

Defectos de procedimiento causantes de indefensión y quiebra del principio de legalidad en la nueva contribución territorial urbana

336.2.211:336.2.038

por

ANTONIO CANO MATA

Magistrado de lo Contencioso-Administrativo.
Doctor en Derecho

SUMARIO: I. CONTRIBUCION TERRITORIAL URBANA: SU TIPIFICACION FISCAL.—II. EL NUEVO REGIMEN IMPOSITIVO.—III. FIJACION DE LOS PUNTOS OBJETO DE ESTUDIO.—IV. FALTA DE NOTIFICACION PERSONAL DE LAS BASES IMPONIBLES, VALORES Y RENTAS CATASTRALES Y SUS EFECTOS JURIDICOS.—V. ¿QUIEBRA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CUANDO LA RENTA CATASTRAL DE LAS VIVIENDAS Y LOCALES ARRENDADOS SE FIJA POR LA ADMINISTRACION EN CUANTIA SUPERIOR AL 4 POR 100 DE SUS VALORES CATASTRALES?

I. CONTRIBUCION TERRITORIAL URBANA: SU TIPIFICACION FISCAL

La contribución territorial urbana es un impuesto directo, real, de producto, objetivo, periódico y a cuenta de los generales sobre la renta, que grava los rendimientos que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes fiscalmente tipificados como suelo urbano y sus edificaciones (1).

(1) El artículo 28-2 de la Ley de Reforma tributaria de 11 de junio de 1964, reproducido en el artículo 1-1 del Texto Refundido de la Contribución territorial urbana de 12 de mayo de 1966, nos dice que «la contribución territorial urbana constituye un impuesto a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas, según la naturaleza del receptor de dicha renta, y recae sobre el importe de las que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana».

La contribución territorial urbana es, pues, genéricamente un tributo, y específicamente un impuesto que—conforme señala el artículo 26-c) de la Ley General tributaria—se exige sin contraprestación (2).

Debemos hacer notar que a través de este impuesto el Estado realiza, en muchos casos, una función de fomento—y subsiguientemente una actividad extrafiscal (3)—en su doble vertiente positiva y negativa (4), impulsando la construcción con satisfacción parcial de la necesidad pública de viviendas.

Las bonificaciones a las construcciones de protección oficial, por amplio tiempo y sustanciosa cantidad; la exención de esta contribución a los edificios que se construyan de nueva planta o se reedifiquen, por el plazo de duración de las obras y un año más (5), y otros supuestos que contemplan las normas vigentes (6), son claros supuestos de actividad positiva de fomento.

Por el contrario, al ordenarse—*ad exemplum*—que el valor catastral integrado por el valor del suelo y las construcciones quede afectado por un índice corrector que grave el no aprove-

(2) El término «sin contraprestación» que utiliza el legislador es incompleto, y mejor hubiera sido decir «sin contraprestación específica», puesto que ordinariamente habrá contraprestación (en forma indirecta) devenida ya de la creación, mantenimiento o perfeccionamiento de servicios públicos (cuyo costo, en muchos casos, es además indivisible atendiendo al grado de utilidad que reportan a cada persona), ya de la producción, conservación o mejora de bienes, ya de las múltiples manifestaciones de actividad prestacionista, etc.

(3) Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional (artículo 4.º de la Ley Tributaria). Estas finalidades extrafiscales no impiden el que, so pena de infracción al Ordenamiento jurídico, deba quedar siempre a salvo el principio de *capacidad económica*, recogido a nivel constitucional por el punto IX de la Ley de Principios Fundamentales del Movimiento Nacional, y por el artículo 9.º del Fuero de los Españoles, y a rango de ley ordinaria—con carácter general—por el artículo 3.º de la Ley General tributaria.

(4) Estamos admitiendo la posibilidad de que la actividad de fomento pueda realizarse no sólo en forma positiva, sino también negativamente. Esto supone, aceptando criterios finalistas, indagar el fin que se pretende, y después admitir la intercambiabilidad de técnicas (en este caso coacción para conseguir el fomento de la construcción).

(5) El artículo 12-1 del Texto Refundido constituye una simple exención temporal que debe solicitarse en legal forma, y que no impide el que tribute el solar sobre el que se proyecta la construcción.

(6) Véanse los supuestos que recoge el artículo 10 y los del artículo 12 del Decreto refundidor.

chamiento idóneo del suelo (7), se está realizando una actividad negativa de fomento (8).

De entre los impuestos, la contribución territorial urbana tiene que calificarse de:

— *Directo*, frente a los indirectos, al aplicarse en función de la existencia cierta de una fuente de ingresos (9).

— *Real*, al proyectarse sobre el suelo urbano y sus edificaciones (10).

— *Objetivo*, por desconocerse *ab initio* el sujeto pasivo sobre el que se proyecta, y su concreta capacidad tributaria (11).

— *De producto*, recayendo sobre una parte de la renta personal.

— *Periódico*, dada su cíclica repetición.

— *A cuenta de los generales sobre la renta* (con todo lo que

(7) El valor catastral—dice el artículo 18-1 del Texto citado—está integrado por los valores del suelo y las construcciones, afectada su suma por un índice que atienda a los casos en que aquéllas no corresponden al aprovechamiento más idóneo del suelo.

FUENTES QUINTANA y ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA señalan que es impropio de un impuesto de producto y naturaleza fiscal esta penalización, pues si la contribución hubiere de cumplir tales finalidades habría de calificarse de extrafiscal, pues no cabe dentro del concepto más amplio que pueda darse a su objeto imponible: rendimiento de los bienes a ella sujetos (Enrique FUENTES QUINTANA y César ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, *Sistema fiscal español y comparado*, apuntes impresos por R. GARCÍA BLANCO, Madrid, 1968, pág. 142).

(8) Para los administrativistas que no aceptan la actividad de fomento negativa (JORDANA DE POZAS, «Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo», publicado en la *Revista de Estudios Políticos*, núm. 148, pág. 46; Fernando GARRIDO FALLA, *Tratado de Derecho administrativo*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1960, págs. 279 y sigs.), por estimar que la distinción entre las diversas formas de actividad administrativa no radica en el fin, sino en el *modus operandi*, esto es—en frase de GARRIDO FALLA—, en las técnicas operativas de la Administración, el supuesto recogido sería una pura y simple actividad de policía con finalidad de fomento.

