

Consell Tributari

Expediente: 776/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 15 de julio de 2002, conociendo del recurso presentado por G.A., S.L., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Con efectos desde el 1 de enero de 1992 la sociedad G.A., S.L. realizó la correspondiente declaración de alta en la matrícula del IAE en el epígrafe 842, sin elemento tributario de superficie y procedió a la autoliquidación correspondiente. La Administración fue girando las liquidaciones subsiguientes y la sociedad satisfaciendo en plazo la deuda tributaria.

2.- El 25 de enero de 1995 la sociedad mencionada comunicó a la Administración Tributaria su cambio de domicilio y la existencia de elementos de superficie para su integración en la tarifa correspondiente.

3.- El 16 de diciembre de 1999 G.A., S.L. fue requerida a comparecer por la Inspección de Hacienda Municipal para regularizar su situación tributaria.

4.- El 27 de diciembre de 1999 la sociedad comunicó su transformación en sociedad anónima, así como un nuevo cambio de domicilio y un nuevo elemento tributario de superficie.

5.- El 14 de enero de 2000 la sociedad compareció, por medio de representante nombrado al efecto, para atender el requerimiento arriba indicado. El acta, que fue de disconformidad, firmada por este representante, contenía una propuesta de liquidación diferencial entre la suma de las liquidaciones del IAE de los períodos 1996, 1997 y 1998 (integrando el elemento tributario de superficie comunicado en 1995) y la

liquidación de 1999 (integrando el nuevo elemento tributario de superficie comunicado en diciembre de ese año), y las liquidaciones ya efectuadas.

6.- Dado el carácter de ese acta y conforme al art. 56.3 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se emitió el preceptivo informe en donde la Inspección manifestó literalmente: *"La actuación de la Inspección pone de manifiesto que esta sociedad presentó el día 25/1/95, una declaración de variación por cambio de domicilio de la actividad, con efectos 31/12/1994 y con 3m² de superficie que no figuraba reflejada y tampoco figura la posterior que presentó el 27/12/99 por la que se trasladaba al Pg. de ... nº ... [...]. Como se desprende de lo anterior existe un error de la Administración al procesar las variaciones y por lo tanto lo único que procede es regularizar la situación liquidando la diferencia entre la cantidad que debiera el sujeto pasivo haber abonado y la cantidad abonada efectivamente, sin imposición de intereses ni recargo o sanción alguna [...]"*.

7.- En tiempo y forma adecuados la sociedad afectada presentó el 7 de febrero de 2000 escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación diferencial, sosteniendo el carácter de liquidaciones definitivas de las liquidaciones efectuadas por la Administración hasta ese momento, en virtud del art. 57 de la Ley 30/1992, y su imposible revisabilidad por no darse los requisitos contemplados en el art. 154 de la LGT.

8.- El 6 de marzo de 2000 la Inspección de Hacienda Municipal resolvió el expediente, confirmando la propuesta de liquidación diferencial formulada, en base al carácter provisional que, a la luz del art. 120.3 de la LGT, poseían las liquidaciones anteriores.

9.- Contra esta resolución la sociedad interpuso, en tiempo y forma pertinente, recurso ante el Excelentísimo Sr. Alcalde de Barcelona solicitando la anulación de la misma, en virtud del carácter definitivo de las liquidaciones practicadas, en los mismos términos expuestos en su anterior escrito de alegaciones.

10.- La división de recursos del Instituto Municipal de Hacienda ha propuesto desestimar este recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La cuestión que este recurso plantea consiste en saber si es ajustada a Derecho la resolución de la Inspección de Hacienda Municipal de 6 de marzo de 2000 por la que se confirma la propuesta de liquidación derivada del procedimiento de regularización de la situación tributaria de la recurrente, G.A., S.L., en relación al IAE y correspondiente a los períodos que van desde el de 1996 al de 1999.

Esta liquidación, como se acaba de señalar en los antecedentes, cifra sólo la diferencia existente entre las liquidaciones satisfechas oportunamente por el sujeto pasivo y las que éste hubiera debido satisfacer si la Administración, a la hora de establecer las respectivas liquidaciones del IAE, no hubiera incurrido en el error, que ahora ella misma reconoce, de seguir prescindiendo del elemento tributario de superficie, a pesar de que la recurrente había comunicado su existencia tanto el 25 de enero de 1995, al proceder a un primer cambio de domicilio, como el 27 de diciembre de 1999, al realizar otro posterior.

