Tal y como se nos indicó por parte de la Mancomunidad de municipios para el tratamiento de las aguas residuales del Bajo Bierzo, este registro no pudo ser remitido porque no se había dado de alta ninguna empresa. La consecuencia directa de este hecho es que no existía vehículo alguno autorizado para depositar los lodos procedentes de los pozos negros en la EDAR de tal forma que el servicio resultaba de imposible cumplimiento.

El informe remitido por la citada Mancomunidad justificaba la inexistencia del Registro estableciendo una relación directa entre esta circunstancia y la falta de voluntad por parte de los usuarios de trasladar y depositar los lodos en la EDAR. Sin embargo, considerando la regulación expuesta, no podía apreciarse tal vinculación, el Reglamento del servicio obligaba a la Mancomunidad a la creación de dos registros, como requisitos esenciales para llevar a cabo la recogida y tratamiento de los lodos procedentes de los pozos negros de tal forma que, si el pozo negro o el vehículo de recogida y transporte no se encontraban debidamente inscritos en los registros, el residuo no podía ser depositado y tratado y, si bien era el titular del pozo negro quien tenía la obligación de llevar a cabo su inscripción en el Registro, no ocurría lo mismo con las empresas autorizadas para la recogida y transporte que, además de acreditar que estaban autorizadas por la Administración autonómica para esta tarea, debían inscribirse, identificando individualmente sus vehículos, en el citado Registro de empresas ya que, en caso contrario, el

vehículo no podía depositar los residuos en la EDAR, quedando esta condición y circunstancia al margen de la voluntad de los usuarios.

En el presente expediente no se cuestionaba que la estación depuradora de aguas residuales llevara a cabo el servicio de tratamiento, pero lo manifestado nos llevó a concluir que este servicio no se prestaba de forma efectiva para los usuarios de fosas sépticas y /o pozos negros que no se veían afectados o beneficiados por el servicio de tratamiento y depuración de aguas residuales que, puesto en marcha por esa Mancomunidad, era de imposible cumplimiento por la actuación de la propia entidad local, lo que conllevaba la improcedencia de la liquidación de la correspondiente tasa.

Las entidades locales pueden establecer tasas por la prestación de servicios públicos de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos y, en particular, pueden establecerlas por los servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales.

En este caso, la EDAR de Villadepalos estaba llevando a cabo el tratamiento de las aguas residuales vertidas en el alcantarillado y podía llevar a cabo el servicio de tratamiento de las aguas y residuos procedentes de fosas sépticas y/o pequeñas depuradoras, pero lo cierto es que estos no podían ser depositados en atención a la carencia del Registro de empresas autorizadas que fue impuesto por el Reglamento del servicio sin que la Mancomunidad pudiera desentenderse del mismo en atención a su repercusión directa sobre el servicio.

Así mismo, la tasa tiene su necesario presupuesto en el hecho de que se haya producido o deba producirse la prestación de un servicio público que concierna personalmente al sujeto pasivo, diferenciándose así del impuesto, que pretende simplemente dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función de la capacidad económica. La efectiva prestación del servicio es presupuesto imprescindible para que pueda exigirse tasa por tal concepto, por cuanto el hecho imponible en el mismo viene constituido por la efectiva prestación de un servicio que beneficie o afecte de modo particular al sujeto pasivo, sin que la mera existencia del servicio municipal sea suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación.

Lo cierto es, que para que pueda devengarse la tasa se hace preciso que se produzca el hecho imponible previsto en la ordenanza, en relación con lo establecido por la Ley General Tributaria y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que exigen no que la infraestructura del servicio esté creada sino que el servicio se preste, afectando o beneficiando de modo particular al sujeto pasivo.

Para la obligación del pago de la tasa no basta con la existencia de un servicio municipal sino que es preciso que sea efectivamente utilizado por el llamado a su pago y frente a esto no puede prevalecer disposición en contra de ordenanza alguna.

Otra de las cuestiones analizadas como parte de la controversia suscitada por la implantación de esta tasa fue la memoria económico-financiera elaborada con carácter previo a la aprobación de la modificación de la Ordenanza fiscal.

El establecimiento o modificación de la ordenanza fiscal reguladora de una tasa exige la elaboración de un informe técnico-económico o memoria económico-financiera que, en esencia, cumple una doble finalidad: justificar la necesidad de la imposición de la tasa, (o su modificación), y sirve de garantía para justificar que la tasa establecida no supera el coste efectivo del servicio o actividad y justificar así el cumplimiento del principio de equivalencia.