(9) Impuestos directos son no sólo aquellos que se aplican en función de la existencia cierta de una fuente de ingresos (renta u origen), sino también los de afluencia a una economía individual (capital o destino).

(10) La utilización del concepto «suelo urbano y sus edificaciones» tiene un simple carácter fiscal, y por tanto los bienes así calificados son los especificados en los artículos 3.º, 4.º y 5.º del Texto Refundido de esta contribución. En el régimen transitorio serán los que fijan los artículos 35, 36 y 37 del mismo texto.

(11) La tipificación objetiva del impuesto no impide la existencia de exenciones subjetivas, como son las comprendidas en el artículo 7.º del Decreto de 12 de mayo de 1966 a favor de la Iglesia Católica, bienes de F. E. T. y de las J. O. N. S., los de la Cruz Roja Española, aquellos a quienes sea de aplicación exención en virtud de convenios internacionales o pactos solemnes con el Estado, etc.

ese «a cuenta» lleva inherente) de las personas físicas o jurídicas, según la naturaleza del sujeto pasivo del impuesto, y que por cierto puede recaer sobre sujetos de derecho carentes de personalidad jurídica (12).

II. EL NUEVO REGIMEN IMPOSITIVO

Este impuesto, ordenado en la reforma MON-SANTILLÁN (13) y desglosado de la imposición sobre la riqueza rústica y pecuaria —a la que hasta entonces iba unido— en el año 1893 (Ley de Presupuestos de 3 de agosto), dado el aumento de las necesidades urbanísticas, con el subsiguiente incremento de la riqueza urbana, que dotaba a esta materia de entidad suficiente para ser objeto de específica tributación, continúa una evolución legislativa (14) que culmina—por ahora— en la Ley de Reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964, en una de cuyas secciones se estudia la contribución territorial urbana (artículos 28 al 39, ambos inclusive); antecedente del Texto Refundido de esta contribución, aprobado por Decreto de 12 de mayo de 1966 (refundición ordenada por la disposición transitoria primera de la Ley General tributaria y por el artículo 241 de la Ley de Reforma tributaria), que deroga todas las disposiciones dictadas con anterioridad y cualesquiera otras que se opongan a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley General tributaria.

Que la implantación del nuevo régimen ofrecía dificultades, sobre todo de aplicación simultánea en todo el territorio nacio-

(12) Los supuestos que contempla el artículo 33 de la Ley General tributaria pueden considerarse como atribuidos a un «sujeto de derecho» que por no cumplir los requisitos que fija el Ordenamiento jurídico, no llegan a adquirir naturaleza de personas jurídicas. Para una ampliación del tema véase *Notas de Derecho financiero* (tomo I, vol. 2.º, págs. 599 y sigs., Seminario de Derecho Financiero, dirección Fernando SAINZ DE BUJANDA, Madrid, 1967) y *Ordenamiento tributario español* (Matías CORTÉS, Edit. Tecnos, 2.º edición, Madrid, 1970, págs. 373 a 400).

(13) Con anterioridad a la Ley de 23 de mayo de 1845, conocida por el nombre de Reforma fiscal MON-SANTILLÁN, la propiedad inmueble (tanto urbana como rústica) venía soportando una serie de gravámenes concurrentes carentes no ya de técnica tributaria, sino de simple lógica y simplicidad.

(14) Una somera evolución legislativa del tributo puede verse en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, «Evolución histórica del sistema tributario español», de Lucas BELTRÁN FLORES, y «La contribución urbana», de José TURPÍN VARGAS, así como otros trabajos sobre sistema tributario en los números 65-66, septiembre-diciembre 1966. *Vid.* también, sobre el mismo tema, el número 67, enero-febrero 1967.

nal, era indudable; de aquí que el legislador previera un régimen transitorio (conservación del anterior) a desaparecer tras la introducción sucesiva del nuevo sistema (15).

Lo que ahora nos interesa del nuevo régimen es recordar la forma en que se llega a fijar la deuda tributaria, para después concretar los puntos específicos de estudio.

A diferencia del sistema precedente (y que todavía conserva el régimen transitorio) en el que el producto íntegro servía de fundamento para determinar la base imponible, hoy el primer concepto que debe buscarse—y que sirve de partida—es la fijación del *valor catastral*, integrado por los valores del suelo y las construcciones, afectada su suma por ese índice corrector de carácter penalizador (16) en los casos de aprovechamiento inidóneo del suelo (17).

Para fijar el valor catastral se parte de un principio de estimación masiva, ordenando el término municipal en polígonos. En cada uno de ellos se tomará el valor básico, deduciendo del que resulte del rendimiento óptimo, según las condiciones de uso y volumen permitidas, el costo de las construcciones necesarias para conseguirlo, con aplicación de los coeficientes correctores necesarios, según su situación, características intrínsecas y grado de urbanización de los terrenos.

Subsidiariamente, para el caso de no poder determinarse el valor básico del suelo por las reglas antedichas, se estará al que resulte del precio medio del mercado; procedimiento que se utilizará—por regla general—para valorar los polígonos de reducido valor y construcciones uniformes (18).

(15) Quedan sometidos a sus respectivos regímenes tributarios especiales—y por tanto no es de aplicación el nuevo sistema—las rentas que anualmente produzcan los bienes calificados de urbanos, sitios en Navarra, Alava y el Sahara, regido—este último—por normas especiales recogidas en el Decreto de 23 de diciembre de 1965. Ceuta y Melilla son objeto de bonificación especial regulada por Decreto de 23 de diciembre de 1965.

(16) Reiteramos que ese carácter penalizador no impide (véanse notas 4 y 8) el que la medida deba entenderse de fomento, dada su finalidad y sobre la base de intercambiabilidad de técnicas.

(17) Artículo 18-1 del Texto Refundido, concordante con el 30-1, párrafo e), inciso 2.º, de la Ley de Reforma del sistema tributario.

(18) En aplicación del precepto transcrito, la Orden ministerial de 24 de febrero de 1966, en su norma 11.

La valoración de las construcciones—sigue diciendo el legislador—se realizará teniendo en cuenta su costo actual, el cual será corregido en función de su edad, destino, clase de edificación y *posibilidades de renta al valor actual del mercado*.

Una vez obtenido el valor catastral, la *renta catastral* de los bienes urbanos se fijará en el 4 por 100 de sus valores catastrales—según preceptúa el artículo 19 del Texto Refundido—, salvo las excepciones consignadas en los artículos 20 y 21 del mismo cuerpo legal, entre las cuales se encuentra la renta catastral de las viviendas y locales arrendados, a la que nos referiremos con profusión en este trabajo.

Del estudio de las excepciones puede verse cómo, frente al criterio objetivo de un valor en renta, de tipo medio, establecido con carácter general, prevalece, *en el caso concreto*, la situación fáctica, siempre que esté apoyada en consideraciones jurídicas, como son las derivadas de la congelación de alquileres o de la fijación administrativa de la renta.

Acorde con lo expuesto, y precisamente por la falta de base jurídica, carecen de razón correctora los arrendamientos o disfrutes que notoriamente aparezcan desdeñados o mal establecidos por el propietario.

Fijada la renta catastral, la base imponible en los edificios será la cantidad resultante de aplicar a la primera el descuento del 30 por 100 en concepto de huecos, reparos y servicios. En los demás casos, la base imponible será igual a la renta catastral referida a cada anualidad (19).

Bajo el concepto de «huecos, reparos y servicios» se comprenden los posibles períodos de improductividad del inmueble (20), gastos de mantenimiento del edificio, impuestos al propietario por ley o pacto entre las partes contratantes (muchos de los cuales no son repercutibles), prestación de servicios de inexcusable observancia, etc.

Pero... ¿cuál es el procedimiento administrativo que se sigue

(19) Artículo 22 del Texto Refundido. Véase el Decreto del Ministerio de Hacienda de 19 de diciembre de 1969, que añade un segundo apartado.

(20) Piénsese en la desocupación de la vivienda, falta de pago motivador de juicio de desahucio, etc.

para fijar la renta, o, lo que es lo mismo, para la determinación de la base imponible?

Su forma de determinación exacta la encontramos en los artículos 23 al 25 del Texto Refundido, desarrollado por Orden ministerial de 24 de febrero de 1966, y se concreta en la siguiente forma:

— Delimitación de la parte o partes del territorio nacional, al que va a aplicarse el nuevo régimen de valoraciones (21).

— Tras la publicación interna por mera circular del extremo anterior, dada la Orden ministerial de 26 de febrero de 1970 que extiende a todas las zonas del territorio nacional en las que no estuviera ya implantado el nuevo régimen, cada Delegado de Hacienda señalará el territorio de su jurisdicción al que se extiende su competencia, y se procederá a la constitución de las Juntas mixtas de propietarios-contribuyentes y funcionarios, que conocerán a propuesta del ponente sobre los siguientes extremos (22):

A) División en polígonos de la zona atribuida.

B) Valor básico del metro cuadrado de terreno de cada polígono.

C) Índices correctores del valor anterior.

D) Costo de construcción, según los tipos, especificado por metros cuadrados.

E) Índices correctores en el valor de las construcciones, teniendo en cuenta no sólo los que específicamente se señalan (características del suelo y construcciones unidas según su antigüedad, etc.), sino cualquier otro que se considere oportuno para

(21) Por Ordenes de 24 de febrero de 1966, 18 de abril y 6 de octubre de 1967 y 21 de enero de 1969 se determinaron las zonas, términos municipales o sectores de los mismos a los que se aplicó el nuevo régimen. Por Orden de 26 de febrero de 1970 (Ministerio de Hacienda) se dispone que «a partir de la fecha de publicación de esta Orden, el régimen normal de la contribución territorial urbana se extenderá a todas las zonas del territorio nacional en las que no estuviera ya implantado, con excepción de las comprendidas en las Provincias de Alava, Navarra y Sahara, sometidas a sus respectivos regímenes tributarios especiales».

(22) A partir de la Orden de 26 de febrero de 1970 carece ya de sentido el fijar por nueva Orden la zona o población concreta a la que se va a aplicar el nuevo sistema.

la mejor determinación del valor de los bienes integrados en cada polígono (23).

F) Normas de aplicación subsidiaria (24).

Para el caso de que no se logre acuerdo, hay una transferencia de competencia de la Junta mixta al Jurado territorial tributario.

Acordados los extremos anteriores, los tipos e índices regirán sin modificación hasta que sean nuevamente objeto de revisión, constituyendo los elementos de que ha de valerse la Administración para la fijación de la *base imponible*, para la cual se exige una declaración previa, por una sola vez, a los propietarios de los bienes sujetos, ajustadas a modelo oficial (25), que será presentada en el Ayuntamiento respectivo, y cuya inexactitud o falta de presentación hará nacer una infracción tributaria «de omisión», correspondiendo al Ayuntamiento suplir la falta de declaración del propietario, con derecho a recabar de los propietarios el pago de los gastos y derechos que con este motivo se causen (26).

Obtenidas estas declaraciones, con detalle suficiente para conocer las características de cada finca, se hará aplicación de los tipos e índices correctores previamente aprobados, conociéndose así el valor catastral, renta catastral y la base imponible, tras la aplicación de las deducciones establecidas en su caso.

Ahora bien, no se olvide que una vez determinadas las bases imponibles, valores y rentas catastrales de las fincas de cada polígono, se publicarán por edictos y se notificarán en forma individual a cada contribuyente (27).

(23) Se crearán cuantas Juntas se estimen convenientes, formadas por un Presidente, Vocales representantes de la Administración y contribuyentes, en número par de ambas representaciones, y un Secretario. La propuesta la eleva la Delegación de Hacienda a la Dirección General de Impuestos Directos.

(24) Fijando para el suelo los precios medios del mercado, y especificando para las construcciones las valoraciones.

(25) La Resolución de 2 de marzo de 1966 aprueba el modelo de declaración, que debe suministrarse en forma oficial.

(26) El Ayuntamiento, pues, auxilia a la Administración estatal y sus órganos periféricos en la comprobación de las declaraciones, y más adelante en la notificación en fase intermedia a que se refiere el IV capítulo de este trabajo.

(27) El IV capítulo que acabamos de citar, recoge todo el problema de la necesidad de notificación personal, e individualizada, a cada contribuyente.

Fijada la base imponible, y hechas las bonificaciones establecidas legalmente (para el caso de que las haya), nace la base liquidable (28).

A partir de aquí, basta con la aplicación del tipo y los recargos legalmente exigidos, para que surja la deuda tributaria a favor de la Hacienda pública, por esta contribución (29).

III. FIJACION DE LOS PUNTOS OBJETO DE ESTUDIO

En el epígrafe anterior ha quedado desarrollado el mecanismo del nuevo sistema de tributación por riqueza urbana.

Pues bien, a partir de aquí nuestros puntos de estudio van a ser los siguientes:

Primero: *Defecto de procedimiento causante de indefensión*. Cuando la Administración aplica el nuevo sistema contributivo, se observa que tiende a omitir la notificación *personal* de las bases imponibles, valores y rentas catastrales de cada una de las fincas. ¿Qué consecuencias jurídicas produce tal omisión?

Segundo: *Violación del principio de legalidad*. Al notificarse la deuda tributaria, es frecuente observar que la Administración ha fijado la renta catastral de las viviendas y locales arrendados, en cuantía superior al 4 por 100 de sus valores catastrales, al amparo de la excepción recogida en el número 1 del artículo 20 del Texto Refundido, y esto nos lleva a considerar si ese 4 por 100 que acabamos de señalar es o no límite máximo de imposición.

(28) Se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecida por la Ley propia de cada tributo (artículo 53 de la Ley General tributaria).

(29) Los Ayuntamientos perciben el 90 por 100 de la recaudación líquida por cuota al Tesoro, con lo que nos encontramos con un clásico supuesto de participación en los impuestos del Estado.

IV. FALTA DE NOTIFICACION PERSONAL DE LAS BASES IMPONIBLES, VALORES Y RENTAS CATASTRALES Y SUS EFECTOS JURIDICOS

El planteamiento de esta primera cuestión es bien simple:

La Administración pública al aplicar la nueva contribución, notifica, en forma individual a cada contribuyente, la liquidación del impuesto, pero omite la notificación personal que en fase previa e independiente debió hacer de las bases imponibles, valores y rentas catastrales ya fijadas.

La carencia de notificación personal no quiere decir que no se haga una comunicación genérica, pues la Administración suele practicar la notificación edictal.

Obsérvese, pues—aun a riesgo de ser reiterante—, que las premisas sobre las que vamos a jugar son:

— La Administración omite la notificación personal de las bases imponibles, valores y rentas catastrales.

— La Administración realiza una notificación genérica de los extremos anteriores, por edictos.

— La Administración notifica en su momento, y en la forma prevista por la ley, la liquidación del tributo.

Fijado el planteamiento, el interrogante es: *¿Qué efectos produce la falta de notificación personal en la fase intermedia?*

Al estudiar la normativa vigente, vemos la forma categórica con que el legislador exige el que una vez determinadas las bases imponibles, valores y rentas catastrales de las fincas de cada polígono, se publiquen los edictos y se notifiquen en forma individual a cada contribuyente.

Esta obligación administrativa, recogida en el artículo 25-2 del Texto Refundido urbano, en absoluta concordancia con lo dispuesto en la Ley de Reforma del sistema tributario, del que trae causa y fundamento, vuelve a ser ratificada por la norma 26-1 de la Orden de 24 de febrero de 1966, que literalmente nos dice cómo establecidas las cifras de valor y renta catastral y de bases imponibles y liquidables de cada una de las fincas comprendidas en un polígono, se notificará en forma individual a cada contribuyente y se publicará por edictos.

Que esta exigencia de notificación personal ofrecía dificultades, es algo que no se ocultaba al legislador. De aquí la norma inserta en el artículo 23-2 del Texto Refundido que exige de los Ayuntamientos su auxilio y colaboración con los órganos de la Administración del Estado para esa notificación personal.

De lo expuesto resulta incuestionable el que la Administración, cuando no practica esta notificación en forma personal, incumple un precepto legal, pero... ¿qué sanción jurídica lleva aparejado el incumplimiento?

Por supuesto que no nos encontramos ante un acto nulo de pleno derecho, dada la limitación con que en el campo administrativo juega la nulidad plena (30), y por tanto sólo hay dos posibilidades: o la actividad administrativa es tan sólo *irregular*, con su subsiguiente validez (31), o el defecto de trámite es anulable, por causar indefensión (32), con todas las consecuencias que esta anulabilidad trae consigo.

Pienso que para poder llegar a una u otra solución, lo primero que tenemos que hacer es interpretar la razón que ha movido al legislador a imponer tal exigencia. Es decir, *¿por qué se exige tal notificación, y además en forma personal?*

Cuando nos planteamos el interrogante en toda su dimensión, nos damos cuenta de que, al exigirse la notificación personal de las bases imponibles, valores y rentas catastrales, no se está cometiendo redundancia alguna, sino que se está intercalando—como ya apuntábamos con anterioridad—un requisito distinto e independiente de la notificación que corresponde a la liquidación final del tributo, y que tiene que considerarse esencial por las siguientes razones:

(30) Los supuestos de nulidad absoluta vienen taxativamente marcados por el legislador en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958.

(31) El acto irregular tan sólo produce responsabilidad administrativa (sólo excepcionalmente cabría pensar en una posible responsabilidad penal) y quizá patrimonial para el funcionario o funcionarios culpables de la irregularidad. En orden a las actuaciones realizadas fuera del tiempo establecido, véase lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Procedimiento.

(32) El defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados (art. 48-2 de la Ley de Procedimiento administrativo).