Como esto es así, el nudo jurídico de la cuestión radica en determinar si la Administración, en el marco de un procedimiento de regularización, puede proceder a esta liquidación diferencial, amparándose en el carácter de liquidación provisional *ex* artículo 120.2 de la LGT que poseerían las liquidaciones ya efectuadas y satisfechas o, por el contrario, como sostiene la recurrente, estas liquidaciones deben entenderse como definitivas y, por tanto, la Administración no puede reclamar la diferencia, al no concurrir en el caso ninguno los requisitos exigidos por el art. 154 de la LGT para la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria.

Segundo.- Ante todo conviene recordar (i) que la gestión del IAE procede a partir de la matrícula (art. 91.1. de la LHL), (ii) que, para la formación de ésta, los sujetos pasivos están obligados inicialmente a presentar las declaraciones censales de alta, manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula (art. 91.2 de la LHL), así como ulteriormente a comunicar, en su caso, las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia tributaria (art. 91.2.III de la LHL), (iii) que los sujetos pasivos, en el Municipio de Barcelona, están obligados a practicar también la

autoliquidación de la cuota correspondiente al primer devengo del impuesto (art. 9.2 de las OO.FF. nº 1.4 de 1996, 1997, 1998, 1999, al amparo del art. 91.4 de la LHL), y (iv) que, a cambio de todo esto, la Administración tiene la tarea de practicar las sucesivas liquidaciones, previa confección de la matrícula, conforme a los datos suministrados por el contribuyente (art. 92 de la LHL y art. 9.1 de la O.F. nº 1.4 de los años mencionados), sin perjuicio de las oportunas comprobaciones e investigaciones (*ex* art. 109 y ss. de la LGT) o inspecciones (*ex* arts. 140 y ss de la LGT) que estime pertinente realizar.

En este caso el contribuyente cumplió todas y cada una de las obligaciones a su cargo: (a) presentó la declaración de alta, (b) efectuó la autoliquidación inicial, satisfaciendo la cuota correspondiente, (c) comunicó, cuando correspondía, la existencia del elemento tributario de superficie para que fuera incluido en la tarifa, y (d) satisfizo puntualmente la deuda tributaria conforme a las liquidaciones que le fue practicando la Administración.

Por el contrario, la Administración, a pesar de haber sido informada adecuadamente de la existencia del elemento tributario de superficie el 25 de enero de 1995, no lo incluyó en el período impositivo siguiente de 1996 –como lo reclama el art. 10.3 de las OO.FF. nº 1.4 de los años ya referidos- ni en ninguno de los posteriores. A finales de 1999, y en el marco de un procedimiento de regularización, la Administración comunicó al contribuyente el error en que ella había incurrido, y sin considerar ningún otro aspecto o elemento nuevo resultante de la comprobación y teniendo en cuenta exclusivamente la información que en su día le había suministrado aquél, procedió a establecer una liquidación diferencial.

Sin que esto prejuzgue la resolución del recurso y sin perjuicio de que la recurrente no lo haya objetado, conviene advertir que la Inspección de Hacienda Municipal, al proceder a la liquidación diferencial, contrariamente a lo preceptuado de las OO.FF. nº 1.4 de los años indicados y, en especial en el art. 10.3 de la O.F. nº 1.4 de 1999, incorporó en el período 1999 las variaciones correspondientes al ulterior cambio de domicilio, cuando, vista la fecha de su ocurrencia, debería haber incorporado este cambio en la matrícula del período impositivo siguiente; esto es en el período 2000.

Tercero.- A diferencia de aquello que argumenta la recurrente en su escrito de alegaciones de 7 de febrero de 2000 y da por reproducido en su recurso, la actuación de la Administración no convierte a las liquidaciones iniciales en liquidaciones definitivas, sólo revisables por la vía del art. 154 de la LGT. La literalidad del art. 120 de la LGT, distinguiendo entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas, y

estableciendo como regla general, en su apartado tercero, que todas las liquidaciones son provisionales, salvo las que resulten de los tres supuestos estrictos de su apartado segundo, en ninguno de los cuales puede cobijarse las liquidaciones iniciales de este caso, no puede ignorarse. Y menos aún puede orillarse ese precepto, como pretende también la recurrente, haciendo derivar del art. 57 de la Ley 30/1992 el carácter definitivo de esas liquidaciones. Las razones son claras: (a) este artículo recoge el principio de presunción de validez de los actos administrativos y las reglas que rigen en el plano temporal su eficacia; (b) validez y eficacia de un acto no significan inmodificabilidad del mismo; (c) validez y eficacia no son los únicos elementos con los que se construye el carácter definitivo de un acto de liquidación tributaria, a la vista del art. 120 de la LGT.

