

TRABAJO EFECTUADO POR:

JAVIER LÓPEZ LEÓN

*Licenciado en Ciencias Empresariales.
Inspector de Tributos del Ayuntamiento
de Alicante.*

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El régimen de autoliquidación en el Real Decreto 243/1995.
- III. Las autoliquidaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).
- IV. Las autoliquidaciones.
- V. Categoría de los actos censales y liquidatorios a que se refiere el artículo 14.3 del Real Decreto 243/1995.
- VI. Efectos jurídicos de la falta de notificación del alta en el censo.

I. INTRODUCCIÓN

El apartado 4 del artículo 91 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LHL, (introducido por la Ley 6/1991, de 11 de marzo), establece que el Impuesto sobre Actividades Económicas «podrá exigirse en régimen de autoliquidación, en los términos que reglamentariamente se establezcan». Esta previsión no se ha visto cumplida hasta la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de 8 de marzo de 1995 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

Ni que decir tiene, las ventajas que para las Haciendas Locales tiene la facultad dada por el Real Decreto 243/1995 de exigir el impuesto en régimen de autoliquidación, aunque esta facultad quede limitada a los municipios que cumplan una serie de requisitos que establece la propia norma; así, únicamente puede ser establecido por los Ayuntamientos que soliciten la delegación en la gestión censal del impuesto y tengan, como población de derecho, más de 50.000 habitantes y asumida la delegación de la inspección del impuesto. También establece la norma la delegación en las Diputaciones provinciales, Consejos o Cabildos insulares y Comunidades Autónomas, respecto de los Ayuntamientos que les hayan delegado o encomendado la gestión tributaria.

Sin embargo, la redacción dada al régimen de autoliquidación plantea, a mi entender, problemas de orden jurídico para los Ayuntamientos que lo quieran regular en sus Ordenanzas, salvo que el Estado modifique alguno de sus preceptos.

II. EL RÉGIMEN DE AUTOLIQUIDACIÓN EN EL REAL DECRETO 243/1995

El régimen de autoliquidación queda regulado por los siguientes artículos:

- a) El artículo 13.3: «Cuando la gestión censal se ejerza por delegación, la entidad delegada podrá exigir el impuesto en régimen de autoliquidación. En estos casos, los sujetos pasivos presentarán la correspondiente declaración-liquidación en el plazo señalado en el apartado 3 del artículo 5 del presente Real Decreto, y en el modelo que apruebe a tal efecto dicha entidad delegada».
- b) El artículo 14.3: «Cuando el impuesto se exija en régimen de autoliquidación, los actos se entenderán notificados en el momento de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación».
- c) El artículo 16: «... En los supuestos de exacción del impuesto en régimen de autoliquidación, el ingreso de la cuota se realizará en el momento de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente».
- d) El artículo 19.2: «Cuando el impuesto se exija en régimen de autoliquidación, la falta de ingreso de la cuota correspondiente, en el plazo señalado en el párrafo segundo del artículo 16 del presente Real Decreto, se tipificará y sancionará con arreglo a lo dispuesto en los artículos 77 y siguientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria».

Analicemos ahora este régimen. Por una parte, queda claro que únicamente pueden establecer la autoliquidación las entidades que asuman la gestión censal. Para lo cual será ineludible, aparte de tener la delegación concedida por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 21 R.D. 243/1995), que éstas aprueben una nueva Ordenanza fiscal reguladora del impuesto, de acuerdo con la previsión establecida en la letra b) del apartado 1 del artículo 16 de la LHL.

Por otra, queda claro que el ingreso de la cuota deberá realizarse en el momento de su presentación y dentro del plazo establecido por el artículo 5.º del Real Decreto citado, esto es, dentro de los 10 días hábiles anteriores al inicio de la actividad. En puridad, esta redacción del artículo 16, se asemeja a la del artículo 39 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, «Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración del impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de

Economía y Hacienda», o a la del artículo 87 del Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y, en general, a todos los tributos estatales que se gestionan por autoliquidación. Sin embargo, debemos advertir que mientras que las autoliquidaciones de los tributos estatales se configuran como el cumplimiento de una obligación tributaria por existir un hecho imponible gravado en un período determinado y que finaliza en sí misma sin tener traslación a períodos futuros. En el Impuesto sobre Actividades la declaración es única en el tiempo y tiene traslación a otros períodos impositivos en tanto no varíen las circunstancias del hecho imponible inicialmente declarado. Esto es, estamos ante los tributos periódicos por padrón, a los que la Ley General Tributaria únicamente dedica el apartado 3 del artículo 124.

Analicemos esta cuestión detenidamente. En un tributo por padrón, el acto de iniciación de la gestión tributaria nace por la declaración formulada por el sujeto pasivo y presentada ante la Administración. Posteriormente, la Administración, incorpora en el correspondiente registro, padrón o matrícula el alta efectuada y se lo notifica al interesado ya sea de forma independiente o conjuntamente con los elementos esenciales de las liquidaciones que se derivan de la misma, con los medios de impugnación y la forma, plazo y lugar de pago de la deuda. Practicada la misma, puede notificar colectivamente las sucesivas liquidaciones que se emitan.

La inclusión en un padrón, así como las liquidaciones que emita la Hacienda Local, son actos administrativos, susceptibles de recurrir por la vía establecida en el artículo 14 de la LHL, por cuanto contienen una declaración sobre la existencia de un derecho a favor de la Administración y frente a un tercero, el contribuyente.

Sin embargo, esto no sucede así en el procedimiento de gestión mediante el régimen de la autoliquidación. Pensemos por ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el sujeto pasivo dentro del plazo reglamentario para declarar e ingresar debe practicar su oportuna autoliquidación y presentarla, normalmente, en una entidad colaboradora de la recaudación, Caja o Banco. Si posteriormente entiende que se ha equivocado, debe solicitar, antes de que la Administración dicte una liquidación definitiva, o en su defecto, de haber prescrito, la oportuna confirmación o rectificación de su autoliquidación por la vía establecida en el artículo 8.º o la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

Como vemos, el plazo de impugnación en el caso de las autoliquidaciones es por vía indirecta y sin plazo determinado -a diferencia de lo que sucede en las liquidaciones emanadas por la Administración, cuyo plazo de recurso es de un mes-, ya que impone al interesado solicitar por la vía de petición a la Administración, que confirme o no la autoliquidación, lo cual puede suceder hasta en un plazo de 5 años si la Administración no la ha revisado de oficio, para, frente a una contestación expresa, como por silencio, deducir el correspondiente recurso.

Esta cuestión, no tiene mayor importancia en los tributos instantáneos como por ejemplo en el Impuesto sobre Construcciones o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos como impuestos locales, o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre el Valor Añadido en la tributación estatal. Pero sí en los tributos periódicos por Padrón o Matrícula, todos del ámbito local, como en el Impuesto sobre Vehículos, en la Tasa de Basuras o como es éste el caso en el Impuesto de Actividades Económicas, más tarde explicaremos esto.

Finalmente, y enlazado con lo anterior, nos encontraríamos que por virtud de lo dispuesto en el artículo 14.3 los actos se entenderán notificados en el momento de la presentación de la autoliquidación. Actos que no pueden ser otros que los que se contienen en el propio artículo 14, esto es, los actos censales y liquidatorios.

Es aquí donde se plantean los problemas de orden jurídico, pues por vía reglamentaria se habilita a los sujetos pasivos para que dicten actos administrativos, sin intervención alguna de la Administración. Pensemos que las autoliquidaciones se deben presentar e ingresar en el mismo momento, como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que normalmente éstas se presentan en los Bancos y Cajas. Por lo tanto, sin haber intervenido la Administración para nada en el proceso, aunque lo normal es que lo pueda hacer como lo hace Hacienda con el programa Padre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que esta actuación tenga efectos jurídicos, se ha dado por notificado al contribuyente de un acto censal y liquidatorio sin que la Administración se haya enterado del mismo. Y lo que es más trascendente que se han iniciado los plazos para que el interesado pueda recurrir sin conocerlo la Administración titular de la potestad de dictar el acto.

III. LAS AUTOLIQUIDACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM)

El IVTM es un tributo de vencimiento periódico, que se gestiona por padrón y la LHL habilita a los Ayuntamientos para que se gestione por autoliquidación el alta inicial en el respectivo registro o censo (art. 99.1).