A) Porque la base imponible así determinada tendrá efectividad a partir de la iniciación del semestre natural siguiente al de la publicación por edictos de dicha base (33).

B) Porque la base resultante por aplicación de los módulos e índices correctores tendrá validez durante un amplio período: hasta la revisión, que se estima debe hacerse en forma quinquenal (34).

Esto es tan categórico, que el principio sólo quebrará en dos supuestos:

— Cuando por disposición legal se autoricen modificaciones de la renta de los arrendamientos sujetos al régimen de prórroga forzosa, en cuyo caso la Administración puede proponer la revisión de los índices preexistentes para adaptarlos a la nueva situación.

— Cuando se produzca una alteración sustancial de orden físico, económico o jurídico en el suelo o construcciones, cuyo extremo estén obligados a declarar los sujetos pasivos, para dar lugar a la aplicación de los índices aprobados por la Junta correspondiente.

C) Porque en este momento, es decir, contra la notificación de las bases, se abren las puertas de una serie de recursos, cuales son:

En *primer lugar*, ante los Jurados territoriales tributarios, por las valoraciones establecidas por aplicación indebida de las normas aprobadas por la Junta (o por el mismo Jurado), o por agravio comparativo.

En *segundo lugar*, ante el Tribunal Económico-administrativo provincial, en impugnación de los acuerdos del Jurado tributario, por estimar que han sido adoptados con quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites procedimentales que hayan causado indefensión al contribuyente, o lesión de los derechos de la Administración, o que inciden en cuestiones de Derecho, o cuando se resuelvan recursos interpuestos por aplicación indebida de las normas aprobadas por la Junta.

(33) Artículo 25-5 del Texto Refundido, conforme a la redacción del Decreto de 19 de diciembre de 1969.

(34) Artículo 26 del Texto Refundido.

Lo expuesto demuestra la necesidad de notificación personal, que por su importancia y alcance no puede confundirse—ni tampoco sustituirse—con la edictal, pues si no se hace así, la Administración ha infringido el Ordenamiento jurídico, al incurrir en grave defecto procedimental causante de indefensión.

La posición de los Tribunales es acorde con la posición doctrinal defendida. Así se pronunció reiteradamente la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia territorial de Las Palmas de Gran Canaria, con sede en dicha capital (35), al resolver diversos recursos sobre esta materia (36), cuyas sentencias recalcan que al no dar a conocer al contribuyente en forma individual la base imponible atribuida específicamente a cada finca según los valores e índices de corrección aplicables, se le causa indefensión ante la omisión de esta formalidad tan claramente exigida por los textos legales y reglamentarios, con el fin de separar adecuadamente los métodos de valoración de una base, cuya aplicación habrá de ser luego inalterable durante un dilatado período de tiempo (37).

El Tribunal Supremo, tras recoger la tesis sustentada de las resoluciones que se citan, en el segundo de los considerandos (38)

(35) Precisamos «con sede en dicha capital», para distinguirla de la Sala de lo Contencioso radicada en Santa Cruz de Tenerife, y perteneciente a la misma Audiencia territorial.

(36) Sentencias de 5 de mayo, 25 de septiembre y 16 de octubre de 1972.

(37) Considerando segundo de las sentencias a que se ha hecho mención en la precedente nota.

(38) Dicho considerando del Tribunal Supremo es del siguiente tenor literal:

«CONSIDERANDO: Que la sentencia, base de esta apelación extraordinaria, dictada por la Sala de la jurisdicción de la Audiencia de Las Palmas de Gran Canaria de 5 de mayo de 1972, es anulatoria de la resolución dictada por el Tribunal Económico provincial de 23 de septiembre de 1971 en cuanto desestimó la reclamación económico-administrativa formulada por el contribuyente señor Guerra contra liquidación por importe de 42.242 pesetas por el concepto fiscal de contribución territorial urbana, al estimar que en el procedimiento administrativo seguido para la determinación de la base imponible de la contribución dicha, en el nuevo régimen, y referido a los polígonos 1 y 8, ambos inclusive (y en los que está ubicada la finca del inicial actor) del Municipio de Las Palmas, se omitió el cumplimiento o práctica de la notificación individual de los contribuyentes impuesta por la norma contenida en el párrafo 2 del artículo 25 del Texto Refundido de la contribución, aprobado por Decreto de 12 de mayo de 1966—por demás mera reproducción de lo ya dispuesto por el artículo 33 de la Ley de Reforma tributaria y norma 26, 1, de la Orden ministerial de 24 de febrero de 1966—como trámite esencial del procedimiento de determinación de las bases

de su sentencia de 16 de mayo de 1973, dictada por la Sala Tercera—Ponente don Paulino MARTÍN MARTÍN—al resolver recurso de apelación extraordinario en interés de la ley ante la misma planteado, ratifica en el considerando tercero que la doctrina expuesta es consecuencia obligada de una razonable interpretación de los artículos 25-2, 23 y 17-1 del Texto Refundido de la Contribución territorial urbana, pues, como enseña el artículo 23 de la Ley General tributaria, los términos o expresiones empleados en las normas fiscales han de entenderse conforme a su sentido jurídico, como consecuencia de una especie de evocación refleja de aquel sentido técnico en el contexto de una determinada institución que aconseja atenerse a dar primacía al sentido técnico o jurídico de los términos, cuando tal conclusión resulte congruente con el marco de la norma interpretada (39).

al suponer la exigencia de una notificación personal, independiente de la que puede exigir la comunicación o puesta en conocimiento de la cuota o liquidación tributaria que resulte procedente, puesto que la finalidad de aquélla es precisamente dar a conocer al contribuyente la base imponible atribuida específicamente a su finca, según los valores e índices aplicables, según los casos, por imponerlo así la Ley debido sin duda a la gran innovación y trascendencia que supone el nuevo sistema, puesto que de un lado la base imponible determinada en la forma que se señala en la nueva legislación entrará en vigor a partir de su publicación por edictos en el plazo que legalmente se señale y, a su vez, regirá sin modificación hasta que no se revise, debiendo las revisiones quinquenales que se prevén (artículo 26) acomodarse al mismo procedimiento, lo que unido a la articulación de un sistema de recursos frente a los valores individualizados ante el Jurado tributario y Tribunal Económico-administrativo, en su caso, que por basarse en aplicación indebida de las reglas de distribución o en agravio comparativo, etc., pueden ciertamente afectar a ciertos aspectos de hecho relativos a la determinación singular de los índices de corrección que exijan un ejercicio de acciones en tal momento, antes, por tanto, de la liquidación del tributo y que a facilitar tal posibilidad responde el mandato legal cuya omisión ha de estimarse productora de indefensión, tal como se razona en el segundo considerando de la sentencia apelada».

(39) El tercero de los considerando de la sentencia del Tribunal Supremo citada, transcrito literalmente dice así:

«CONSIDERANDO: Que la doctrina sentada por la sentencia apelada resulta una consecuencia obligada de una interpretación razonable de los artículos 25-2, 23 y 17-1 del Decreto de 12 de mayo de 1966 aprobatorio del Texto Refundido de la Contribución territorial urbana y norma 26-1 de la Orden ministerial de 24 de febrero de 1966, puesto que, como enseña el artículo 23 de la Ley General tributaria, los términos o expresiones empleados en las normas fiscales han de entenderse conforme a su sentido jurídico—como consecuencia de una especie de evocación refleja de aquel sentido técnico en el contexto de una determinada institución que aconseja atenerse a dar primacía al sentido técnico o jurídico de los términos, cuando tal conclusión resulte congruente con el marco de la norma

El artículo 25-1 impone, pues, a la Administración (sigue diciendo el Tribunal Supremo) una doble exigencia, cual es una publicación no sustitutoria o por edictos y una notificación individual a cada contribuyente, dado que la norma literalmente se expresa en términos concluyentes de que las bases... «se notificarán en forma individual a cada contribuyente», y técnicamente la notificación administrativa no es otra cosa que un acto

interpretada—y en éstas, artículo 25-2 del Texto Refundido, se ordena que «una vez determinadas las bases imponibles, valores y rentas catastrales de las fincas de cada polígono se publicarán por edictos y se notificarán en forma individual a cada contribuyente», como trámite a cumplir dentro del procedimiento de determinación de bases imponibles que el propio artículo 23-1 declara que se iniciará con una declaración previa de los propietarios, exigible por una sola vez, y que una vez cumplidos los trámites legalmente establecidos, la Administración (párrafo 1, artículo 25) fijará la renta catastral correspondiente a cada uno de los bienes urbanos aplicando las valoraciones aprobadas por la Junta o, en su caso, por el Jurado correspondiente, por lo que vemos que la norma base transcrita impone a la Administración una doble exigencia, dentro del procedimiento estudiado y una vez determinadas las bases imponibles, etc., cual es una publicación no sustitutoria o por edictos y una notificación individual a cada contribuyente, dado que la norma literalmente se expresa en términos concluyentes de que las bases... «se notificarán en forma individual a cada contribuyente», y técnicamente la notificación administrativa no es otra cosa que un acto de dirección procesal por el que la Administración comunica a una persona física o jurídica, nominalmente determinada, el contenido de un acto administrativo que le afecta, con independencia y en este caso, además, de la publicación no sustitutoria que el propio precepto impone al exigir la publicación por edictos de acuerdo, sin duda, con las exigencias del especial procedimiento y conveniencia y conocimiento de otros posibles interesados; conclusión que asimismo refuerza la interpretación armonizada de los artículos 23 y 25, número 2, al imponerse en la norma primeramente citada como carga legal a los Ayuntamientos, la colaboración y el auxilio precisos para la práctica de la notificación individual de los contribuyentes a que hace referencia el segundo precepto citado; por ello mal puede atribuirse a error la doctrina establecida por la sentencia de la Audiencia cuando el criterio sustentado responde a una correcta exégesis de los preceptos comentados con apoyo de la resultante fáctica del expediente en que consta el cumplimiento de la publicación de las bases, valores y rentas catastrales de las fincas de los polígonos 1 y 8 del término municipal de Las Palmas (edicto publicado en el *Boletín Oficial de la Provincia* de 30 de diciembre de 1970 y periódicos locales *Eco de Canarias* y *La Provincia* de 3 de enero de 1971); a la vez que por todos se admite la omisión de la notificación individual a cada contribuyente, con lo que se rechaza la imputación de error grave, ostensible o manifiesto atribuible a la doctrina de la sentencia apelada y que reiterada jurisprudencia de este Tribunal (sentencias de 3 de marzo y 30 de junio de 1970, 9 de diciembre de 1972, etc.) ha exigido como presupuesto de viabilidad de la pretensión ejercitada, por todo lo cual procede desestimar el recurso sin resultar necesario el examen de la concurrencia del daño grave, ya que al exigirse el necesario concurso de ambos: error de doctrina y daño grave, la inexistencia del primero nos dispensa de un mayor razonar».

de dirección procesal por el que la Administración comunica a una persona física o jurídica, nominativamente determinada, el contenido de un acto administrativo que le afecta, con independencia, en este caso, de la publicación no sustitutoria que el propio precepto impone, al exigir la publicación por edictos de acuerdo, sin duda, con las exigencias del especial procedimiento y conveniencia y conocimiento de otros posibles interesados (40).

Tras lo expuesto en este IV epígrafe de nuestro trabajo sólo nos resta concluir ratificando que si la Administración pública olvida la notificación personal al contribuyendo de las tan reiteradas bases imponibles, valor y rentas catastrales ya determinados, está infringiendo el Ordenamiento jurídico (41) al estar viciada su actuación por vicio grave de procedimiento, causante de indefensión, por lo que la consecuencia no puede ser otra que la estimación de cualquier recurso contencioso-administrativo que se interponga por esta causa, con anulación de toda la actividad administrativa posterior al momento en que debió hacerse individualmente al contribuyente esta notificación establecida en fase intermedia, y conservando los actos administrativos anteriores al momento procedimental en que se cometió la falta (42).

(40) Es innecesario transcribir el primero y el cuarto de los considerandos de la sentencia del Tribunal Supremo ya citada de 16 de mayo de 1973, puesto que el primero se limita a fijar el sentido y alcance de un recurso de apelación extraordinario interpuesto en interés de la ley y beneficio de la Administración, y el cuarto y último no haciendo pronunciamiento especial en cuanto a costas.

(41) Los Tribunales no protegen simplemente la norma, sino el Ordenamiento jurídico, y la distinción no es terminológica, sino de contenido, pues la aceptación de este ordenamiento (el tributo y homenaje al profesor SANTI ROMANO es obligado), a más de recordarnos la unidad jurídica dentro de la pluralidad de ramas y enriquecer el contenido del Derecho que no queda circunscrito a la norma, sino que se extiende—como dice la Exposición de Motivos de la Ley de lo Contencioso, donde la influencia de BALLBÉ fue manifiesta—a los principios y a la normatividad inmanente a la naturaleza de las instituciones, nos sirve para asegurar—como señala Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA en su obra *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*—la independencia del Derecho frente al Estado, o algunos de sus poderes, puesto que quizá éstos puedan modificar la norma, pero lo que no podrán modificar ni vulnerar es el Ordenamiento jurídico. Esta idea doctrinal constituye una realidad práctica tanto en nuestro Derecho positivo como en nuestra Jurisprudencia. Véanse legalmente los artículos 83.2 de la Ley de lo Contencioso, 40, 48 y 115 de la Ley de Procedimiento administrativo, etc. La Jurisprudencia ha hecho reiteradas aplicaciones del concepto, entre ellas en relación con el silencio administrativo positivo.

(42) Artículo 52 de la Ley de Procedimiento administrativo.

V. ¿QUIEBRA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CUANDO LA RENTA CATASTRAL DE LAS VIVIENDAS Y LOCALES ARRENDADOS SE FIJA POR LA ADMINISTRACION EN CUANTIA SUPERIOR AL 4 POR 100 DE SUS VALORES CATASTRALES?

Con frecuencia, cuando la Administración fija la renta catastral de los bienes urbanos tipificados como viviendas o locales arrendados, lo hace en cuantía superior al 4 por 100 del valor catastral, y esto motiva el interrogante que sirve de título al epígrafe y que va a constituir el segundo y último punto de nuestro estudio, y que por constituir no una simple cuestión de hecho, sino materia estrictamente jurídica deberá resolverse—en definitiva—por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La Administración parte del principio de que, en relación con las viviendas y locales arrendados, el 4 por 100 del valor catastral para fijar la renta catastral es simple norma indiciaria que puede y debe—según los casos—ser corregida en más o en menos. La argumentación de los órganos administrativos es la siguiente:

A) El artículo 30-1, párrafo 2.º, inciso 1.º, de la Ley de 11 de junio de 1964 (Ley de Reforma tributaria), reproducido por el artículo 19 del Decreto refundidor de la contribución territorial urbana, dice:

«La renta catastral de los bienes urbanos se fijará en el 4 por 100 de sus valores catastrales, salvo las excepciones que se consignan en los dos artículos siguientes».

B) Sobre este precepto base que—desde luego—es lo suficientemente claro como para no dar lugar a dudas ni disquisiciones teóricas, la Administración pública se limita a aplicar la excepción recogida en el artículo 20-1 del Texto Refundido, según el cual:

«La renta catastral de las viviendas y locales arrendados se determinará corrigiendo la obtenida por aplicación

del 4 por 100 sobre el valor catastral, mediante un índice que pondere la antigüedad del contrato en vigor o las circunstancias que puedan determinar rendimientos distintos de aquella cifra. Dicho índice será aplicable mientras subsista el arrendamiento a que se refiere».

No cabe duda de que la excepción que legalmente acabamos de consignar *literalmente* no precisa si esta corrección será sólo en menos, o podrá aplicarse también en más.

C) La Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de febrero de 1966, dictada en aplicación del precepto anterior, se limita a señalar que:

«En los casos de viviendas y locales arrendados, se determinarán los índices correctores que ponderen la influencia de la antigüedad de los contratos de arrendamiento atendiendo a las características del polígono».

D) Por si cabía alguna posibilidad que impidiese a la Administración el sobrepasar, en estos casos, el 4 por 100 al que tantas veces nos estamos refiriendo, la Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de enero de 1971 claramente lo permite al disponer:

«El índice corrector establecido en el artículo 20-1 del Texto Refundido de la Contribución territorial urbana, podrá afectar a la renta catastral de las viviendas y locales arrendados, normalmente calculada (43) en el 4 por 100 del valor catastral, a tenor de lo dispuesto en el artículo 19 del citado texto legal, tanto en el sentido de reducir como de aumentar el mencionado porcentaje.—La aplicación del índice que pondere la antigüedad del contrato en vigor tendrá las limitaciones determinadas en los apartados 2 y 5 del artículo 20 del Texto Refundido de la Contribución urbana».

(43) En el Boletín Oficial del Estado de 9 de abril de 1971 se salva el error padecido en la reproducción de la Orden.

Tras conocer y meditar sobre la argumentación administrativa, llegamos a la convicción de que su tesis ni es convincente, ni jurídicamente admisible. Antes bien, estimamos que excederse de ese 4 por 100 del valor catastral, para fijar la renta catastral de viviendas y locales arrendados, es opuesto al Ordenamiento jurídico y, consecuentemente, anulable la liquidación de la deuda tributaria que con tal exceso se practique.

Nuestra argumentación es la siguiente:

Lo primero que debe hacerse es fijar el valor jurídico de la Orden de Hacienda de 17 de enero de 1971, y al hacerlo nos damos cuenta de que su alcance no puede ser otro que el de constituir un simple supuesto de *interpretación administrativa* de un precepto legal.

Como toda interpretación de esta naturaleza, su único efecto será el de obligar a los órganos administrativos a virtud del principio de jerarquía que rige en Derecho administrativo, proyectada sobre todo para los órganos de gestión tributaria de la propia Administración (44).

Por supuesto, jamás podrá tener efectos vinculatorios para un Tribunal de Justicia.

Si no se acepta esta tesis, y se quiere dar a la Orden un valor superior al de simple disposición interpretativa de un precepto legal, las consecuencias serán mucho menos favorables para la Administración, pues habrá que rechazar de plano dicha disposición por estar en oposición al Ordenamiento, al infringir el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad, entendido en sentido general, se proyecta jurídicamente—según nuestra opinión—de una cuádruple forma:

— Partiendo de la necesidad de seguridad jurídica, promulgada en norma de rango fundamental por el artículo 17 del Fuero de los Españoles (45).

(44) Las disposiciones interpretativas o aclaratorias de leyes tributarias cuya facultad corresponde privativamente al Ministerio de Hacienda, son de obligado acatamiento para los órganos de gestión.

(45) Los españoles tienen derecho a la seguridad jurídica. Todos los órganos del Estado actuarán conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas que no podrán arbitrariamente ser interpretadas ni alteradas.

— Subordinando toda la actuación administrativa de carácter normativo (46) a la producción legislativa (47), so pena de nulidad de pleno derecho (48).

— Siguiendo las disposiciones administrativas la jerarquía fijada en la Ley de Régimen jurídico de la Administración del Estado (49) y en otros preceptos legales (50).

— Sometiendo los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad, e incluso por otra inferior que actúe dentro de su competencia (51).

Esta legalidad aplicada a la materia tributaria no es suficiente, pues el principio se refuerza de forma considerable ante las manifestaciones fiscales, exigiéndose no sólo que el establecimiento de un tributo se haga mediante ley (52), sino ordenándose que el cumplimiento de la norma anterior no se limite al mero establecimiento formal del tributo, sino que afecte *fundamentalmente a su contenido*, como se desprende del artículo 10 de la Ley General tributaria, cuyo apartado *a*) dispone que se regulará en todo caso por ley la determinación del tipo de gravamen y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Pues bien: la aplicación de este principio impone la inaplicabilidad de la Orden de 17 de marzo de 1971, puesto que no del artículo 20 del Texto Refundido de la Contribución territorial urbana (que a su vez trae causa de la Ley de Reforma del sistema tributario), sino de la errónea interpretación que a dicho artículo da la Administración, es de donde deviene la peregrina

(46) Son verdaderos actos administrativos que se tipifican de «normativos», frente a los concretos, ya sean estos últimos individuales, plurales o generales.

(47) Artículo 26 de la Ley de Régimen jurídico de la Administración del Estado.

(48) Artículo 28 del mismo cuerpo legal.

(49) Artículo 23 de la misma Ley citada con anterioridad.

(50) Entre esos «otros preceptos legales» puede recogerse el artículo 108 de la Ley de Régimen local, en donde se ordena que ni las Ordenanzas, ni los Reglamentos o Bandos municipales puedan contener preceptos opuestos a las leyes o disposiciones generales.

(51) Artículo 30 de la Ley de Régimen jurídico.

(52) Artículo 9.º del Fuero de los Españoles, reproducido por los artículos 2.º y 3.º de la Ley General tributaria.

conclusión de permitirse delegar en una Junta administrativa la facultad de establecer el porcentaje del valor catastral, *determinante de la renta catastral*, o lo que es lo mismo, decidir el elemento más fundamental de la deuda tributaria en lo que atañe a su concreción, lo que de aceptarse provocaría una deslegalización tributaria extensa, profunda y absolutamente nociva para la existencia de un Estado de Derecho, que siempre debe respetar la jerarquía normativa en aras de la legalidad (53).

Salvado el escollo más aparente que real de la Orden mencionada, todo el problema se reduce a interpretar los artículos 19 y 20-1 del Decreto que opera como Texto Refundido (54), interpretación que debe ser eminentemente finalista, lo que exige no sólo el conocimiento de las razones que movieron al legislador a introducir el precepto, sino el buscar cuál es el fin pretendido con la norma objeto de interpretación.

Entendemos que la excepción recogida en el artículo 20-1 del Texto Refundido, va dirigida exclusivamente a la *reducción* del 4 por 100 y no a su aumento, puesto que dada la congelación de rentas, sería improcedente una imposición indiscriminada, que implicaría—en muchos casos—una desmesurada alza impositiva, a recaer sobre un sujeto pasivo a quien se impide—por la propia naturaleza del impuesto—las repercusiones contra inquilinos y arrendatarios (55).

La anterior afirmación aparece ratificada tras el estudio del artículo 30 de la Ley de Reforma del sistema tributario, de cuya exégesis no encontramos base alguna para que la Administración traspase ese 4 por 100 que *debe considerarse a todos los efectos como límite máximo de imposición*, como así lo entendió la propia Administración (56) en la norma 14—en relación con la 10—de la Orden de 24 de febrero de 1966, cuyos preceptos meramente interpretativos, acordes en aquel caso con la letra y el

(53) El principio de jerarquía no es, en definitiva, sino una parte del principio de legalidad, sin perjuicio de su independencia ocasional o didáctica.

(54) Cuya legitimidad *deriva* de la Ley de Reforma del sistema tributario.

(55) Este camino es el seguido, antes y después de la Orden de 17 de marzo de 1971, entre otras Salas de lo Contencioso por la de Barcelona.

(56) De nuevo nos encontramos ante un típico supuesto de interpretación administrativa.

espíritu del texto interpretado, constan referidas exclusivamente a la influencia de la antigüedad de los contratos de arrendamiento, para disminuir ese 4 por 100 y jamás para aumentarlo, puesto que dicho porcentaje tan sólo es minorable, atendida la renta efectiva derivada de antiguos arrendamientos.

Todo lo que antecede nos permite, pues, contestar al interrogante formulado en el epígrafe: el 4 por 100 es en todo caso límite máximo de imposición, y la excepción recogida en el artículo 20-1 del Texto Refundido va dirigida exclusivamente a su *disminución*, sin permitir jamás su aumento; disminución que viene impuesta por las especiales circunstancias que concurren en el supuesto y que acabamos de exponer.