La memoria económico-financiera no puede calificarse como mero requisito formal que debe preceder, en este caso, a la modificación de una ordenanza fiscal y que resulta perfectamente subsanable. Por el contrario, tal informe que coadyuva directamente a la determinación de la deuda tributaria está sometido al principio de reserva legal, y, por tanto, si falta en la ordenanza, ha de convenirse que la misma carece de un elemento esencial determinante de su validez y no responde a los criterios legalmente establecidos para la cuantificación de la tasa.

En el presente expediente correspondía examinar la justificación de la nueva tasa establecida, por medio del análisis de la memoria económica financiera elaborada. A este respecto, la Mancomunidad remitió un informe y estudio económico-financiero sobre el coste del servicio de tratamiento y depuración de aguas residuales y el rendimiento de la tasa por la prestación de dicho servicio, a los efectos de revisión de tarifas, junto con un cuadro económico relativo a la evolución económica de la concesión que figuraba como anexo al informe.

Este informe tenía su origen en una petición de revisión de las tarifas que la empresa concesionaria del servicio, en virtud de lo previsto en el pliego de condiciones de la actual concesión, solicitó a la Mancomunidad municipal para el tratamiento de las aguas residuales del Bajo Bierzo, y concluyó que la concesión no estaba en desequilibrio previsible, así como que resultaba adecuada una subida tarifaria del 3% para el ejercicio 2012.

El informe defendía la inexistencia de desequilibrio de la concesión, entre otros argumentos, por la facturación que iba a suponer la inclusión de los usuarios de las fosas sépticas y/o pequeñas depuradoras a partir del 2012, dato que figuraba en el cuadro económico aportado, pero cuyo origen, motivación y justificación no constaba. No se pudo comprobar la

motivación de esa cuota, el número usuarios, ni el incremento o variación específica que suponía añadir el tratamiento de estos lodos o residuos en los costes del servicio, de forma que se justificara el importe de la cuota tributaria fija establecida.

En todo caso, la información y documentación facilitada no permitió constatar la justificación o motivación de la tarifa concreta aplicada, ni que la misma se ajustara y no superara el coste del servicio. No se apreció dato concreto e individualizado alguno que justificara la necesidad de la implantación de la tasa por tratamiento de aguas y residuos procedentes de fosas sépticas, ni que la tarifa o cuota prevista para ese servicio no superara el coste del servicio, toda vez que no se pudo constatar en el informe económico el cálculo individualizado sobre el coste que supone la inclusión del tratamiento de estos residuos, ni su correspondencia respecto al número de usuarios y el cálculo de la tarifa repercutible; en la previsión de costes no aparecía precisado este nuevo servicio, su individualización y distribución, sin que tampoco se pudiera comprobar que el informe económico, en este aspecto, tuviera su traslado efectivo en la Ordenanza fiscal modificada.

Por tanto, no constando en el presente expediente memoria económico-financiera o informe técnico-económico del que resultara y se justificara que, efectivamente, el importe establecido para la tarifa impuesta se ajustaba y no superaba el coste del servicio en abstracto, la modificación de la Ordenanza fiscal examinada, concretamente de la tarifa correspondiente al servicio de tratamiento de aguas y residuos procedentes de pozos sépticos y/o pequeñas depuradora de viviendas aisladas resultó nula.

En consideración a lo expuesto se consideró necesario formular una resolución, que fue aceptada, instando a la Mancomunidad municipal para el tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo a que arbitrara los mecanismos jurídicos oportunos para proceder a declarar la nulidad del art. 5.1 c) de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por tratamiento y depuración de aguas residuales del Bajo Bierzo, correspondiente a la cuota tributaria impuesta a los usuarios domésticos con fosas sépticas y/o pequeñas depuradoras.

2.2.3. Tasa por entrada de vehículos a través de las aceras

La cuestión objeto de controversia en la reclamación **20130414** se centraba en la improcedencia de las liquidaciones giradas, en concepto de tasa por entrada de vehículos a través de las aceras, a un paso existente en una calle de la ciudad de Salamanca que correspondía al garaje privado de una comunidad de vecinos, con una capacidad para unos 19 vehículos, toda vez que la tasa liquidada a la comunidad por el reseñado paso se realizaba con aplicación de la tarifa establecida para los pasos a garajes públicos y colectivos, (concretamente

a los pasos para establecimientos de guardia y custodia de vehículos de más de dos ruedas, se preste o no, además de este servicio, el de lavado y engrase), cuando el garaje de la comunidad de vecinos al que daba acceso el paso tenía carácter privado, era de uso particular, circunstancia que no había sido cuestionada por la Administración municipal.