Cuarto.- Ahora bien, reconocer que las liquidaciones iniciales son provisionales tampoco permite concluir, como en cambio sostiene la Administración, que son alterables sin más. Las liquidaciones provisionales, acompañadas de la estricta observancia de las obligaciones de información que recaen sobre la contribuyente, engendran una apariencia que no puede desbaratarse sin afectar a la seguridad jurídica. Esto no significa, insistimos, que las liquidaciones provisionales se conviertan en definitivas. Siguen poseyendo aquel carácter, pero la alteración de su contenido material, y la consiguiente modificación de la deuda tributaria, debe estar circunscrita a aquello que el sujeto pasivo puede razonablemente esperar dada la apariencia engendrada.

Sin perjuicio de que el contribuyente sabe que cualquier liquidación, tenga el carácter que tenga, puede ser rectificada sin especiales cautelas cuando él (*ex art. 116 de la LGT*) o la Administración (*ex art. 154 de la LGT*) incurren en errores de hecho, también ha de poder confiar en que, cuando éste no sea el caso, y se trate de liquidaciones provisionales, la modificación se sujete a ciertos límites. Por lo menos uno de naturaleza procedimental y otro de carácter sustantivo.

Una liquidación es provisional en tanto no se hayan dado las circunstancias del art. 120.2 de la LGT (entre ellas una comprobación efectuada en el marco de un procedimiento *ad hoc*); de donde se deduce que la modificación de las liquidaciones provisionales no puede producirse sin respetar ese procedimiento. Éste es el primer límite a la modificabilidad de las liquidaciones provisionales.

El segundo límite, de carácter sustantivo, viene impuesto por la necesaria razonabilidad de los criterios que conduzcan a la modificación. Esto es mucho más

impreciso y casuístico. Pero la jurisprudencia ya ha indicado algunas referencias estables.

Por ejemplo, tanto el TSJC como el TS han señalado que las liquidaciones no comprobadas, y por tanto provisionales, no pueden modificarse alegando este carácter, cuando la disposición normativa que les daba amparo ha sido declarada nula. En el FD 3º de la STS (Sala 3ª) de 20 de julio de 2001, confirmando la del TSJC de 19 de abril de 1996, se puede leer: "[a pesar de que] *la primera liquidación girada [y provisional] fue establecida de conformidad a un régimen jurídico no atemperado a derecho, [...] su firmeza -y agotamiento de la relación jurídica- debe desplegar sus correspondientes efectos a tenor de lo previsto en el artículo 120.1 de la LPA de 1958 y en función del principio de los «actos propios» (que debe auto-respetar el Ayuntamiento que los emitió y aceptó).*". Y añade "[s]i era de interés a la Corporación dejar sin efecto esa primera liquidación debió actuar siguiendo el procedimiento de lesividad. Y, en todo caso, el tratar de aprovecharse de la abrogación o modificación de la Ordenanza fiscal aplicada para incidir sobre «actos firmes» [...] sólo merece el rechazo y el decaimiento".

Además la jurisprudencia también ha indicado la naturaleza de los criterios a los que debe sujetarse la modificación de las liquidaciones provisionales, al expresar cuál es la razón que subyace a la consideración jurídica de una liquidación como provisional. Recientemente el Alto Tribunal ha recordado en el FD 6º de la STS (Sala 3ª) de 15 de febrero de 2002 que "[l]a característica de provisionalidad de los actos administrativos de liquidación hace referencia a que la Administración no conoce «per se», normalmente, el hecho imponible, que le declaran los contribuyentes, de modo que cuando determina la deuda tributaria, partiendo del hecho imponible declarado, su pronunciamiento, o sea la liquidación, es provisional en tanto no lleve a cabo la comprobación del hecho imponible, en cuyo caso, una vez que lo conoce, practica la liquidación definitiva".

Quinto.- Esta declaración apunta a la circunstancia que este *Consell Tributari* considera esencial en este caso: la exactitud o no de la información está en la base de la provisionalidad de la liquidación. Si en el marco de un procedimiento de comprobación, la Administración verifica la información provisional, entonces la liquidación consiguiente puede convertirse, en su caso, en definitiva, altere o no la provisional practicada. Pero si la Administración en el marco de un procedimiento del mismo género se limita a comunicar al contribuyente que no ha tenido en cuenta la

información provisional que él le había suministrado, entonces no parece posible admitir la corrección jurídica de la liquidación diferencial consiguiente.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto.