

JAVIER LÓPEZ LEÓN

Inspector de Tributos del Ayuntamiento de Alicante

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Disposiciones establecidas en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación relativas a la gestión por Padrón, Registro o Matrícula.
- III. Inicio de la gestión tributaria.
 1. El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
 - 1.1. Formación del censo.
 - 1.2. Actos de gestión posteriores a la elaboración del censo.

2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).
 - 2.1. Formación del censo.
 - 2.2. Actos de gestión posteriores.
3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).
 - 3.1. Formación del Padrón inicial.
 - 3.2. Actos de gestión posteriores.
- IV. Las declaraciones tributarias *versus* las autoliquidaciones en la gestión tributaria por Padrón.
- V. La prescripción en los tributos periódicos.
- VI. Infracciones y sanciones tributarias.
- VII. Los intereses de demora.
- VIII. La gestión censal y tributaria.
- IX. Las notificaciones edictales.
- X. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El grueso de los recursos tributarios de los Ayuntamientos se produce, fundamentalmente, por medio de tres figuras impositivas creadas al amparo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LHL: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

Estas tres figuras impositivas se caracterizan por:

- a) Afectar a un elevado número de contribuyentes;
- b) Tener una buena aceptación por los administrados que los deben soportar;
- c) Tener una gran eficacia recaudatoria; basta un acuerdo del Pleno del Ayuntamiento respectivo vía Ordenanza Fiscal para, dentro de los límites establecidos por la LHL subir o bajar los tipos impositivos (IBI), las tarifas (IVTM) y los coeficientes (IAE), para obtener un aumento o reducción de las cuotas tributarias liquidadas;
- d) Ser un tributo periódico por cuanto su hecho imponible se prolonga en el tiempo de manera ininterrumpida; y
- e) Se gestionan mediante Padrón o Registro o Matrícula.

Estas dos últimas características, unidas a la inexistencia dentro del sistema tributario Estatal y Autonómico de figuras tributarias que se gestionen por Padrón, confieren a la Hacienda Local una problemática en la gestión tributaria sustancialmente diferente a la del Estado. Y ello, porque dada la gran importancia que tienen para los Ayuntamientos estas figuras impositivas, la legislación que debe amparar la gestión diaria de los municipios ha sido prácticamente inexistente, como veremos en el presente trabajo, planteándose retos jurídicos de profundo calado.

Debe advertirse, que si bien la LHL en su artículo 12 remite en bloque a la Ley General Tributaria (LGT) y las demás disposiciones dictadas para su desarrollo, para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, las reformas habidas en la LGT, incluida la derivada de la Ley 25/1995, y en el Reglamento General de Recaudación (RGR) con posterioridad a la promulgación de la LHL, no han tenido en consideración la realidad local de la gestión tributaria por Padrón o Registro o Matrícula; parte de culpa para el legislador estatal, únicamente preocupado por su sistema fiscal, y parte para la Federación de Municipios y Provincias (FEMP), que siendo el interlocutor válido ante el Ministerio de Economía y Hacienda, no ha tenido la capacidad técnica suficiente para plantear las modificaciones necesarias.

II. DISPOSICIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN RELATIVAS A LA GESTIÓN POR PADRÓN, REGISTRO O MATRÍCULA

Podemos afirmar que únicamente los siguientes preceptos se refieren directamente a la gestión tributaria mediante Padrones:

A) De la Ley General Tributaria:

Artículo 124.3:

«En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.»

B) Del Reglamento General de Recaudación:

Artículo 20.2:

«Las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse: .../... c) Las deudas de notificación colectiva y periódica, en los plazos señalados en el artículo 87 de este reglamento.»

Artículo 86:

«La recaudación de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva podrá realizarse...»

Artículo 87:

«1. El plazo de ingreso en período voluntario de las deudas a que se refiere el artículo anterior, que no tengan establecido en sus normas reguladoras un plazo específico, será único y abarcará desde el día 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior.

2. En caso de que la gestión recaudatoria se realice por el Ministerio de Economía y Hacienda...»

Artículo 88:

«1. La comunicación del período de cobro se llevará a cabo de forma colectiva, publicándose los correspondientes edictos en el "Boletín Oficial" de la provincia y en los locales de los Ayuntamientos afectados. Dichos edictos podrán divulgarse por los medios de comunicación que se consideren adecuados. Cuando se trate de...

2. El anuncio de cobranza deberá contener, al menos:

- a) El plazo de ingreso.
- b) La modalidad de ingreso utilizable de entre las enumeradas en el artículo 86 de este reglamento.
- c) Los lugares, días y horas de ingreso.
- d) La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y devengarán el recargo de apremio, intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.

3. El anuncio de cobranza podrá ser sustituido por notificaciones individuales.»

Artículo 89:

«1. Los ingresos se realizarán, según la modalidad establecida, en los lugares, días y horas señalados.

2. En caso de deudas cuya exacción se realice por recibo, cuando el deudor u otra persona...»

Artículo 90:

«1. Los deudores podrán domiciliar el pago de las deudas a que se refiere este capítulo en cuentas abiertas en Entidades de depósito con oficina en la demarcación correspondiente.

2. Para ello, dirigirán comunicación al órgano recaudatorio correspondiente al menos dos meses antes del comienzo del período recaudatorio. En otro caso, surtirán efecto a partir del período siguiente.

3. Las domiciliaciones tendrán validez por tiempo indefinido en tanto no sean anuladas por el interesado rechazadas por la Entidad de depósito o la Administración disponga su invalidez por razones justificadas.»

Fuera de estos preceptos contenidos en la LGT y en el RGR con carácter específico para la gestión por Padrones, debemos recurrir al régimen jurídico general establecido en la LGT, en el RGR, en el Reglamento General de la Inspección y en el resto de la normativa estatal aplicable, para la gestión, liquidación e inspección de los tributos.

III. INICIO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Establece el artículo 101 de la LGT, que la gestión de los tributos se iniciará:

- a) Por declaración conforme a lo previsto en el artículo 35 de la LGT,
- b) De oficio, y
- c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos.

Vemos pues, que el inicio de la actuación de la Administración Tributaria local para los tributos de cobro periódico debe encuadrarse dentro de estas opciones.

Analicemos a continuación cómo se inicia la gestión tributaria de cada una de estas figuras impositivas con especial atención a dos momentos diferenciados, uno cuando entra en vigor por primera vez el impuesto (recordamos que la LHL crea los tres grandes impuestos) y otro, cuando el impuesto ya está en marcha.

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

1.1. Formación del censo.

El impuesto se gestiona a partir de la Matrícula del mismo. Dicha Matrícula se formará anualmente para cada término municipal y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas. Así reza el artículo 91.1 de la LHL.

Para la formación del censo, la disposición transitoria primera del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan las normas para la gestión del IAE, establecía la obligación de presentar la declaración de alta en el impuesto a todos aquellos que en el momento de formación del censo estuvieran realizando actividades gravadas por el mismo. El período de formación fue del 9 de septiembre al 31 de diciembre de 1991, con la finalidad de poner en marcha el impuesto a partir del 1 de enero de 1992. En la misma disposición transitoria se establecía que la notificación de los actos censales y liquidatorios se practicaría por personación de los obligados tributarios en las oficinas de los Ayuntamientos respectivos (que hubieran asumido la gestión tributaria del IAE), durante el plazo de un mes a contar desde el 14 de septiembre de 1992.

Como vemos, la gestión tributaria se iniciaba por declaración presentada por el interesado, conforme dispone el artículo 101 a) de la LGT, y la notificación de alta en el censo así como la liquidación a que daba lugar, se realizaba por el medio establecido en el artículo 124.4 de la LGT, salvando el mandato establecido en el apartado 3 del artículo 124 de la LGT.

Elaborado el censo de esta manera no existe ningún problema para la notificación edictal de las sucesivas liquidaciones emitidas por padrón, facilitando enormemente la gestión al haber evitado la notificación individualizada por correo.