El garaje no era un establecimiento en el que se llevara a cabo una actividad o se prestara servicio alguno a los propietarios o usuarios, que se limitaban a estacionar sus vehículos en la parcela correspondiente como propietarios del inmueble o, en su caso, arrendatarios del mismo y no podía asimilarse a un establecimiento en el que se prestaba un servicio de guarda y custodia de los vehículos, que implicaba una vigilancia y custodia de los mismos, y que podía tener un carácter público o privado, por lo que no cabía la aplicación de la tarifa prevista para el tipo de establecimiento descrito, no siendo ajustadas a derecho las liquidaciones realizadas por este concepto.

De hecho, a partir del año 2012 la cuestión fue subsanada con la incorporación en la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa, de una nueva tarifa prevista para garaje colectivo de uso particular, manteniéndose en los mismos términos la tarifa para establecimientos en los que se prestaba el servicio de guarda y custodia (y en su caso de lavado y engrase) .

Careciendo el supuesto examinado de tarifa correspondiente en la Ordenanza fiscal vigente durante los años 2007 a 2011, las liquidaciones giradas por tal concepto al paso de vehículos afectado resultaban nulas de pleno derecho por lo que se indicó al Ayuntamiento de Salamanca la necesidad de que procediera a la revocación de dichas liquidaciones.

El Ayuntamiento de Salamanca puso de manifiesto la aceptación de la resolución.

En el expediente **20120638**, se planteó la liquidación duplicada de la tasa por entrada de vehículos a través de las aceras sobre un único inmueble y acceso, de tal forma que las liquidaciones giradas en dicho concepto resultaban improcedentes.

El informe remitido por la Administración confirmaba que el inmueble originario, que en el padrón de la tasa por entrada de vehículos figuraba con dos licencias o autorizaciones, fue segregado en dos fincas, de dos titulares distintos, de tal forma que cada uno de los inmuebles disponía de su propio paso de vehículos.

A pesar de esa circunstancia, la Administración local continuaba girando a uno de los sujetos pasivos, el titular que mantenía la dirección originaria, las dos tasas por los dos pasos de vehículos, cuando únicamente disponía de una licencia, de una entrada de vehículos, correspondiendo la otra al inmueble segregado y identificado con otra dirección, extremo corroborado por el hecho de que para el ejercicio 2012 esta situación se corrigió.

Las liquidaciones duplicadas fueron objeto de reclamación por el titular afectado que no obtuvo resolución alguna al respecto por lo que, desde el punto de vista formal, el Ayuntamiento de Lantadilla, (Palencia), no cumplió con la obligación de resolver que incumbe a toda Administración pública conforme prevé el art. 42 de la Ley 30/1992, al no haberse pronunciado expresa y formalmente sobre la petición formulada.

En consecuencia, se formuló una resolución al Ayuntamiento de Lantadilla al objeto de que procediera a la resolución de la reclamación formulada acordando la revocación de las liquidaciones duplicadas que se habían girado en concepto de tasa por entrada de vehículos.

El expediente fue archivado transcurridos más de nueve meses sin que el Ayuntamiento de Lantadilla manifestara su postura respecto a la resolución formulada. Asimismo, fue incorporado en el Registro de Administraciones y Entidades no colaboradoras.

2.2.4. Tasa por tránsito de ganado

La falta de aplicación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por tránsito de ganado en el municipio de Amavida (Ávila) motivó la tramitación del expediente **20131791**. Según se refería, la citada tasa, vigente desde 1999, dejó de recaudarse desde el año 2007, sin que, desde entonces, se hubieran elaborado los correspondientes padrones fiscales, ni girado las pertinentes liquidaciones, todo ello sin que la citada Ordenanza hubiera dejado de estar vigente.

En virtud de la autonomía municipal y de las potestades reglamentaria, de autoorganización, tributaria y financiera, el Ayuntamiento de Amavida, tal y como se constató por medio del informe remitido, aprobó la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por tránsito de ganado, vigente desde el año 2009 que, sin embargo, dejó de aplicar a partir del año 2007 sin derogación expresa de la misma.

Esta Ordenanza, conforme establece el art. 19.1 TRLHL, debía regir durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la norma. En consecuencia la pérdida de vigencia se produciría, bien por el transcurso del plazo por ella fijado, (si se trata de una ordenanza temporal o transitoria), bien por derogación expresa, cuando el plazo en principio es indefinido o cuando nada se haya previsto al respecto.

La derogación debía ser expresa, siguiendo los mismos trámites que para su aprobación, sin que cupiera, en caso alguno, una derogación por desuso, por falta de aplicación, por cuanto ello supondría una contravención de la seguridad jurídica y de la interdicción de la arbitrariedad (art. 9 CE).

Asimismo, la derogación de las ordenanzas también puede producirse cuando una norma con rango de ley suprima el tributo de que se trate, o establezca normas diferentes a las contenidas en la ordenanza en cuestión.

En consecuencia, la Ordenanza fiscal que regula la tasa por tránsito de ganado del municipio a Amavida debía ser aplicada, en tanto en cuanto se encontrase vigente, toda vez que no se había llevado a cabo su derogación expresa, tal y como confirmaba el informe remitido por la Administración municipal, debiéndose liquidar las tasas debidas considerando, eso sí, la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar y girar la citada deuda, por lo que el Ayuntamiento de Amavida debía determinar y liquidar las deudas que, en concepto de tasa por tránsito de ganado, debían los sujetos pasivos de la misma, con la salvedad de aquellos periodos que superen los cuatro años establecidos legalmente como plazo de prescripción. Con este contenido se formuló la correspondiente resolución sobre la que, en la fecha de cierre de este Informe, no se había pronunciado el citado Ayuntamiento.

2.2.5. Tasa de cementerio municipal

En el expediente **20122913** se ponía de manifiesto que, en el municipio de Cantimpalos (Segovia), la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por cementerio supuso el establecimiento de diferentes tarifas dependiendo del empadronamiento o no de los usuarios, y de su pertenencia o no, a la Asociación de Cofrades de Cantimpalos. La cuestión de fondo era la conformidad o no a Derecho de las tarifas determinantes de la cuota tributaria establecidas por dicha Ordenanza fiscal.

Las nuevas tarifas suponían el establecimiento de una serie de diferencias en el sistema tarifario de la tasa, en la cuota tributaria, entre: empadronados miembros de la asociación de cofrades, empadronados no miembros; no empadronados; o empadronados con menos de dos años de antigüedad miembros de la asociación; y no empadronados, o empadronados con menos de dos años de antigüedad.

A este respecto, el art. 150 del Decreto de 17 de junio 1955 que aprobó el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, establece la igualdad tarifaria de cada servicio público municipal para todos los que reciben las mismas prestaciones, si bien prevé en su apartado segundo que, no obstante, podrán establecerse tarifas reducidas en beneficio de sectores personales económicamente débiles. En consecuencia, la diferencia de trato que provocaba la modificación de la tarifa realizada en función del empadronamiento y pertenencia a una cofradía, no era un criterio jurídicamente asumible, ni conforme a derecho, sino una

diferencia artificiosa e injustificada, por no venir fundada en un criterio objetivo y razonable de acuerdo con juicios de valor generalmente aceptados.

Considerando el principio de igualdad tarifaria de cada servicio público municipal para todos los que reciben las mismas prestaciones, modulado por el principio de capacidad económica, en su caso, y sometido, en el ámbito de los beneficios fiscales, bonificaciones y exenciones, a lo expresamente previsto en las normas con rango de ley, no cabía sino concluir que en el presente caso la aprobación de la modificación de la cuota tributaria por parte del Ayuntamiento de Cantimpalos no se ajustaba a las previsiones legales, lesionando el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, el de igualdad ante la Ley, previsto en el art. 14 CE, no siendo el empadronamiento en el municipio, por si solo, y menos aún la pertenencia o no a una asociación, una circunstancia con relevancia jurídica suficiente para establecer normativamente un trato diferenciador, lo que conllevaba la nulidad absoluta de la modificación llevada a cabo.

Más aún, examinado el informe económico elaborado con objeto de la modificación de la cuota tributaria se observó, en primer lugar, que su fecha de elaboración era posterior a la propuesta de modificación, de tal forma que las tarifas propuestas no fueron resultado de los cálculos del informe, sino que fueron establecidas con carácter previo al teórico estudio económico que, por otra parte consistía simplemente en un cálculo de los ingresos que se preveían con las nuevas tarifas propuestas y una justificación del equilibrio económico financiero en la que, en ningún caso, se justificaban las diferencias tarifarias expuestas.

En todo caso, más bien parecía que se quería primar el empadronamiento en la localidad y la pertenencia a una asociación, sin más, (sin relación alguna con la residencia real o efectiva), datos que ninguna relación guardaban con la capacidad económica de los usuarios y que, desde luego, nada tenían que ver con el coste real del servicio prestado por la Administración municipal.

En consecuencia con lo expuesto se formuló una resolución al Ayuntamiento de Cantimpalos en orden a que iniciara los trámites para la revisión de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa de cementerio municipal, en concreto de su art. 5, de manera que no se estableciera diferencia de trato entre los usuarios del servicio que implicara una discriminación no justificada, vulnerando los arts. 14, 31.1 y 139 CE.