La tramitación administrativa en el IVTM sería la siguiente: primero el contribuyente debe presentar e ingresar la oportuna autoliquidación en la Entidad Bancaria y segundo, ya puede tramitar ante la Jefatura de Tráfico la matriculación del vehículo. Como en este caso se exige el pago previo antes de la realización del hecho imponible, es posible que el interesado no matricule finalmente el vehículo, con lo que se produce un ingreso indebido por falta de realización futura del hecho imponible. Pero lo normal es que el interesado matricule su vehículo y Tráfico le expida el corres-

pondiente permiso de circulación. En ese momento, se ha producido ya el hecho imponible y la Administración Local puede incorporar la matrícula y el resto de elementos esenciales al censo o padrón de vehículos correspondientes. Incorporado al censo, ya se pueden notificar colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

La razón de esta actuación la encontramos en el artículo 124.3 de la Ley General Tributaria: «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 edicto que así lo advierta».

Del precepto anterior se deduce:

- a) La obligatoriedad de notificar el alta en el respectivo registro o padrón.
- b) Que la notificación debe ser personal y expresa.
- c) Que siendo un acto administrativo que declara la obligación en el período inicial, del cual arrancan las sucesivas inclusiones posteriores, éste es susceptible de ser impugnado.

Entonces, ¿sustituye la autoliquidación presentada en el IVTM a la notificación personal y expresa de la inclusión en padrón? Para su contestación es oportuno que analicemos desde el punto de vista del Derecho Tributario si las autoliquidaciones son o no actos administrativos. Si no lo son, evidenciarían la necesidad de que la Administración notificara inexcusablemente mediante una liquidación provisional, que rectificara o no la autoliquidación presentada, el alta en el censo con los medios de impugnación del artículo 14.4 LHL, si lo son, se entendería notificado este acto por la sola presentación e ingreso de la autoliquidación.

IV. LAS AUTOLIQUIDACIONES

El que las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones son actos de colaboración efectuados por los particulares en cumplimiento de una obligación impuesta por el Derecho Tributario y no un acto administrativo efectuado por el contribuyente en nombre de la Administración, se encuentra refrendado por nuestro Derecho Tributario. Así, el artículo 42 dos del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (R.D. 1999/1981, de 20 de agosto), niega naturaleza de acto administrativo a las autoliquidaciones, al calificarlas como actuaciones tributarias. Por otra parte, el artículo 8.º y la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990,

de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos, establece una solución normativa para la impugnación de las autoliquidaciones; primeramente instar su rectificación a la Administración, y a continuación ya sea por silencio administrativo o por contestación expresa, el correspondiente recurso de reposición o el económico-administrativo. En definitiva, pues, la normativa actual, aplicable a las Haciendas Locales, rechaza la categoría de actos administrativos a la presentación de las declaraciones-liquidaciones.

Sin embargo, no podemos esperar que un tributo periódico por padrón como el IVTM, cuya primera declaración del contribuyente es por medio de la autoliquidación, la Administración no revise la misma antes de incorporarla al padrón del impuesto. Esto es, teniendo en cuenta que las autoliquidaciones no son actos administrativos y que la incorporación al padrón requiere la preceptiva notificación de alta, única manera de poder posteriormente notificar colectivamente las sucesivas liquidaciones periódicas, la Administración, bien en una liquidación provisional o en una definitiva deberá dictar un acto administrativo rectificando o confirmando la autoliquidación y a la vez notificando la inclusión en el padrón. Y, como quiera que deberá hacerlo antes de aprobar el siguiente padrón, de lo contrario no podría notificarlo colectivamente, la Administración no podrá subrogarse la facultad de revisar las autoliquidaciones dentro del período tan amplio que establece la ley -antes de que prescriba, o lo que es lo mismo, antes de transcurrir los 5 años (arts. 64, 65 y 66 de la LGT)-.

V. CATEGORÍA DE LOS ACTOS CENSALES Y LIQUIDATORIOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 14.3 DEL REAL DECRETO 243/1995

El artículo 4.º 1 del Real Decreto 243/1995 dispone: «La inclusión de un sujeto pasivo en la matrícula..., constituyen actos administrativos contra los que cabe interponer: b) Si el acto lo dicta una entidad local, el recurso de reposición previsto en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales...». La citada actividad constituye un acto censal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 92 de la LHL, y como tal vemos tiene categoría de acto administrativo.

El artículo 92.2 de la LHL se refiere a la liquidación como acto administrativo.

De lo anterior queda delimitado que los actos censales y liquidatorios a que se refiere el artículo 14.3 del Real Decreto 243/1995 son actos administrativos, y que éstos se entenderán notificados en el momento de su presentación; lo que en la práctica se traduce en que se inicia el cómputo para recurrir contra la autoliquidación presentada; plazo de un mes para recurrir en reposición contra el acto censal contenido en la autoliquidación y contra la resolución de éste, reclamación económico-administrativa [art. 4.º 1 b) R.D. 243/1995], y plazo de un mes para recurrir en reposición contra la liquidación (art. 14.4 LHL).

Como vemos, normativamente se está creando una nueva figura jurídica dentro del mundo tributario, la autoliquidación-acto administrativo, rompiendo el esquema tradicional que hemos visto hasta ahora.

No cabe duda, a mi entender, que esto no tiene visos de prosperar, pues ni la Ley General Tributaria, que sólo habilita para la realización con cargo a los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria [art. 10 k)], ni en la Ley de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992) se establece la posibilidad de dictar actos administrativos por los particulares.

¿Qué es lo que ha hecho el legislador? Atendiendo a una demanda de las Haciendas Locales, desarrollar el régimen de la autoliquidación en el Impuesto de Actividades Económicas, pero, no conociendo el mundo de los tributos que se gestionan por padrón, ha metido indebidamente eso de «los actos se entenderán notificados en el momento de su presentación», lo cual como hemos visto anteriormente no tiene sentido alguno.

Podría pensarse, no obstante, que si las autoliquidaciones se presentaran previamente ante la Administración, ésta puede dictar de alguna manera el acto censal de incorporación al padrón; algo similar a lo que ocurre ahora con la declaración de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, en el que el impreso lleva un espacio para la fecha y firma del funcionario a partir de la cual se entiende dictado el acto administrativo.

A mi entender, esto tropezaría con la esencia misma de la autoliquidación, aparte de tener un serio problema de orden jurídico, y es que los funcionarios de la Administración Local, a diferencia de lo que sucede en la Administración del Estado, no pueden dictar actos administrativos. Materia que se encuentra reservada al Alcalde en virtud de lo establecido en el artículo 21 de la Ley 7/1985, de 2 de abril.

¿Cuál sería la manera de integrar la fórmula de la autoliquidación con el régimen de gestión mediante padrón o matrícula?

Para salir de esta incómoda situación, entiendo que se deben acomodar dos derechos, uno el de la Administración que le interesa cobrar cuanto antes, de ahí deriva fundamentalmente el tema de las autoliquidaciones, con el derecho del interesado a ser notificado del alta inicial en el censo. Para ello, la Ley General Tributaria establece la fórmula del artículo 124.4, la de: «Podrá disponer por vía reglamentaria en qué supuestos no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documento o parte de alta», método que ya fue utilizado durante el período de formación del censo del Impuesto sobre Actividades Económicas (disp. trans. cuarta del R.D. 1172/1991, de 26 de julio), con la notificación por personación.

¿Cómo sería esta notificación por personación?

Previamente debe suprimirse cualquier referencia a «los actos se entenderán notificados en el momento de su presentación», para sustituirlo, por ejemplo, con «los actos se notificarán en la Administración Local actuante, mediante personación en la misma del sujeto pasivo o persona autorizada al efecto dentro del mes siguiente a la finalización del período de tres meses contados desde la presentación e ingreso de la autoliquidación». Con ello, la Administración dispondría de plazo suficiente para dictar el acto administrativo de incorporación al censo y cumpliría la exigencia legal del artículo 124.3 de la Ley General Tributaria, e incluso podría rectificar la declaración formulada por la vía del artículo 121 de la Ley General Tributaria.

VI. EFECTOS JURÍDICOS DE LA FALTA DE NOTIFICACIÓN DEL ALTA EN EL CENSO

Establecido que no existe cobertura con rango de ley para entender que el acto de inclusión en el censo del Impuesto de Actividades Económicas se notifica por la sola presentación de la declaración-liquidación en la entidad cobratoria, la Administración tendrá la necesidad de notificar el alta inicial individualmente, si pretende utilizar la notificación colectiva en los ejercicios futuros, con lo que si no lo hace es factible imaginar que los contribuyentes «avispados» recurran las liquidaciones que se emitan colectivamente por falta de notificación. Entorpeciendo y complicando la gestión del tributo.