

Consell Tributari

Expedient: 776/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 15 de juny de 2002, coneixent del recurs presentat per G.A. SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, i ha adoptat el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- Amb efectes des de l'1 de gener de 1992 la societat G.A. SL realitzà la corresponent declaració d'alta en la matrícula de l'IAE en l'epígraf 842, sense cap element tributari de superfícies i procedí a l'autoliquidació corresponent. L'Administració girà les liquidacions subsegüents i la societat satisféu dins de termini el deute tributari.

2.- El 25 de gener de 1995 la societat esmentada comunicà a l'Administració Tributària el seu canvi de domicili i l'existència d'elements de la seva superfície per a la seva integració en la tarifa corresponent.

3.- El 16 de desembre de 1999 la Inspecció d'Hisenda Municipal requerí a G.A. SL a comparèixer per a regularitzar la seva situació tributària.

4.- El 27 de desembre de 1999 la societat comunicà la seva transformació en societat anònima, així com un nou canvi de domicili i un nou element tributari de superfície.

5.- El 14 de gener de 2000 la societat comparegué, mitjançant un representant, per atendre el requeriment indicat. L'acta, que fou de disconformitat, firmada per aquest representant, contenia una proposta de liquidació diferencial entre la suma de les liquidacions de l'IAE dels períodes 1996, 1997 i 1998 (integrant l'element tributari de superfície comunicat el 1995) i la liquidació de 1999 (integrant el nou element tributari de superfície comunicat el desembre d'aquest any), i les liquidacions ja efectuades.

6.- Atès el caràcter d'aquesta acta i d'acord amb l'art. 56.3 del RD 939/1986, de 25 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament General de la Inspecció de Tributs, s'emeté l'informe preceptiu en el qual la Inspecció manifestà literalment: "L'actuació de la Inspecció posa de manifest que aquesta societat presentà el dia 25/1/95 una declaració de variació per canvi de domicili de l'activitat, amb efectes 31/12/1994 i amb 3m<sup>2</sup> de superfície que no hi figurava reflectida, i tampoc hi figura reflectida la posterior que presentà el 27/12/99 per la qual es traslladava al pg. de ..., n. ... [...]. De tot això, s'entén que hi ha un error de l'Administració en processar les variacions i per tant l'única cosa procedent és regularitzar la situació liquidant la diferència entre la quantitat que el subjecte passiu hauria d'haver abonat i la quantitat abonada efectivament, sense imposició d'interessos ni recàrrec o sanció [...]".

7.- De manera adequada la societat afectada presentà el 7 de febrer de 2000 un escrit d'al·legacions a la proposta de liquidació diferencial, que sosté el caràcter de liquidacions definitives de les liquidacions efectuades per l'Administració fins aquell moment, en virtut de l'art. 57 de la Llei 30/1992, i la impossibilitat de la revisió pel fet que no es donen els requisits contemplats en l'art. 154 de la LGT.

8.- El 6 de març de 2000 la Inspecció d'Hisenda Municipal resolgué l'expedient, i confirmava la proposta de liquidació diferencial formulada, d'acord amb el caràcter provisional que, segons l'art. 120.3 de la LGT, tenien les liquidacions anteriors.

9.- Contra aquesta resolució la societat interposà, de manera adequada, un recurs davant l'Excm. Sr. alcalde de Barcelona en el que en sol·licita l'anul·lació, per raó del caràcter definitiu de les liquidacions practicades, en els mateixos termes exposats en l'anterior escrit d'al·legacions.

10.- La divisió de recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda ha proposat desestimar aquest recurs.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La qüestió que aquest recurs planteja consisteix en saber si s'ajusta a dret la resolució de la Inspecció d'Hisenda Municipal de 6 de març de 2000 per la qual es confirma la proposta de liquidació derivada del procediment de regularització de la situació

tributària de la recurrent, G.A. SL, en relació a l'IAE i corresponent als períodes que van des del de 1996 al de 1999.

Aquesta liquidació, com s'acaba d'assenyalar en els antecedents, xifra només la diferència existent entre les liquidacions satisfetes oportunament pel subjecte passiu i les que aquest hauria hagut de satisfer si l'Administració, a l'hora d'establir les respectives liquidacions de l'IAE, no hagués incorregut en l'error, que ella mateixa reconeix, de seguir prescindint de l'element tributari de superfície, malgrat que la recurrent havia comunicat la seva existència tant el 25 de gener de 1995, en procedir a un primer canvi de domicili, com el 27 de desembre de 1999, en realitzar-ne un altre posterior.

El nus jurídic de la qüestió radica en determinar si l'Administració, en el marc d'un procediment de regularització, pot procedir a aquesta liquidació diferencial, emparant-se en el caràcter de liquidació provisional ex article 120.2 de la LGT que posseïrien les liquidacions ja efectuades i satisfetes o, contràriament, com sosté la recurrent, aquestes liquidacions s'han d'entendre com definitives i, per tant, l'Administració no pot reclamar la diferència, ja que no hi ha concurrència en aquest cas de cap dels requisits exigits per l'art. 154 de la LGT per a la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària.

Segon.- Primer de tot convé recordar (i) que la gestió de l'IAE és procedent a partir de la matrícula (art. 91.1. de la LHL), (ii) que, per a la formació d'aquesta, els subjectes passius estan obligats inicialment a presentar les declaracions censals d'alta, manifestant tots els elements necessaris per a la seva inclusió en la matrícula (art. 91.2 de la LHL), així com ulteriorment a comunicar, si escau, les variacions d'ordre físic, econòmic o jurídic que es produeixin en l'exercici de les activitats gravades i que tinguin transcendència tributària (art. 91.2.III de la LHL), (iii) que els subjectes passius, en el municipi de Barcelona, estan obligats a practicar també l'autoliquidació de la quota corresponent a la primera meritació de l'impost (art. 9.2 de les ordenances fiscals n. 1.4 de 1996, 1997, 1998, 1999, a l'empara de l'art. 91.4 de la LHL), i (iv) que, a canvi de tot això, l'Administració té la tasca de practicar les successives liquidacions, amb la prèvia confecció de matrícula, d'acord amb les dades subministrades pel contribuent (art. 92 de la LHL i art. 9.1 de la ordenança fiscal n. 1.4 dels anys esmentats), sense perjudicar les oportunes comprovacions i investigacions (ex article 109 i seg. de la LGT) o inspeccions (ex articles 140 i seg. de la LGT) que estimi pertinent realitzar.

En aquest cas el contribuent complí totes les obligacions que anaven a càrrec seu: (a) presentà la declaració d'alta, (b) efectuà l'autoliquidació inicial, satisfent la quota

corresponent, (c) comunicà, quan corresponia, l'existència de l'element tributari de superfície perquè fos inclòs en la tarifa, i (d) satisféu puntualment el deute tributari d'acord amb les liquidacions que li practicà l'Administració.

Contràriament, l'Administració, malgrat que havia estat informada adequadament de l'existència de l'element tributari de superfície el 25 de gener de 1995, no ho inclogué en el període impositiu següent de 1996 –tal com ho reclama l'art. 10.3 de les ordenances fiscals n. 1.4 dels anys ja esmentats- ni en cap dels posteriors. A finals de 1999, i en el marc d'un procediment de regularització, l'Administració comunicà al contribuent l'error en què ella havia incorregut, i sense considerar cap altre aspecte o element nou que resultés de la comprovació, i tenint en compte exclusivament la informació que en el seu dia aquest li havia subministrat, establí una liquidació diferencial.

Sense que això prejudici la resolució del recurs i sense perjudici que la recurrent no ho hagi objectat, convé advertir que la Inspecció d'Hisenda Municipal, en procedir a la liquidació diferencial, contràriament al que preceptuen les ordenances fiscals n. 1.4 dels anys indicats i, especialment en l'art. 10.3 de l'ordenança fiscal n. 1.4 de 1999, incorporà en el període 1999 les variacions corresponents a l'ulterior canvi de domicili, quan, un cop vista la data en què passa, s'hauria d'haver incorporat aquest canvi en la matrícula del període impositiu següent; és a dir, en el període 2000.

Tercer.- A diferència d'allò que argumenta la recurrent en l'escrit d'al·legacions de 7 de febrer de 2000 i del que dóna per reproduït en el seu recurs, l'actuació de l'Administració no converteix a les liquidacions inicials en liquidacions definitives, que només es poden revisar per la via de l'art. 154 de la LGT. No es pot ignorar la literalitat de l'art. 120 de la LGT, que distingeix entre liquidacions provisionals i liquidacions definitives, i estableix com a regla general, en l'apartat tercer, que totes les liquidacions són provisionals, excepte les que resultin dels tres supòsits estrictes del seu apartat segon, en cap dels quals es poden emparar les liquidacions inicials d'aquest cas. I encara menys es pot arranjar aquest precepte, com també pretén la recurrent, fent derivar de l'art. 57 de la Llei 30/1992 el caràcter definitiu d'aquestes liquidacions. Les raons són clares. (a) aquest article recull el principi de presumpció de validesa dels actes administratius i les regles que regeixen en el pla temporal la seva eficàcia; (b) validesa i eficàcia d'un acte no signifiquen immodificabilitat d'aquest mateix; (c) validesa i eficàcia no són els únics elements amb els que es construeix el caràcter definitiu d'un acte de liquidació tributària, d'acord amb l'art. 120 de la LGT.

Quart.- Ara bé, reconèixer que les liquidacions inicials són provisionals tampoc permet concloure, com en canvi sosté l'Administració, que són alterables i prou. Les liquidacions provisionals, acompanyades de l'estricta observació de les obligacions d'informació que recauen sobre la contribuent, engendren una aparença que no es pot desbaratar sense afectar la seguretat jurídica. Això significa que les liquidacions provisionals es converteixen en definitives. Segueixen posseint aquell caràcter, però l'alteració del seu contingut material i la consegüent modificació del deute tributari, s'han de circumscriure a allò que el subjecte passiu pot esperar de manera raonable atesa l'aparença engendrada.

Sense perjudici que el contribuent sàpiga que qualsevol liquidació, tingui el caràcter que tingui, es pugui rectificar sense cauteles especials quan ell (ex article 116 de la LGT) o l'Administració (ex article 154 de la LGT) incorren en errors de fet, també ha de poder confiar en el fet que la modificació se subjecti a certs límits, quan aquest no sigui el cas i es tracti de liquidacions provisionals. Si més no un de naturalesa procedimental i un altre de caràcter substantiu.

Una liquidació es provisional mentre no s'hagin donat les circumstàncies de l'art. 120.2 de la LGT (entre aquestes una comprovació efectuada en el marc d'un procediment *ad hoc*); del qual es dedueix que la modificació de les liquidacions provisionals no es pot produir sense respectar aquest procediment. Aquest és el primer límit a la modificabilitat de les liquidacions provisionals.

El segon límit, de caràcter substantiu, s'imposa per la necessària raonabilitat dels criteris que condueixin a la modificació. Això és molt més imprecís i casuístic. Però la jurisprudència ja ha indicat algunes referències estables.

Per exemple, tant el TSJC com el TS han assenyalat que les liquidacions no comprovades, i per tant provisionals, no es poden modificar al·legant aquest caràcter, quan la disposició normativa que les emparava ha estat declarada nul·la. En el FD 3r de la STS (Sala 3a) de 20 de juliol de 2001, que confirma la del TSJC de 19 d'abril de 1996, es pot llegir: "[malgrat que] la primera liquidació girada [i provisional] fou establerta de conformitat a un règim jurídic no ajustat a dret, [...] la seva fermesa -i esgotament de la relació jurídica- ha de desplegar els efectes corresponents tenint en compte el que es preveu en l'article 120.1 de la LPA de 1958 i d'acord amb el principi dels «actes propis» (que ha de autorespectar l'Ajuntament que els emeté i acceptà)". I afegeix "[s]i era d'interès a la Corporació deixar sense efecte aquesta primera liquidació havia d'actuar seguint el procediment de lesivitat. I, en tot cas, en tractar d'aprofitar-se de l'abrogació o

modificació de l'ordenança fiscal aplicada per a incidir sobre «actes fermes» [...] només mereix el refús i el decaïment.".

A més, la jurisprudència també ha indicat la naturalesa dels criteris als quals s'ha de subjectar la modificació de les liquidacions provisionals, quan expressa quina és la raó amagada rere la consideració jurídica d'una liquidació com a provisional. Fa poc l'Alt Tribunal ha recordat en el FD 6è de la STS (Sala 3a) de 15 de febrer de 2002 que "[l]a característica de provisionalitat dels actes administratius de liquidació fa referència al fet que l'Administració no coneix per se, normalment, el fet imposable, que li declaren els contribuents, de manera que quan determina el deute tributari, partint del fet imposable declarat, el seu pronunciament, és a dir, la liquidació, és provisional mentre no porti a cap la comprovació del fet imposable, cas en el que un cop conegut practica la liquidació definitiva.

Cinquè.- Aquesta declaració apunta la circumstància que aquest Consell Tributari considera essencial en aquest cas: l'exactitud o no de la informació es troba en la base de la provisionalitat de la liquidació. Si en el marc d'un procediment de comprovació, l'Administració verifica la informació provisional, aleshores la liquidació consegüent es pot convertir, si escau, en definitiva, tant si altera o no la provisionalitat practicada. Però si l'Administració en el marc d'un procediment del mateix gènere es limita a comunicar al contribuent que no ha tingut en compte la informació provisional que ell li havia subministrat, aleshores no és possible admetre la correcció jurídica de la liquidació diferencial consegüent.

Per la qual cosa,

**ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs interposat.