La resolución fue aceptada por la Administración municipal.

2.2.6. Tasa de saneamiento

En la queja **20123812**, el motivo de la reclamación era la cuota tributaria establecida por el Ayuntamiento de Benavides (León) para la tasa por la prestación del servicio de alcantarillado, tras la modificación de la Ordenanza.

La Ordenanza fiscal reguladora del servicio de alcantarillado del municipio de Benavides, en su redacción anterior a la modificación objeto de controversia, establecía una cuota tributaria que se liquidaba trimestralmente para los vecinos de Benavides, a razón de 8 euros al trimestre, y una cuota tributaria que se liquidaba con carácter anual, por importe de 8 euros, para el resto de vecinos del municipio, de forma que los vecinos de Benavides abonaban 32 euros anuales y los del resto de localidades del municipio 8 euros anuales.

Tras la modificación llevada a cabo en la Ordenanza fiscal, la cuota tributaria a exigir por la prestación de los servicios de alcantarillado se liquidaba trimestralmente para los vecinos de Benavides (32,00 euros anuales que se liquidaban en cantidad igual a 8,00 euros al trimestre) y semestralmente para el resto (16,00 euros anuales que se liquidaban en cantidad igual a 8,00 euros al semestre). De esta forma la cuota tributaria aplicable a los vecinos de Benavides se mantenía en 32 euros anuales, siendo la cuota aplicable a los vecinos del resto de las localidades del municipio la que se ha visto duplicada, pasando a ser de 16 euros anuales.

Estos hechos ponían de manifiesto que la cuota tributaria de la tasa por la prestación del servicio de alcantarillado del municipio de Benavides estaba constituida por un fijo anual, independiente del consumo de agua realizado, que variaba según se aplicaba a los vecinos de Benavides o a los vecinos del resto de localidades del municipio.

El estudio de la presente cuestión se realizó partiendo de la consideración de que la modificación de la ordenanza fiscal reguladora de una tasa exige la elaboración de un informe técnico-económico, como garantía del principio de equivalencia entre el importe previsible de la tasa y el coste previsible del servicio, siendo incuestionable la necesidad del Ayuntamiento de Benavides de justificar, mediante memoria económico-financiera, las tarifas de la tasa por la prestación del servicio de alcantarillado, y su distinción entre unos y otros vecinos del municipio.

El informe remitido por la Administración municipal ponía de manifiesto que la diferencia en la tarifa respondía al hecho de que la prestación del servicio tenía mayor coste en la localidad de Benavides que en el resto del municipio, pero esta afirmación no aparecía contemplada o justificada en la memoria económico-financiera de la ordenanza, donde se hace una relación global de gastos directos e indirectos del servicio sin distinción alguna entre

localidades, sin dato alguno que sustentara esa distribución y asignación de las cuotas. Sin embargo, el establecimiento de distintas tarifas repercute directamente en la recaudación del tributo y, en consecuencia, debe formar parte del estudio económico-financiero como dato económico.

Asimismo, la memoria económico-financiera no reunía los datos necesarios para determinar si los costes del servicio de alcantarillado estaban cubiertos con las tarifas establecidas, o si las mismas suponían un ingreso que superara dichos costes, careciendo de apoyo técnico y datos estadísticos para su análisis, lo cual a su vez impedía buscar la referencia del binomio coste-rendimiento del servicio al que obedece el establecimiento de la tasa.

En conclusión, la insuficiencia en los términos expuestos, de la memoria económico-financiera elaborada con motivo de la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por la prestación del servicio de alcantarillado del municipio de Benavides, suponía la omisión de este aspecto esencial del procedimiento, cuál es el trámite del informe económico, lo que implicaba la nulidad absoluta de la citada modificación, concretamente de las tarifas establecidas motivo por el cual se instó al Ayuntamiento de Benavides para que procediera a la declaración de nulidad del artículo modificado, mediante una resolución que fue rechazada por la Administración municipal.

Por último, nuevamente el Ayuntamiento de Lantadilla (Palencia) fue destinatario de una resolución en el expediente **20120639** con motivo de una duplicidad en el cobro de la tasa de alcantarillado. EL Ayuntamiento duplicó el cobro de dicha tasa, por el mismo inmueble que injustificadamente tenía dos referencias distintas de ubicación, llegando a girar uno de los recibos a nombre del sujeto pasivo y el otro a nombre de una persona fallecida.