1.2. Actos de gestión posteriores a la elaboración del censo.

A partir del 1 de enero de 1992, la iniciación de la gestión tributaria podría darse por cualquiera de las vías establecidas en el artículo 101 de la LGT. Lo normal seguía siendo por declaración del interesado al amparo de la obligación establecida en el artículo 91.2 de la LHL y lo excepcional era por actuación de oficio de los órganos de gestión, vía el artículo 12 del Real Decreto 1172/1991, o por actuación de la inspección, vía el artículo 17 del Real Decreto 1172/1991.

Para estos casos el Real Decreto 1172/1991 establecía que los actos de inclusión, exclusión o variación de los datos contenidos en la Matrícula, deberían ser notificados individualmente al sujeto pasivo, salvo que se desprendan de las declaraciones presentadas por los interesados, que se enten-

derán notificados en el momento de su presentación (art. 13). Por lo tanto, a excepción de los actos de gestión iniciados vía declaración del interesado, los de oficio y por vía de inspección debían ser expresamente notificados al sujeto pasivo.

Sin embargo, los actos liquidatorios derivados de las inclusiones, exclusiones o variaciones sí que debían ser notificados individualmente al sujeto pasivo con los requisitos establecidos en el artículo 124 de la LGT. De omitir tal actuación, y por lo que respecta a la liquidación de alta, el municipio correspondiente no podría notificar colectivamente mediante edicto las sucesivas liquidaciones periódicas que se fueran produciendo, cuestión esta que la jurisprudencia ha asentado en el ordenamiento jurídico de manera definitiva (así por ejemplo, TS 26-03-1972, TS 2-05-1972, TS 9-12-1986, TS 30-04-1987, en las que en definitiva admite la existencia legal de las notificaciones colectivas, aunque exige para su validez que la notificación inicial del alta se haga en forma personal y directa).

2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

2.1. Formación del censo.

«El impuesto se gestiona a partir del Padrón del mismo que se formará anualmente para cada término municipal y que ...». Así reza el artículo 77 de la LHL. Ahora bien, ¿cómo se forma el Padrón inicial? Hemos visto cómo en el IAE el Real Decreto 1172/1991 previó el cauce legal mediante la obligación de declarar el alta en el impuesto, sin embargo, ¿existe algo parecido en el IBI?

El Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrolla el artículo 77 de la LHL citado, únicamente se limita a regular las declaraciones que deben efectuar los sujetos pasivos a partir del 1 de enero de 1990, fecha de entrada en vigor del impuesto y respecto a construcciones nuevas y alteraciones de orden físico, económico y jurídico, cuestión que nada tiene que ver con la formación del censo inicial, además de que por la mecánica del impuesto las variaciones que se produzcan tienen efectividad en el período impositivo siguiente (art. 75.3 LHL). Por lo tanto, no existiendo obligación de declaración inicial a cargo de los sujetos pasivos del impuesto correspondía la gestión de su formación a la Administración, como por otra parte señala el artículo 6.º del Real Decreto 1448/1989, figura que se corresponde con la establecida en el artículo 101 b) de la LGT, es decir, la gestión tributaria de este impuesto se iba a iniciar de oficio. Subrayo lo anterior, por la importancia que tiene en la gestión del IBI, pues no existiendo obligación de declarar inicialmente no puede nacer una infracción tributaria, dado que las mismas tienen como presupuesto la existencia de una obligación tributaria incumplida. Esto es, si la Administración omitió en la formación del Padrón algún hecho imponible o elemento sustancial, el sujeto pasivo nunca podrá ser sancionado cuando se le regularice la situación.

Por otra parte la desvinculación del IBI con su antecesor viene resaltada porque en la disposición derogatoria de la LHL no sólo deroga cuantas disposiciones de rango legal se opongan, contradigan o resulten incompatibles con los preceptos de la misma, sino que además establece en su apartado 2 que «igualmente quedan derogadas cuantas disposiciones de rango reglamentario regulen, a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley, las materias objeto de las disposiciones comprendidas en el apartado anterior». No obstante, la disposición transitoria segunda mantiene la subsistencia temporal en el IBI, de algunos elementos de las Contribuciones Territoriales Urbanas.

Examinado lo anterior y puesto en concordancia con la jurisprudencia establecida por los Tribunales y ya comentada del artículo 124.3 de la LGT, los municipios que tuvieran asumida la gestión tributaria del IBI, debían notificar individualmente el alta en el respectivo Padrón, tal y como establece el artículo 124, para así, a partir de 1991 poder notificar las sucesivas liquidaciones periódicas mediante edictos. Si así, no lo hicieron, las liquidaciones emitidas podrían haberse recurrido por no cumplir los requisitos reglados, «pues sólo mediante la notificación individual se cumplen los principios de defensa y tutela judicial efectiva» (TS 26-09-1988).

2.2. Actos de gestión posteriores.

A partir del 1 de enero de 1990, fecha de entrada en vigor del impuesto, las actuaciones de gestión van a ser las contenidas en los apartados a) y c) del artículo 101 de la LGT, esto es, a partir de las declaraciones que deben presentar los sujetos pasivos y a partir de las actuaciones inspectoras. En cualquier caso, los actos de inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en el Padrón se consideran actos administrativos y son susceptibles de ser recurridos, por lo que la Administración tiene que notificar individualmente las citadas alteraciones, así como las liquidaciones que de las mismas se deriven.

3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

3.1. Formación del Padrón inicial.

Curiosamente, a diferencia del IAE y del IBI, la LHL no recoge en ninguna disposición que el IVTM se gestiona a partir de un Padrón o Registro o Matrícula. No obstante, de las propias características del impuesto se desprende que éste debe ser el modo de gestión.

¿Cómo se forma el Padrón inicial? La norma no dispone nada al respecto, por lo que deben ser los Ayuntamientos los que elaboren el respectivo Padrón, partiendo en parte de los datos ya existentes del derogado Impuesto sobre Circulación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1989 y de los datos que figuren en las Jefaturas de Tráfico, en tanto en cuanto por la propia definición del hecho

imponible (art. 93 LHL) se considera como vehículo apto para circular el que hubiere sido matriculado en los registros públicos correspondientes; matrícula, que a excepción de la de los ciclomotores, expiden las Jefaturas Provinciales de Tráfico. Por lo tanto, para la formación del Padrón inicial del IVTM, los Ayuntamientos debieron partir necesariamente de los vehículos que figuraban matriculados al día 1 de enero de 1990 en la Jefatura de Tráfico, respetando los beneficios fiscales concedidos en el Impuesto sobre Circulación hasta su fecha de extinción, en virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la LHL; esto es, los datos de formación del Padrón tenían que haberse obtenido de Tráfico y no del Padrón del Impuesto sobre Circulación que había sido suprimido.

Como quiera que estamos ante un impuesto nuevo, con un Padrón formado de oficio por el Ayuntamiento [vía el art. 101 b) de la LGT], es evidente, que los municipios debían haber notificado mediante liquidaciones individuales, conteniendo los elementos establecidos en el artículo 124 de la LGT, el alta en el Padrón del impuesto, requisito indispensable para poder notificar, en los ejercicios posteriores, colectivamente mediante edicto. Si así no lo hicieron, y al igual que en el IBI, los contribuyentes podrían haber recurrido por indefensión.

3.2. *Actos de gestión posteriores.*

Una vez formado el censo inicial del impuesto, las siguientes actuaciones de gestión se derivan, o bien de las declaraciones presentadas por los interesados (por ejemplo el alta en el impuesto) vía el artículo 101 a) de la LGT, de oficio a partir de las actuaciones realizadas por los interesados ante la Jefatura de Tráfico (por ejemplo una transferencia o una baja del vehículo), vía apartado b) del artículo 101 de la LGT o, finalmente vía inspección. Todas estas actuaciones de gestión, cuando lleven o de ellas puedan derivarse inclusiones, exclusiones o variaciones en el Padrón deberán ser notificadas individualmente al sujeto pasivo.

IV. LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS VERSUS LAS AUTOLIQUIDACIONES EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA POR PADRÓN

Como hemos visto en las tres figuras impositivas anteriores, una vez formado el censo inicial, la gestión tributaria correspondiente a las altas en el Padrón, responde al esquema de: primero el interesado declara, mediante la presentación del modelo de declaración aprobado al efecto, en que se manifiesta o se reconoce que se ha dado o se va a dar el hecho imponible (hay que recordar que en el caso del IVTM y del IAE se declara con anterioridad a nacer el hecho imponible); y segundo, la Administración le notifica, conjunta o separadamente, la inclusión en el respectivo Padrón y la liquidación de alta en el mismo con los correspondientes recursos (que en el caso del IBI y del IAE son dos; potestativamente recurso de reposición del art. 160 de la LGT o reclamación económico-administrativa ante el alta en el censo del IAE o el alta en el catastro del IBI, y recurso de reposición del art. 14 de la LHL ante las liquidaciones de alta).

La importancia de la notificación expresa de la liquidación inicial y de los elementos esenciales que en ella se deben contener, no es una cuestión baladí. De ella van a arrancar las liquidaciones tributarias periódicas sucesivas, las cuales ante la imposibilidad material de una notificación expresa individual para cada sujeto pasivo, la LGT ha establecido un cauce especial que es la notificación edictal, cuya validez está condicionada aparte de la identidad de los actos inicial y sucesivos, a la previa notificación personal del alta y como dice J. TURPIN VARGAS (1) «ni la publicidad colectiva puede convalidar la creación de una obligación fiscal distinta a la que ha servido de antecedente». Esto es, la notificación colectiva no produce indefensión si con anterioridad ha estado precedida de una notificación particularizada.

Sin embargo, ¿qué sucede en el régimen de autoliquidación? o lo que es lo mismo, ¿qué sucede cuando el Ayuntamiento quiere implantar el régimen de autoliquidación en vez del de declaración comentado?

Lo primero que debemos advertir es que, en puridad, una autoliquidación no es más que una declaración tributaria con toda su eficacia jurídica, cumplimiento de un deber (art. 35.1 LGT), interrupción del plazo de prescripción [art. 66.1 c) LGT], confesión extrajudicial (art. 117 LGT), a la que se acompaña de una liquidación [en virtud del art. 10 k) LGT] y de un ingreso si la cuota es positiva. Y, al igual que en las declaraciones tributarias, tampoco es un acto administrativo sino simplemente un acto de colaboración realizado por el contribuyente en virtud de una obligación fiscal. Así, como dice el TS en Sentencia de 12 de junio de 1979, «esta forma de colaboración, en la que el contribuyente autoliquida el impuesto, no origina actos administrativos, puesto que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente, so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como los que afectan a los principios de la buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un acto impugnatorio sin la adecuada notificación y tantos otros de innecesaria enumeración».

La autoliquidación presentada no puede sustituir el acto administrativo expreso de incorporación a un Padrón o Registro o Matrícula, ya que si no se estaría burlando el mandato del artículo 124.3 de la LGT y el principio de seguridad jurídica, a que tiene derecho el contribuyente, consagrado en la Constitución. Por lo tanto, recibida la autoliquidación por la Administración, ésta deberá inexcusablemente, y como haría con las declaraciones tributarias, notificar la liquidación de alta, que tendrá el carácter de liquidación provisional, pudiendo incluso rectificar lo declarado por el interesado, dando lugar a una devolución de ingresos indebidos o a la reclamación de parte de las cuotas, y todo ello conjuntamente con los medios de impugnación procedentes en Derecho.

(1) Citado en *Las notificaciones tributarias*, de I. BECERRA GUIBERT, Ed. Aranzadi, 1982, pág. 152.

Lo que se deduce inmediatamente de la aplicación del sistema de autoliquidación al mundo de los tributos periódicos, es la falta de adecuación de los preceptos existentes en la LGT y normas de desarrollo a la realidad Local. Así por ejemplo el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y de paso da una solución normativa a la situación de las autoliquidaciones aún no comprobadas por la Administración, no prevé la situación particular de este tipo de autoliquidaciones, puesto que la regulación en ella contenida se está refiriendo, aunque no lo diga expresamente a los tributos instantáneos; sin embargo este Real Decreto es de aplicación directa a las Haciendas Locales como se manifiesta en su disposición adicional quinta; así, cuando en el artículo 8.º o en la disposición adicional tercera del Real Decreto establece la posibilidad de instar la restitución de lo indebidamente ingresado o la rectificación de la autoliquidación presentada siempre que no haya prescrito el derecho a la devolución (cinco años a contar desde la fecha del ingreso) o la Administración no haya dictado una liquidación provisional rectificando la autoliquidación o no haya dictado la liquidación definitiva, no puede estar refiriéndose a las autoliquidaciones que inician la gestión en los tributos por Padrón; y no puede, porque si la autoliquidación tiene por objeto declarar unos elementos de la obligación tributaria y determinar una deuda tributaria e ingresarla, y como hemos visto anteriormente es necesaria la notificación inicial de alta en el respectivo Padrón, no podrá la Administración Local acogerse al plazo tan amplio que prevé la norma para revisar la misma. Y no podrá hacerlo, porque antes de la aprobación del siguiente Padrón anual deberá notificar a todos los contribuyentes que hubieran efectuado declaraciones de alta en el impuesto en el ejercicio anterior su incorporación al mismo mediante una resolución, que en caso de no haberse podido comprobar el hecho imponible, tendrá el carácter de liquidación provisional. Esto es, tendrá la obligación de dictar un acto administrativo expreso confirmatorio o revocatorio de lo realizado por el contribuyente, que cierre la relación jurídico-tributaria, e impida la indefensión del mismo.

Por lo tanto, a diferencia de lo que sucede en los tributos instantáneos gestionados por autoliquidación, en que la Administración tiene cinco años para revisarlos, tal como establece el citado Real Decreto, en los tributos periódicos el plazo del que dispone es menor y se encuentra delimitado por el tiempo que resulte entre la presentación de la autoliquidación y la fecha de aprobación del Padrón.

V. LA PRESCRIPCIÓN EN LOS TRIBUTOS PERIÓDICOS

Es bien conocida la importancia que el instituto de la prescripción tiene en el ámbito tributario, ya que su objetivo es la seguridad jurídica. Seguridad que impide actuar a la Administración o al obligado tributario cuando ya ha transcurrido el plazo de cinco años. Por ello va a ser objeto de análisis en este punto la problemática de la prescripción del «derecho a liquidar» (art. 64 LGT) en los tributos periódicos.

Como sabemos, el artículo 65 de la LGT dispone la forma de iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. Según éste, el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los cinco años contados desde el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de la declaración.

Sin embargo esta forma de cómputo no es trasladable, en la mayoría de los casos, a los tributos periódicos que estamos examinando; unas veces porque no existe una declaración tributaria de alta en el respectivo Registro o Padrón; piénsese, que la formación del Padrón inicial lo elaboró de oficio la Administración en el IVTM y en el IBI; otras veces porque únicamente se presenta una declaración inicial y no una declaración para cada período impositivo en que se da el hecho imponible del impuesto; así, por ejemplo en el IAE, únicamente se presenta una declaración inicial con el alta en la actividad y no una declaración anual para cada período que se devenga, ejemplo igualmente trasladable a las altas en el IVTM por nueva matriculación de los vehículos.

Pongamos el caso de un vehículo matriculado en 1988 en el municipio de Alicante, que a 1 de enero de 1990, año de entrada en vigor del IVTM, se encontrara de alta en el registro de la Jefatura de Tráfico -prueba del hecho imponible- y que el Ayuntamiento hubiera omitido incluir en el Padrón del impuesto por haber partido de los datos del derogado Impuesto sobre Circulación y no de los datos de la Jefatura de Tráfico. ¿Cuándo prescribiría el derecho a liquidar por el Ayuntamiento el año 1990? Es evidente, que partiendo de la forma de cómputo establecida por el artículo 65 a) de la LGT nos encontraríamos en un callejón sin salida, puesto que no existiendo obligación inicial de declaración para los vehículos matriculados con anterioridad al 1 de enero de 1990, no podemos computar «desde el vencimiento del plazo para la presentación reglamentaria de la declaración».

O pongamos otro caso, imaginemos que en mayo de 1998 la Inspección de Tributos del Ayuntamiento se encuentra regularizando la situación fiscal de un contribuyente por el IAE, y descubre que ha estado ejerciendo una actividad gravada desde el 15 de febrero de 1992 sin haber formulado la declaración de alta. La solución que nos da el artículo 65 de la LGT sería la de computar a partir del vencimiento del plazo reglamentario de declaración, esto es, a los efectos del IAE, deberíamos computar a partir del propio día 15 de febrero, puesto que se debe declarar antes del inicio efectivo de la actividad. Por lo tanto en aplicación de la citada regla el año 1992 habría prescrito para la Administración el 14 de febrero de 1997, es decir, la Inspección no podrá incluir en el acta, el citado ejercicio, pero ¿qué pasa con el resto de ejercicios fiscales?, tengamos en cuenta que al obligado tributario únicamente se le exige una declaración inicial, entonces, ¿prescrito el derecho a liquidar el año inicial, han prescrito los años sucesivos?

La solución a este dilema no se encuentra, como hemos visto, en la regulación del instituto de la prescripción dada por la LGT, sino por la vía del Derecho supletorio recogido en el artículo 9.º de la LGT, esto es, mediante la aplicación del principio general de la *actio nata* recogida en el artículo 1.969 del Código Civil, según el cual «el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse».

Lo grave del asunto, es que tengamos que recurrir a la vía del Derecho supletorio para resolver no una cuestión meramente incidental, sino fundamental en la gestión tributaria local. Lo grave, es que el legislador, no tuviera en cuenta en la redacción de las sucesivas modificaciones de la LGT, la situación particular de los tributos locales que se gestionan por Padrón, Registro o Matrícula, estableciendo supuestos de cómputo distintos para los tributos instantáneos y para los tributos periódicos.

La solución para los problemas que se plantean en el ámbito de la prescripción del derecho a liquidar en los tributos locales periódicos, debe venir en la actualidad de la aplicación combinada de los artículos 65 a) de la LGT y 1.969 del Código Civil; así, en el IAE que se exige una declaración inicial o en el IVTM un alta antes de matricularse el vehículo, el plazo de cómputo de la prescripción se comenzará vencido el plazo reglamentario de su declaración. Para los años sucesivos, entiendo, al igual que FALCÓN Y TELLA (2), que el plazo de prescripción ha de contarse desde el devengo, coincidente con el primer día del período impositivo y congruente con lo establecido en el artículo 1.969 del Código Civil. Para el caso del IVTM y del IBI en los que la formación del censo inicial corrió de oficio a cargo de la Administración, tendremos que aplicar tanto para el primer año en que entró en vigor el impuesto como para los sucesivos el criterio del devengo.

Un resumen de los criterios aplicables en cada caso sería el que se contiene en el siguiente esquema:

	1 ^{ER} AÑO	AÑOS SIGUIENTES
Hechos imponibles nacidos a 1-01-1990:		
IBI	Devengo	Devengo
IVTM	Devengo	Devengo
Hechos imponibles con posterioridad:		
IBI	Artículo 65 a)	Devengo
IVTM	Artículo 65 a)	Devengo
IAE	Artículo 65 a)	Devengo

(2) R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, 1992, págs. 110 y 111.

Vemos, pues, que en el mundo de los tributos de cobro periódico, lo excepcional en la prescripción es el plazo reglamentario de presentación de declaraciones, y lo habitual es tener que aplicar en la prescripción el criterio del devengo, criterio por otra parte coincidente con el que existía antes de la reforma operada en el artículo 65 de la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT.

Finalmente y por lo que se refiere a este epígrafe, no es admisible pensar que los Ayuntamientos puedan reglamentariamente -vía Ordenanza Fiscal-, regular la aplicación de la prescripción, atendiendo a su situación particular y al vacío manifiesto que hay en la LGT. Por una parte el artículo 12 de la LHL remite en bloque a la LGT para la gestión de los tributos locales, y por otra la LGT integra los principios y normas básicas del régimen jurídico del sistema tributario, aplicables a todos los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter (art. 9.º 1 LGT).

VI. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 11 de la LHL dispone que «en materia de tributos locales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen». Esta remisión de los tributos locales al régimen de infracciones y sanciones contenidas en la LGT, va a suponer, una vez más, la falta de adecuación del citado régimen a la gestión tributaria por Padrón, como vamos a ver a continuación.

En el desarrollo del presente epígrafe conjugaremos las dos regulaciones de las infracciones tributarias, puesto que la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio dispone que: «La nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor...». Con lo que en definitiva, en tanto no hayan prescrito las acciones y omisiones tipificadas como infracción y efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 25/1995, siempre deberemos aplicar la nueva normativa o la anterior en función de cuál sea el resultado más favorable.

Tanto en el IAE como en el IBI, han sido las normas reglamentarias las que han especificado supuestos de infracciones tributarias simples al amparo de lo preceptuado en el artículo 78.2 de la LGT. Así el Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio (IAE), disponía -digo disponía porque se encuentra derogado por el R.D. 243/1995, de 17 de febrero-, en su artículo 18 que la falta de presentación de las declaraciones de baja, alta y variación así como el incumplimiento de los plazos establecidos constituyen infracciones simples, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la LGT. Por otra parte, el Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre (IBI), en su artículo 5.º dispone que la falta de presentación de declaraciones de alta, en caso de nuevas construcciones, de variación, en caso de cambio de titular (variación jurídica) o cambio de uso y destino (variación económica), o el no efectuarlas dentro de los plazos señalados, será calificada como infracción tributaria simple.

Sin embargo, es el sentir general en los servicios de inspección de los tributos locales las dificultades que plantea cuando, como en el caso del IAE, el Ayuntamiento actúa por delegación de la AEAT, la tipificación de las conductas.

Veamos un ejemplo, supongamos que como consecuencia de las actuaciones inspectoras acerca de un obligado tributario por el IAE en diciembre de 1994, se observa la falta de declaración de alta en el impuesto desde enero de 1992, fecha en que inició la actividad. Ante esta situación, y una vez regularizadas las cuotas tributarias, queda la imposición de la correspondiente sanción por la infracción tributaria cometida. Aquí, caben dos posturas, una respetar tanto el Real Decreto 1172/1991 como la Circular 1/1992, de 2 de abril, del Departamento de Inspección Financiera, apreciando la existencia de una infracción simple y otra no hacer caso y apreciar la existencia de una infracción grave.

Estudiemos detenidamente las dos opciones, siempre bajo el supuesto de haber sido requerido por la Inspección.

A) Infracción simple.

Admitir que la falta de declaración de alta en el IAE es una infracción tributaria simple, es admitir que lo que se está incumpliendo por parte del sujeto pasivo es una obligación formal exigida por razón de la gestión del IAE, puesto que el nacimiento de una infracción tributaria tiene su origen necesariamente en el incumplimiento de una obligación exigida por la ley, y la ley, concretamente en el artículo 35 de la LGT, establece dos clases de obligaciones, una principal de pagar la deuda tributaria, y otras, de hacer, formales o accesorias, entre las cuales se encuentra la de formular cuantas declaraciones se exijan para cada tributo.

Admitida la misma, su incumplimiento acarrea la correspondiente sanción, con independencia de los ejercicios económicos en que se tuvieron que liquidar cuotas tributarias, en el caso, dos años, y con independencia de la cuantía defraudada. Debemos recordar que el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que regula el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, dispone en su artículo 11.2 que la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública no se utilizará como criterio de graduación para la imposición de infracciones simples. Y aún más, si hubiera prescrito la obligación de declarar el alta inicial, imaginemos que la inspección se hubiera realizado en 1998, no se podría imponer sanción alguna, al haber prescrito la acción para imponer sanciones tributarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 64 c) en relación con el artículo 65 c) de la LGT; tengamos en cuenta que lo tipificado como infracción es únicamente la propia falta de declaración, que da lugar a una única infracción ya prescrita, que no puede entenderse reproducida cada ejercicio en que se deben emitir los recibos.

Por otra parte, la sanción a imponer sería entre las 1.000 y 150.000 pesetas, con lo que difícilmente se puede castigar el incumplimiento del contribuyente a tenor de la disparidad de las cuotas a que da lugar el IAE. Así por ejemplo, un contribuyente que no declare una máquina de tabaco

instalada en su negocio supone 6.000 pesetas de cuota de tarifa mínima anual (excluido el coeficiente de incremento y recargo provincial) que deja de ingresar la Hacienda Local; sin embargo, un contribuyente que no declare la actividad de promoción inmobiliaria ni los m² edificados enajenados (por ejemplo 3.000 m² anuales), supone una cuota de tarifa de 900.000 pesetas (en poblaciones de más de 100.000 habitantes). Como quiera que estamos ante un incumplimiento formal, desde el punto de vista de la infracción simple debe valorarse de la misma forma, con lo que deberá imponerse la misma sanción, aunque como hemos visto las repercusiones económicas que ha tenido para la Hacienda Local son totalmente diferentes.

Desde mi punto de vista otra de las inconsistencias que tiene el calificar como infracción simple la falta de declaración de alta, reside en el artículo 349 del Código Penal tanto en su redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, como en la dada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, que regula el delito fiscal. El citado artículo queda como sigue:

«1. El que por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al sextuplo de la citada cuantía...

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe se referirá al año natural...»

Tanto en una redacción como en otra se establece la responsabilidad penal para quien por acción u omisión defraudare a la Hacienda Local, eludiendo el pago de tributos, más de 15.000.000 de pesetas (en la actualidad). Estando, a los efectos de determinar la citada cuantía en los tributos periódicos, a lo defraudado en cada período impositivo -debe advertirse que en ningún caso se está hablando de tributos gestionados mediante el régimen de la autoliquidación-, supuesto que entra de lleno en las figuras impositivas que se gestionan por Padrón.

Objetivamente, con la falta absoluta de declaración se está eludiendo la obligación principal de pago de la deuda. Por otra parte, no es de extrañar que en el IAE se obtengan para un determinado sujeto pasivo cuotas tributarias superiores a los 15.000.000 de pesetas; piénsese por ejemplo, en la agrupación 833 de promoción inmobiliaria, cuya tarifa mínima (antes de aplicar el coeficiente

municipal y el recargo provincial) son 300 pesetas por m² construido enajenado. Sin embargo, ¿cómo es posible que una infracción calificada como simple por vía reglamentaria deviene en la más grave del ordenamiento como infracción penal? o ¿es que por vía reglamentaria se excluyen del Código Penal estos supuestos?

B) Infracción grave.

Otra postura, es hacer caso omiso tanto de la calificación dada por el Real Decreto 1172/1991 como por la Circular comentada, esto es, ir contracorriente, razones jurídicas no faltan, y calificarla como infracción grave.

Por una parte, y atendiendo a los principios inspiradores del Derecho Penal, aplicables con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador (STC de 8-06-1981), cuando el tipo de infracción grave absorbe a la infracción simple es esta primera la que debe aplicarse. Esto es, cuando la infracción simple sea un mero medio para la comisión de la grave, ésta debe quedar subsumida en la grave atendiendo al principio de legalidad más riguroso.

Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1994 (Ar. 7568), en el caso de un impuesto de plusvalía que se gestionaba por liquidación establece: «Y, como en el caso de autos, la entidad contribuyente, **no cumplió sus obligaciones de todo tipo** (al tratar de eludir, objetivamente, con la falta absoluta de presentación de declaración, su obligación principal de pago de la deuda tributaria) hasta que fue constreñida o requerida para ello por la Inspección Fiscal del Ayuntamiento, cerca de un año después a la fecha del devengo, determinando con ello la imposibilidad de giro de la liquidación y, en definitiva, el dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria, ha de estimarse que, en el presente supuesto la omisión de la presentación de la declaración a que obliga el artículo 360 del Real Decreto 781/1986 **no constituye un mero retraso o demora en dicha obligación formal**, sino una **omisión voluntaria para dejar de satisfacer la deuda tributaria**, omisión que constituye la infracción grave tipificada en el actual artículo 79 a) de la Ley General Tributaria.»

O la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1994 (*cit. Impuestos* núm. 8/95, pág. 85), en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, «El recurrente viene a alegar que no incurrió en esta infracción porque su omisión no fue de ingreso sino de presentación documental, pero la infracción es la misma. El precepto habla de "dejar de ingresar", con abstracción de las causas que motivan la omisión. Por tanto, como bien razona el TEAR, se incurre en infracción no sólo dejando de presentar dentro del plazo reglamentario la pertinente autoliquidación o ingresando una cantidad inferior a la legalmente procedente, luego exigida a través de la ulterior verificación o comprobación de aquélla, sino también, en los tributos que no son objeto de autoliquidación obligatoria por el contribuyente, cuando éste incumple la obligación de presentar los documentos y declaraciones legalmente exigidas, puesto que resulta evidente que tal omisión imposibilita a la Administración

para exigir el ingreso de la deuda tributaria debida, previa la oportuna comprobación de la base imponible y práctica de la liquidación de que se trate. Se da, pues, la infracción tipificada en el precepto transcrito y su sanción al 150% de la cuota se ajusta plenamente a lo dispuesto en el artículo 13 Real Decreto 2631/1985».

La calificación de la falta de declaración, cuando haya sido requerido por la Inspección, como infracción grave, permite atender convenientemente al principio de proporcionalidad que una sanción debe tener, sancionando con mayor cantidad al que más ha defraudado. Este principio viene a exigir una adecuación entre la infracción cometida y la sanción a imponer, y siempre se ha considerado como básico en el Derecho Penal, trasladable al Derecho sancionador administrativo, como bien ha recogido el artículo 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Por otra, permite englobar en la base sobre la que se debe girar el tanto porcentual de la sanción, no solamente la cuota inicial, sino la de todos los ejercicios devengados que no pudieron liquidarse por falta de la declaración.

RÉGIMEN SANCIONADOR A PARTIR DE LA LEY 25/1995.

Con la modificación operada en los ilícitos tributarios a partir del 23 de julio de 1995, se solventa en parte la problemática anterior entre infracción simple e infracción grave para la falta de declaración de alta, ya que se introduce un nuevo apartado en el artículo 79 de la LGT que califica como infracción grave «no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación». Supuesto que encaja perfectamente con la gestión del IAE y del IBI.

Se debe advertir, que la introducción de este nuevo apartado no se ha debido a un interés del legislador por remediar la situación absurda en que se encuentran los tributos locales (esto es, si es o no infracción grave la falta de declaración), sino como ya comenté al inicio del trabajo por un interés estrictamente estatal o autonómico, que por carambola ha afectado a los tributos locales. Digo lo de carambola, porque en la memoria de la Ley 25/1995, se disponía claramente que ese precepto se incluía pensando en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Lo que queda claro, a partir de ahora, y para los hechos que acontezcan a futuro, con posibilidad de aplicación retroactiva si es más favorable, es que la falta de declaración tanto en el IAE como en el IBI, así como su declaración inexacta o incompleta es motivo de infracción grave, y como tal le corresponde una multa proporcional. Sin embargo, esto sólo solventará en parte el problema.

Analicemos el motivo. Lo primero que debemos fijar es si la infracción es única o son infracciones distintas según los ejercicios económicos devengados, esto es, si a la hora de cuantificar la deuda sobre la que se debe tomar como base para la imposición de la sanción, debemos limitarnos a la declaración de alta inicial (único supuesto en que se está obligado a declarar) y por lo tanto úni-

camente al primer ejercicio devengado o por el contrario debemos consignar todos los años devengados. Por ejemplo, sigamos con el IAE, un contribuyente que inició su actividad en septiembre de 1995 y no la declaró, y en 1997 la Inspección le propone la regularización de su situación fiscal, ¿qué debe tomar como base para el giro de la sanción, sólo el año 1995, o también el resto de años, esto es, 1995, 1996 y 1997?

Desde mi punto de vista, el precepto, volvemos a insistir redactado para los tributos del Estado, únicamente ampararía al primer año, y no podría entenderse reproducido cada ejercicio en que deben girarse los recibos del IAE. Si no, sucedería una cosa chocante, y es que hasta tanto no hubiera prescrito la obligación de declaración inicial, la Administración podría sancionar por dicho precepto, uno, dos y hasta cinco años (me refiero a las cuotas tributarias acumuladas en esos años que no se han podido liquidar por falta de la declaración), pero, si hubiera prescrito la primera, no se podría sancionar ninguna, por cuanto el precepto indicado se infringe únicamente una sola vez, cuando se está en la obligación de declarar el alta y no se hace.

A mi juicio, y por las razones ya expuestas, deberían combinarse los dos ilícitos recogidos en el artículo 79 a) y b), de tal suerte, que el primer año devengado iría por el 79 b) por la falta de declaración de alta, y el resto por el 79 a) por falta de ingreso de la deuda tributaria. De tal suerte que la infracción del 79 a) se reproduciría autónomamente tantas veces como años se hubieran dejado de liquidar, y por lo tanto de ingresar, lógicamente con las limitaciones de la prescripción.

VII. LOS INTERESES DE DEMORA

Los intereses de demora se incorporan como un elemento accesorio de la cuota o los recargos dentro de la deuda tributaria (art. 58 LGT), configurándose como el objeto de una obligación nacida junto a la obligación principal y dependiente de ella (3).

Como en el caso anterior, ha existido disparidad de opinión sobre la validez de liquidar intereses de demora en las liquidaciones a emitir con cargo a los contribuyentes, con ocasión de regularizaciones tributarias derivadas de actuaciones inspectoras o como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento de las declaraciones que deben servir para la liquidación de los tributos.

Una parte ha considerado que en tanto la deuda no estuviera líquida y notificada al sujeto pasivo, éste no se vea en la obligación de satisfacer la deuda tributaria (art. 126 LGT, en su anterior redacción) y por lo tanto, hasta que no hubiera vencido el plazo reglamentario de pago, no se

(3) C. GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Ed. IEF, 1993, pág. 222 y ss.

podrían devengar intereses de demora. Esto es, la exigencia de los intereses de demora precisa de una deuda líquida y la misma no se produce hasta el momento de extender las actas de inspección y practicar la liquidación del impuesto, puesto que hasta entonces no era posible su concreción.

En esta línea se encuentra la instrucción 2.^a de la Instrucción número 5/1993, de 26 de mayo, del Director de la AEAT.

Mantener esta postura supone la imposibilidad de liquidar intereses de demora a las cuotas tributarias que se contengan en las actas de la inspección, por tanto en contra del mandato contenido en el artículo 69.1 del Real Decreto 939/1986, del Reglamento General de la Inspección; disposición que establece la obligación de incluir el interés de demora en las propuestas de liquidación consignadas en las actas y en las liquidaciones tributarias que practique.

Otra parte, a la que me suscribo, considera que la deuda es líquida desde el momento en que por imperio de la ley su cuantía está predeterminada y se incumple su obligación de declarar y por lo tanto de ingresar en el plazo establecido, incurriendo desde ese momento en mora, aunque necesite un acto expreso posterior para su reclamación administrativa (con el acta de la inspección). Así, por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1990 (RJ CEF n.º 575) y en relación al Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones, «Partiendo del hecho de que el Texto Refundido se remite a lo que el reglamento determine, en cuanto a los plazos de presentación de las declaraciones (a los que deben unirse los correspondientes documentos necesarios para la liquidación o la autoliquidación), dicho plazo es un plazo "voluntario" del pago del impuesto, dentro del cual surge la obligación, a cargo del sujeto pasivo, de pagar la deuda tributaria (art. 35 LGT); transcurrido dicho plazo, surge la obligación de pagar los intereses de demora, porque así lo establecen, para toda clase de deudas tributarias, no sólo el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria, sino...».

O la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de julio de 1995, quien en su fundamento quinto manifiesta: «El nacimiento de la obligación indemnizatoria, por la demora en el pago, ha de situarse en el siguiente día al del vencimiento de la obligación principal (art. 36 LGP), computándose intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de pago hasta el Acta como se recoge en los artículos 61 y 77 de la LGT y artículo 69 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, no impidiendo el nacimiento de la obligación indemnizatoria la presunta iliquidez de la deuda, alegada por el recurrente. El principio *in illiquidis non fit mora* no opera con la automática rigidez pretendida por la actora, y, encontrando su raíz profunda en el Derecho Común (arts. 1.100, 1.101 y 1.108 CC), no puede desconocerse las importantes matizaciones que al mismo introducen las TS 1.^a SS de 5 de abril de 1992, 17 y 18 de febrero y 21 de marzo de 1994. Tales sentencias parten de una protección judicial completa de los derechos del acreedor exige no sólo "entregar aquello que, en su día se le adeudaba, sino también lo que, en el momento en que se le entrega, debe representar tal suma, y ello, no por tratarse de una deuda de valor, sino también, y aunque no lo fuera, porque si las cosas, incluso fungibles y dinerarias, son susceptibles de producir frutos, no parece justo que los produzcan en favor de quien debió entregarlos ya con anterioridad al acreedor"...»

En línea con la anterior, aunque traída del Derecho Civil, estaría la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1994 (Ar. 8507) o la de 26 de septiembre de 1989 (Ar. 6497), en la que se entiende que una cantidad es exigible cuando es líquida y determinada, siendo líquida una deuda «cuando su concreta cuantificación sólo dependa de una simple y material operación aritmética».

No admitir la posibilidad de exigir intereses cuando la falta de liquidación de la deuda es imputable al sujeto pasivo por retrasos, omisiones o errores en su declaración, crea una situación que permite el fomento de la incorrección y el retraso en el cumplimiento de las obligaciones fiscales con agravio para aquellas personas que efectúan su declaración de forma correcta y en tiempo.

Admitida la legalidad de los intereses en estos supuestos, el problema que se plantea es cuál es el *dies a quo* a partir del cual se empiezan a computar los intereses, o dicho de otra manera, cuál es el día a partir del cual se devengan los intereses de demora. En principio no existe problema en los tributos por Padrón para las liquidaciones posteriores al alta en el respectivo registro, por cuanto van por los plazos generales establecidos en el artículo 87 del RGR, esto es, el período voluntario de deudas por recibo será del 1 de septiembre al 20 de noviembre, salvo que las Ordenanzas reguladoras de los tributos establezcan una distinta, en cuyo caso estaremos a ésta. Esto es, se calcularían intereses a partir del día siguiente al vencimiento del período voluntario de pago hasta la fecha en que se produzca la liquidación que regularice su situación fiscal.

El problema estaría para la primera liquidación. En este caso, tanto la sentencia anterior como dos resoluciones del TEAC, una de 25 de marzo de 1992 (*Impuestos* núm. 23/92, pág. 95) por la Licencia Fiscal, y otra de 7 de septiembre de 1994 (*Impuestos* núm. 8/95, pág. 85), por el Impuesto sobre Donaciones, en su modalidad de declaración, fijan dicho plazo a partir del último día para declarar el alta.

Las anteriores dudas, de si procedían o no los intereses de demora en los tributos que se gestionan por declaración quedan en parte resueltas con la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, al artículo 61 de la LGT, puesto que establece expresamente que sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones pero no de los intereses de demora las que se presenten fuera de plazo sin requerimiento. No obstante queda por resolver el *dies a quo* antes comentado.

VIII. LA GESTIÓN CENSAL Y TRIBUTARIA

Es conocida la problemática que genera la impugnación de los actos de gestión derivados de los tributos por Padrón o Registro o Matrícula, y no ya sólo por la dualidad de Administraciones que suelen intervenir en su gestión; en el IAE, Hacienda y el Ayuntamiento, en el IBI, Catastro y Ayuntamiento y cada uno con un medio de impugnación distinto; sino por los efectos que puede originar en el contribuyente no versado en materia tributaria.

Así por ejemplo, si cuando le notifican la asignación individualizada del valor catastral, recurrible en vía económico-administrativa, el interesado se aquieta, no puede, posteriormente cuando el Ayuntamiento le notifique la deuda tributaria, impugnar el valor catastral; salvo lógicamente por la vía del artículo 156 de la LGT cuando existan errores aritméticos, materiales o de hecho. Si a esto añadimos que los valores catastrales permanecen inalterables, salvo las actualizaciones por Ley de Presupuestos o modificaciones físicas o económicas en los bienes, hasta su posterior revisión cada ocho años (art. 70.6 LHL), comprendemos inmediatamente la trascendental importancia que tiene el primer acto de inclusión en el censo, o como en este caso la notificación del nuevo valor catastral.

En esta línea nos encontramos con varias resoluciones del TEAC, entre la que se encuentra la de 5 de mayo de 1993 (RJ CEF n.º 776), en la que se impugnaba el IBI de 1990 por falta de notificación del valor catastral y en su considerando 2.º dispone: «Que el fallo recurrido comprende dos extremos que es preciso distinguir por cuanto el primero de ellos, referente a la incompetencia del Tribunal de Instancia para pronunciarse sobre el acto liquidatorio en sí, no ha sido impugnado por el recurrente y resulta, por lo demás, evidente en aplicación de lo establecido en la Ley de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas Locales, que limita la competencia de los órganos de esta vía a los actos de la delimitación de suelo, ponencias de valores y fijación de valores catastrales y en consecuencia excluye de aquélla las impugnaciones de los actos liquidatorios del nuevo impuesto, que deberán suscitarse ante la jurisdicción ordinaria; y el segundo pronunciamiento del Tribunal Regional, que declara extemporánea la reclamación en cuanto va dirigida contra la fijación del valor catastral de la finca, debe ser igualmente confirmado en este caso como lo ha sido por este Tribunal en supuestos similares, ya que si en principio, según acaba de verse, sí son competentes, para conocer de las reclamaciones que se entablan en la materia, los órganos de esta vía, es lo cierto que la fijación del valor catastral de la finca de referencia se practicó en 1987, en tanto que la reclamación se interpuso en mayo de 1990, obviamente mucho después del plazo legal de quince días para hacerlo, sin que quepa aducir que la valoración para el año 1990 no se conoció hasta el momento de la liquidación y requerimiento de pago, como hace el recurrente, ya que no hubo, para la indicada anualidad, nueva valoración, sino simplemente adecuación de la practicada en 1987 mediante la aplicación de los porcentajes fijados en las respectivas Leyes de Presupuestos, por lo que no cabe alegar que no se conocía la valoración si ésta es sustancialmente la originalmente practicada...».

Esta resolución está en la línea del criterio sustentado por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 15 de marzo (RJ 1991, 2393) y de 3 de mayo (RJ 1991, 4129) referidas a la CTU, pero trasladables al IBI, y pone de manifiesto que sólo es atacable el valor catastral la primera vez que se notifica individualmente, y que si así no se hiciese, sería inviable que prosperase una reclamación posterior cuando se le notificara la liquidación tributaria inicial de alta (mediante notificación individualizada) o las posteriores (mediante notificación colectiva), por haber sido un acto firme y consentido. En definitiva únicamente deja como recurrible, tanto en el alta inicial como en las posteriores la propia liquidación y no su base imponible; esto es, el contribuyente podrá recurrir los actos de gestión tributaria, por ejemplo, la falta de consignación de beneficios fiscales, el tipo impositivo, error de propietario, etc.

Estas sentencias consagran la existencia de dos fases perfectamente delimitadas, la gestión catastral por una, y por otra la tributaria, distinción que supone la existencia dentro del procedimiento de gestión del impuesto de una serie de actos con sustantividad propia, en cuanto que sus determinaciones han de ser impugnadas independientemente por el administrado y, en consecuencia, su aquietamiento en una primera fase, la de la valoración, impide su discusión después en un recurso contra la liquidación.

A mi entender esta postura del TEAC y del Tribunal Supremo es trasladable al IAE. Así cuando la Administración Tributaria del Estado, en uso de sus facultades de gestión censal del impuesto, califica y clasifica una actividad está dictando un acto administrativo que de no recurrirse en plazo deviene firme, con las consecuencias de ser inatacable en las sucesivas liquidaciones que emita el Ayuntamiento en base a esa inscripción censal; por tanto deja el recurso de reposición contra la liquidación únicamente para atacar el tipo impositivo, la categoría de calle, el sujeto pasivo, los beneficios fiscales, etc., esto es, los actos de gestión tributaria.

Igualmente válido lo entiendo para el IVTM, aunque en este caso es única la Administración actuante; primeramente hay un alta en el Padrón del impuesto en la cual la Administración debe calificar a los efectos de las Tarifas, el tipo de vehículo y determinado éste, el segmento al cual pertenece (por ejemplo si es un turismo y si pertenece al tramo de 8 a 12 caballos fiscales), para posteriormente, y en los sucesivos ejercicios ir aplicando la tarifas conforme se actualicen.

Así, una vez incluido en el Padrón y notificado el alta, en los ejercicios posteriores únicamente podría atacar las cuotas aplicadas, el error en el sujeto pasivo, la falta de aplicación de un beneficio fiscal, pero no la clasificación del vehículo.

Tengamos en cuenta, que ante un error de Derecho en un acto administrativo tributario, el contribuyente se verá obligado a recurrir el acto en reposición o directamente en vía económico-administrativa (sólo para el IBI y el IAE) y dentro del plazo establecido. Si es la propia Administración Tributaria quien quiere actuar frente a un error de este tipo por ejemplo en el IBI en la valoración catastral (art. 78 LHL), o en el IAE, en la calificación y clasificación de la actividad (art. 92 LHL), que es un acto declarativo de derecho por ella dictado, deberá declararlo lesivo para el interés público e impugnarlo en vía contencioso-administrativa (art. 159 LGT), para lo cual dispone de un plazo de cuatro años desde que lo dictó (art. 56 Ley 27-12-1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En resumen, si el contribuyente a la hora de notificarle la inclusión en el correspondiente Censo, Matrícula, Registro, Padrón no impugna un posible error de Derecho dentro del plazo establecido, éste deviene firme y se convierte en inatacable, sin que quepa, como ya hemos visto, la posibilidad de alegarlo en el ejercicio siguiente, puesto que lo que se notifica son liquidaciones tributarias que derivan de bases imponibles firmes (en el IBI), de calificaciones firmes (en el IAE) y de clasificaciones firmes (en el IVTM).

Analicemos detenidamente esta cuestión en el IAE.

Previamente es conveniente fijar qué efectos procedimentales y jurídicos tienen las declaraciones de alta en los tributos periódicos.

La presentación de una de estas declaraciones da lugar a la inclusión en un Censo, Registro o Padrón de los resultados o datos obtenidos. Estos actos, en la medida en que vayan a suponer futuras obligaciones formales -por ejemplo darse de baja, declarar variaciones, etc.- o materiales -pago de las deudas-, a cargo del sujeto pasivo, deben ser reclamables y estar sometidos al control jurisdiccional.

Normalmente, previo a la inclusión en el registro, se fijan mediante un procedimiento de comprobación, determinados elementos del hecho imponible, y en la mayoría de las ocasiones la Administración realiza también su calificación jurídica. Posteriormente, se practica la liquidación que tiene el carácter de provisional.

En cuanto al contenido de la declaración tributaria, éste es meramente fáctico, pues viene constituido por los elementos integrantes o circunstancias constitutivas de un hecho imponible (art. 102 LGT), sin que estos datos vinculen para nada a la Administración, ya que «la Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos» (art. 121 LGT). No obstante, los datos declarados si vinculan al interesado, tienen la validez de la confesión extrajudicial, de tal suerte que su rectificabilidad por el interesado, únicamente es admisible demostrando que al hacerla incurrió en un error de hecho (art. 116 LGT). Si la declaración contuviera manifestaciones que no versen sobre cuestiones de hecho, las mismas no tendrían eficacia alguna, pues no vincularían a ninguna de las partes.

Es preciso distinguir que a partir de estas declaraciones tributarias, a diferencia de lo que puede suceder en otras, la Administración suele realizar dos actos con trascendencia tributaria. El primero consiste en la calificación jurídica de los hechos manifestados en la declaración, y la determinación en consecuencia de una valoración del bien -por ejemplo en el IBI- o una calificación de la actividad y cuantificación de la cuota de tarifa -en el IAE-, simultáneamente a la inclusión en el correspondiente censo. El segundo la obtención de la liquidación tributaria. Tanto en un caso como en otro los actos son recurribles por los interesados.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando existen errores en los actos censales?

Es evidente que la Administración no está vinculada a lo que declare el interesado (art. 121 LGT), por lo que si en fase de comprobación, ya sea por los órganos de gestión al amparo del artículo 123 de la LGT o por la Inspección al amparo del artículo 140 y siguientes de la LGT, se comprueba que los hechos declarados no son ciertos, podrá rectificarse el acto de inclusión en el censo y consecuentemente las liquidaciones tributarias emitidas en su día.

Imaginemos ahora, que lo que ha sido erróneo, ha sido la calificación jurídica hecha por la Administración, y no porque los datos declarados sean erróneos, sino porque la interpretación jurídica ha sido equivocada. ¿Puede entonces, rectificar la Administración por vía de inspección o gestión el acto de calificación jurídica?

Entiendo que no, al ser un acto declarativo de derecho, por lo que si quiere rectificarlo deberá la Administración declararlo lesivo e impugnarlo en vía contencioso-administrativa (art. 159 LGT).

Traslademos esta situación al mundo del IAE.

De conformidad con el artículo 92.1 de la LHL, **la calificación de las actividades y el señalamiento de las cuotas correspondientes**, corresponde a la Administración Tributaria del Estado. Los actos de calificación y señalamiento de cuotas constituyen actos administrativos que son reclamables por vía económico-administrativa (art. 92.4 LHL), incluso si los citados actos se adoptan por los Ayuntamientos vía delegación de la gestión censal y/o inspección.

De acuerdo con el artículo 5.º del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, dispone en su apartado 2.º, que «las declaraciones... comprenderán, entre otros datos, todos los necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota». De lo que se deduce, inmediatamente, y como no podía ser menos, que el interesado en su declaración de alta del IAE, únicamente se encuentra obligado a presentar datos, a partir de los cuales la Administración debe calificar la actividad y obtener la cuota tributaria dictando el acto administrativo correspondiente.

En este sentido, si la Administración a la hora de calificar la actividad y cuantificar la cuota de tarifa se equivoca, y no porque los datos fácticos aportados sean inciertos, sino por error en la calificación jurídica de los mismos, la Administración debe quedar vinculada a la misma, de tal suerte que quede imposibilitada su rectificación al ser un acto firme. Ello salvo que utilice la vía comentada del artículo 159 de la LGT.

IX. LAS NOTIFICACIONES EDICTALES

Es interesante traer a colación dos cuestiones importantes dentro de la gestión tributaria por Padrones y relacionada con las notificaciones edictales. La primera relativa a si debe existir identidad absoluta entre la liquidación inicial y las sucesivas para poder utilizar la notificación edictal. La segunda sobre los efectos a futuro de la impugnación de la liquidación de alta por el contribuyente.

Sobre la primera de las cuestiones, prácticamente toda la jurisprudencia es unánime sobre la necesidad de notificar individualmente cualquier rectificación de carácter general que modifique la cuota tributaria, salvo que la rectificación suponga una disminución de la cuota a pagar. En esta línea se encuentran numerosas sentencias (por ejemplo SsTS de 30-09-1986, 9-12-1986 y 30-04-1987) que establecen «... que una rectificación general de valores o cualquier otra variación del mismo carácter que produzca alteración en la cuota tributaria no puede entenderse válidamente notificada a todos los sujetos pasivos mediante edictos o anuncios, al tratarse éste de un procedimiento ficticio susceptible de producir una clara indefensión...».

A mi entender ésta es la razón fundamental de la modificación operada en el artículo 124.3 de la LGT con la introducción de: «El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes». Con ella el legislador pretende salvaguardar la eficacia en la gestión tributaria por Padrones, en especial por lo que se refiere al IBI.

No obstante se plantea una duda: ¿solamente los aumentos de base quedan cubiertos por la notificación edictal? Hay que tener en cuenta que en la gestión del IBI, IAE, y IVTM, intervienen otros elementos, pues únicamente tiene **base**, en propiedad del término, el IBI, pues ni el IAE, ni el IVTM tienen base imponible. Además una subida en el tipo impositivo por vía reglamentaria, como lo es una Ordenanza, queda o no queda amparada dentro del precepto, o una modificación de los índices de situación en el IAE o una subida en las Tarifas del IVTM.

Con respecto a la segunda cuestión, impugnación del alta, es interesante señalar la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de fecha 19 de mayo de 1989 que manifiesta que si en tiempo y forma se recurre en reposición la liquidación inicial, que como recordamos debe ser notificada individualmente, no puede la Administración emitir los recibos sucesivos y notificarlos colectivamente si la misma no ha resuelto previamente el recurso planteado. «En efecto, si el contribuyente impugna o recurre contra una de las liquidaciones relativa a impuestos de cobro periódico, y la Administración no resuelve el recurso, no puede girar otros recibos sucesivos, por los períodos que vayan venciendo, sin notificar individualmente al sujeto pasivo. Resulta contrario a los repetidos principios de tutela efectiva y de interdicción de la indefensión que el contribuyente tuviera que estar atento a la publicación de los padrones para deducir las sucesivas impugnaciones cuando la Administración incumple de forma patente su obligación de resolver expresamente las peticiones y recursos, que con toda claridad establece el artículo 94.3 de la LPA, no obstante la frecuencia con que es incumplido».

X. CONCLUSIONES

A modo de conclusiones sobre la gestión tributaria por Padrones, Registros o Matrículas podemos señalar:

1. La falta de adecuación del momento de inicio de la prescripción para la gestión de los tributos por Padrón, y por tanto la necesaria reforma del precepto (art. 65 LGT), para no tener que acudir al Derecho común.
2. La falta de adecuación del régimen de autoliquidación para la gestión inicial de las altas, salvo que se introduzcan, como hemos visto, modificaciones en la gestión de las mismas, y para el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
3. La falta de adecuación del régimen sancionador a la realidad de la gestión por Padrones, aunque con la reforma operada en la LGT, se ha paliado en parte.
4. El problema de la determinación del *dies a quo* para iniciar el cómputo de los intereses de demora.
5. El problema de la dualidad de Administraciones actuantes, con su dualidad de recursos y los efectos jurídicos distintos.