Las liquidaciones duplicadas fueron objeto de reclamación que no fue resuelta por la Administración municipal que incumplió su deber de resolver de forma expresa, por lo que se dirigió una resolución al Ayuntamiento de Lantadilla instándole a que resolviera la reclamación formulada con estimación de las alegaciones, procediendo a la revocación de la liquidación girada y duplicada en concepto de tasa de alcantarillado.

El expediente fue archivado transcurridos más de nueve meses sin que el Ayuntamiento de Lantadilla manifestara su postura respecto a la resolución formulada por lo que fue incorporado en el Registro de Administraciones y Entidades no colaboradoras.

2.2.7. Tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos

En el expediente **20111209**, se planteaba la improcedencia del cobro de la tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos correspondiente al 2009 por

parte del Ayuntamiento de Valverde de la Virgen (León) al titular de un inmueble ubicado en la urbanización El Cueto, toda vez que el referido servicio no fue prestado en aquél año por esa Administración municipal, sino por la entidad urbanística colaboradora de conservación de la referida urbanización por medio de la empresa Urbaser. Asimismo, se alegaba la improcedencia de la exacción en vía de apremio de la liquidación realizada por la Diputación provincial.

Cuestionada la prestación efectiva del servicio y, por tanto la procedencia del devengo de la tasa, el Ayuntamiento de Valverde de la Virgen sustentó la tesis contraria afirmando que el servicio había sido prestado de forma directa por esa Administración, aunque en ningún momento concretó la forma en que lo hacía y los medios con los que contaba para ello, (número de contenedores, ubicación, horarios), refiriéndose a la forma de prestación del servicio en términos genéricos.

No obstante, obraban en el expediente facturas mensuales giradas por la empresa Urbaser a la entidad urbanística colaboradora de conservación de El Cueto, en concepto de recogida de basuras durante todo el año 2009, así como una comunicación de la citada empresa, en relación con el contrato suscrito con la entidad urbanística para la prestación del servicio de recogida y transporte de residuos sólidos urbanos. Estos elementos fueron considerados indicios relevantes del hecho de que, al menos en 2009, el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos no fue prestado por el Ayuntamiento de Valverde de la Virgen, en la urbanización El Cueto, extremo corroborado por la falta de respuesta de la Administración local a nuestra solicitud de información, concerniente a la referida documentación.

A la vista de lo expuesto y considerando que para que pueda devengarse la referida tasa se hace preciso que se produzca el hecho imponible, es decir, la implantación del servicio de recogida de residuos y su funcionamiento, su prestación real y efectiva, lo que no quedó acreditado en este caso, se procedió a formular una resolución al Ayuntamiento de Valverde de la Virgen, que no se ha pronunciado sobre ella, con la finalidad de que llevara a cabo la revocación de la liquidación girada en concepto de tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos correspondiente al año 2009, habida cuenta que el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos no se había prestado de forma efectiva.

En cuanto a la recaudación realizada en vía ejecutiva, por la Diputación de León, del importe correspondiente a la tasa de basura y alcantarillado del ejercicio 2009, también dio lugar a la formulación de una resolución a esta Administración provincial para que procediera a la verificación del régimen de notificaciones realizado y, en su caso, y de forma coordinada con el Ayuntamiento de Valverde de la Virgen, acordara la revocación de la misma.

La resolución tenía su motivación en el hecho de que si bien del informe remitido se apreciaba que se habían realizado dos intentos de notificación de la providencia de apremio dirigida al sujeto pasivo, con el resultado en las dos ocasiones de destinatario ausente, a la Administración provincial le constaba la dirección real del sujeto pasivo notificada por el Ayuntamiento de Valverde de la Virgen, con el alta en el padrón de la tasa, por lo que no existía motivo para que la providencia de apremio no fuera debidamente notificada en dicho domicilio.

2.3. Contribuciones especiales

A este respecto, 4 han sido las quejas presentadas, manteniéndose el número de reclamaciones con respecto al año anterior.

En el expediente **20131589** se planteaba la improcedencia de una liquidación girada, en concepto de contribuciones especiales, por el Ayuntamiento de Gradefes (León), con objeto de financiar las obras de encintado de aceras y bordillos en la calle Real de San Miguel de Escalada. La ausencia de hecho imponible por inexistencia de beneficio, al ser el inmueble sujeto al tributo una finca rústica y carecer de fachada a la calle objeto de las obras, así como la falta de justificación del módulo de reparto elegido, (los metros lineales de fachada), centraban la controversia.

El Ayuntamiento de Gradefes, pese a haberse solicitado, no remitió información alguna relacionada con el expediente administrativo tramitado con motivo de las contribuciones especiales cuestionadas. Sin embargo, tanto la reclamación presentada, como los recursos interpuestos frente a la Administración municipal por el afectado, coincidían en su contenido y argumentación con el recurso planteado ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de León por el titular de un inmueble con idénticas características a las del inmueble que se nos describía en el presente expediente, (rústico y ubicado en el mismo polígono catastral), y sujeto pasivo en el mismo expediente administrativo tramitado con objeto del establecimiento de estas contribuciones especiales.

En consecuencia, tal y como falló el citado Juzgado, en Sentencia de 28 de septiembre de 2007, toda vez que no es cuestión pacífica si la naturaleza rústica de la finca, o su destino agrícola, es motivo que necesariamente determina su no sujeción a las contribuciones especiales, existiendo pronunciamientos jurisprudenciales contrapuestos, aunque se admitiera que para que proceda la imposición de las contribuciones no es la naturaleza de las fincas el elemento determinante, sino si las mismas obtienen un beneficio, siempre será relevante la existencia de un beneficio especial individualizado, que justifique la inclusión de la finca, cualquiera que sea su naturaleza, en las contribuciones especiales y, para calcular el beneficio

singular, y determinar la cuota, es necesario determinar los módulos de reparto, cuya elección también era motivo de controversia.

La regla general en materia de módulos de reparto de la base imponible de las contribuciones especiales es que se aplicarán, conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Formalmente, cabe la utilización de uno solo de los cuatro módulos o cualquier combinación de algunos o de todos ellos, pero, materialmente, no sólo está excluida la arbitrariedad, sino también aquellos resultados que supongan una distribución no equitativa de la carga tributaria, esto es, la no contribución en proporción al beneficio en relación con las demás fincas.

En cualquier caso, el expediente debía justificar los módulos utilizados, pues los criterios de reparto han de contenerse en el acuerdo de ordenación. Por su parte, el contribuyente que se oponga a los mismos deberá poner de manifiesto la arbitrariedad o falta de equidad con pruebas concretas. Ahora bien, la fijación de los módulos de reparto suele ser un problema de discrecionalidad técnica en el que resulta decisiva la prueba pericial.

En abstracto, cabría sostener como idóneo, en el caso de contribuciones especiales por pavimentación y/o encintado de aceras, la adopción del módulo de reparto consistente en los metros de fachada, habida cuenta que parece lógico y razonable que los metros lineales de fachada sean el módulo de reparto a seguir. No obstante, en determinados casos, será procedente la combinación del criterio de metros lineales de fachada con cualquiera de los otros posibles o, incluso la adopción de otros métodos con exclusión del de los metros lineales. Así de aplicar el criterio exclusivo de los metros lineales, una finca de gran profundidad y con pocos metros de fachada contribuiría menos que otra de poca profundidad y con una fachada larga, aunque la superficie o el aprovechamiento de la primera sea superior.

Ahora bien, no pueden formularse principios generales sino que resulta necesaria una pericia suficiente que en relación con las circunstancias particulares de cada proyecto u obra ponga de manifiesto cuál es el módulo o módulos más ajustado a la equidad, y el porcentaje de cada uno de ellos si procediere.

En este caso, el módulo consistente en metros lineales de fachada podría ser idóneo en las fincas urbanas pero difícilmente cuando concurren con rústicas, pudiendo resultar más adecuada la elección del valor catastral a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles. Los metros lineales de fachada determinaban una inadecuada distribución de la carga tributaria al

concurrir fincas de distinta naturaleza, siendo un criterio difícilmente aplicable a las fincas rústicas que carecían de fachada y cuyo beneficio actual no podía ser el mismo que el de las urbanas.

En consecuencia, se formuló una resolución al Ayuntamiento de Gradefes en orden a que procediera a la revocación de las liquidaciones practicadas, objeto de la controversia planteada, en concepto de contribuciones especiales para la financiación de las obras de urbanización referidas.

En la fecha de cierre de este Informe, el citado Ayuntamiento no había puesto de manifiesto su postura respecto al contenido de la resolución emitida.

En el expediente **20122962** el carácter y contenido de las obras realizadas y financiadas mediante contribuciones especiales sustentaba la alegación de improcedencia de las liquidaciones giradas en dicho concepto para costear unas obras en calles y aceras de la localidad de Casas del Puerto (Ávila).

El examen de la sucinta información facilitada por la Administración municipal no permitió concluir el contenido exacto de la obra llevada a cabo y cuyo coste fue repercutido en los propietarios afectados y en teoría beneficiados, de forma que la cuestión a determinar fue si dichas obras podían ser susceptibles de constituir, o no, el hecho imponible de unas contribuciones especiales.

El escueto informe remitido por el Ayuntamiento refería que se trata de una obra de remodelación y adecentamiento de aceras de una serie de calles de la localidad, términos que incluirían tanto unas obras de reparación como de reforma y modificación cuantitativa.

Por su parte, los presupuestos facilitados con el informe, de los cuales no se concretó cual fue el seleccionado, refieren distintas descripciones de las obras. En un caso se hablaba de hormigonado de calles y pavimentación de aceras; en otro de modificación y arreglo de calles y aceras y, en el último, de sustitución de pavimento en calles y aceras por encontrarse deteriorado.

El hecho imponible de este tributo requiere el cumplimiento inexcusable de dos requisitos para que resulte procedente la exigencia de contribuciones especiales: la realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios públicos, así como la obtención de un beneficio por el contribuyente que sea consecuencia de esa actividad administrativa.

Era necesario determinar si las obras por las que se habían girado las liquidaciones, eran simples mejoras o reparaciones del servicio o una ampliación de éste, toda vez que en el actual régimen jurídico de las contribuciones especiales las actuaciones municipales que

justifican su establecimiento se limitan a la realización de obras públicas, y al establecimiento o ampliación de los servicios públicos, sin que se prevea la posibilidad de su imposición para actuaciones de simple mejora de servicios públicos.

A este respecto, el concepto de "mejora" como actuación ahora excluida del ámbito de las contribuciones especiales debe delimitarse del de "ampliación", concepto en el que se incluyen tanto las mejoras cuantitativas como las cualitativas: ambas son susceptibles de constituir ampliaciones financiadas con contribuciones especiales; el concepto de mejora abarca un campo semántico más extenso que el concepto de ampliación, pues siempre que un servicio público se amplía es para mejorarlo, mientras que, en cambio, cabe mejorar un servicio sin ampliarlo. En todo caso, están excluidas del ámbito de las contribuciones especiales las obras de mera reparación, reposición, mantenimiento o conservación.

A la vista de la somera referencia que de las obras realizaba el informe remitido por el Ayuntamiento, no pudo concluirse si las obras ejecutadas podían considerarse o no susceptibles de financiación por medio de contribuciones especiales.

En el caso de que sí lo fueran, como sustentaba la Administración, la realización de estas obras y la recaudación del coste de las mismas debía someterse al procedimiento y requisitos legales establecidos en los arts. 28 al 37, en relación con los arts. 15 al 19, del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Las peculiares características de orden material que concurren en las contribuciones especiales, como tal categoría tributaria, tienen su reflejo más importante en las fases y actos administrativos que, cronológicamente, deben seguir y adoptar los ayuntamientos para la exacción de contribuciones especiales.

Así en primer lugar, el pleno del ayuntamiento adoptará el acuerdo de imposición provisional; posteriormente y también por el pleno, se adoptará el acuerdo provisional de ordenación; y finalmente, se procederá a la adopción de los acuerdos de imposición y de ordenación definitivos.

Una vez adoptado el acuerdo concreto de ordenación de contribuciones especiales, y determinadas las cuotas a satisfacer, éstas serán notificadas individualmente a cada sujeto pasivo.

En todo caso, el acuerdo relativo a la realización de la obra o al establecimiento o ampliación de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la ordenación concreta de éstas, por consiguiente, el inicio de las obras no puede ser anterior a la tramitación del expediente y, en concreto, las

obras no pueden iniciarse con anterioridad a la adopción definitiva del acuerdo de imposición y ordenación de las contribuciones especiales, con la consiguiente publicación del mismo y tras llevar a cabo las notificaciones individuales de las cuotas a satisfacer a cada sujeto pasivo.

El examen de la documentación remitida por la Administración municipal puso de manifiesto que, no se había tramitado el procedimiento conforme a las fases y actos administrativos expuestos, consistiendo el mismo únicamente en un acuerdo del Pleno municipal, sin que se adoptaran y publicaran los correspondientes acuerdos provisionales y definitivos de imposición y ordenación de las contribuciones especiales, ni se llevara a cabo notificación individual alguna de las correspondientes cuotas.

En consecuencia, el referido expediente de contribuciones especiales tramitado por el Ayuntamiento Casas del Puerto incurrió en causa de nulidad, habida cuenta que su tramitación se llevó a cabo al margen, apartándose total y absolutamente del procedimiento exigido por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, lo que dio lugar a la formulación de la pertinente resolución instando la revocación de las liquidaciones giradas, y sobre la que, en la fecha de cierre de este Informe, no se había realizado pronunciamiento alguno por parte de la Administración municipal.