



Informe AEDAF

■ **Plazo de interposición de un recurso o reclamación contra el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

Un supuesto habitual con la llegada de un recibo por el IBI o IAE es considerar que está mal girado. Desde un punto de vista práctico, la cuestión que se suscita cómo recurrirlo. Un supuesto sería el caso de que se recibe un recibo del IBI o del IAE en el que no se ha practicado una exención a la que se considera se tiene derecho.

El primer problema que se plantea es ante qué Administración, estatal o local, plantear el recurso. La duda surge, en el IBI y en el IAE, al distinguirse entre la gestión censal o catastral y tributaria. Como resume el **Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de noviembre de 2003:**

Primera. El procedimiento administrativo de exacción, en su integridad, debe ser secuencial, es decir, como una serie o sucesión de actos administrativos que, si han sido correctamente notificados y no recurridos en plazo por los interesados, devienen *in suo ordine* en firmes y consentidos, por tanto irrecurribles con ocasión de la impugnación de actos posteriores.

Segunda. Si, con ocasión de la impugnación de la liquidación, por infracción de las normas que rigen la gestión tributaria, el recurrente aprecia que no se le han notificado correctamente los actos de gestión catastral, es decir, que no son firmes, ni consentidos, deberá iniciarse la vía impugnatoria propia de estos actos o sea el correspondiente recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa.

Tercera. Es menester respetar rigurosamente el procedimiento de exacción y las distintas vías impugnatorias y, por ende, las competencias de los distintos órganos administrativos y jurisdiccionales que intervienen.

La reciente resolución del **Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de abril de 2008**, dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio señala que es la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para conocer de los recursos de reposición interpuestos, en los que el recurrente alegue la aplicación de la exención regulada en el artículo 82.1.c) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (anteriormente, artículo 83.1.c) de la Ley 39/1988), dado que dicho recurso debe calificarse como un recurso contra el acto administrativo de la formación de la matrícula del Impuesto de Actividades Económicas, acto que se encuadra dentro de la gestión censal del impuesto encomendada a la Administración tributaria del Estado, siempre y cuando dicha gestión censal no se haya delegado.

“Tal y como dice el Director General de Tributos en el recurso de alzada para la unificación de criterio, la matrícula del impuesto, según establece el artículo 2 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, está constituida por los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas y no estén exentos del impuesto. Esta matrícula es elaborada anualmente por la Administración tributaria del Estado (la Agencia Estatal de Administración Tributaria), o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal del tributo. Posteriormente, la matrícula se remitirá a los Ayuntamientos para la gestión del impuesto. El Ayuntamiento no es competente para conceder o denegar las exenciones automáticas que operan en virtud de ley, sino únicamente para aquellas que la norma legal establece que tienen un carácter rogado. La comunicación del importe neto de la cifra de negocios, bien a través del modelo específico de comunicación o a través de alguno de los medios indicados en el apartado primero de la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, se presenta ante la AEAT, que, en el caso de que dicho importe sea inferior a 1.000.000 de euros, previa comprobación, en su caso, procederá a excluir de la matrícula del impuesto a dicho sujeto pasivo. No está previsto en texto legal o reglamentario alguno que la AEAT deba dar traslado del importe neto de la cifra de negocios de los diferentes sujetos pasivos a los Ayuntamientos correspondientes, para que estos procedan a la concesión o denegación de la exención, dado que los Ayuntamientos no tienen competencia para ello. Si los Ayuntamientos fueran competentes para la concesión o denegación de esta exención, en el ordenamiento jurídico (bien mediante ley, norma reglamentaria o incluso orden ministerial) se habría regulado el procedimiento por el que la AEAT receptora de la comunicación del importe neto de la cifra de negocios diera traslado de la misma a los Ayuntamientos, como órganos competentes para resolver sobre la exención. Esta regulación no se ha realizado porque la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL no tiene carácter rogado y, por ello, los Ayuntamientos no son competentes para su concesión o denegación.

SÉPTIMO.- Por tanto, en el caso de que un sujeto pasivo considere que no debe constar en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas por serle de aplicación algún supuesto de exención, deberá impugnar la matrícula del impuesto ante el órgano que ha elaborado la misma (la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en su caso, al organismo al que se le hubiera delegado la gestión censal), tal como dispone el artículo 4 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero.”

Un segunda cuestión es saber cuál es el plazo para interponer el recurso o reclamación, principalmente determinar cuándo se inicia.

Según el **artículo 102 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 edictos que así lo adviertan. El **Tribunal Económico Administrativo-Central, en la resolución de 16 de abril de 2008**, en un recurso de alzada para la unificación de criterio, fija el criterio de que “*el plazo para la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones que se practiquen directamente de la Matrícula anual sin que se produzcan modificaciones en la misma, se computa desde el día siguiente a la finalización de la exposición de la matrícula*”. Esta doctrina supondría que, en la mayoría de las ocasiones, cuando el contribuyente reciba el recibo ya estará fuera de plazo.

“... las deudas tributarias derivadas de declaraciones de alta o inclusiones de oficio se recaudarán mediante liquidación notificada individualmente al sujeto pasivo por el órgano competente para la práctica de la liquidación y a sensu contrario las deudas tributarias resultantes directamente de la Matrícula anual se liquidan y recaudan mediante recibo, no requiriendo la notificación individualmente al sujeto pasivo, por lo que una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en la matrícula del impuesto, las sucesivas liquidaciones, correspondientes a los períodos impositivos posteriores, se entienden notificadas de forma colectiva mediante la publicación de edictos comprensivos de la matrícula del impuesto correspondiente a cada período impositivo, salvo que exista variación de los datos contenidos en la matrícula. En consecuencia, el plazo para la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones que se practiquen directamente de la Matrícula anual sin que se produzcan modificaciones en la misma, se computa desde el día siguiente a la finalización de la exposición de la matrícula.”

En el mismo sentido, la **sentencia del TSJ de Andalucía de 1 de diciembre de 2003**:

Rechazada la causa de inadmisibilidad por la razón indicada y centrado el objeto litigioso en los términos aludidos, hemos de puntualizar, de entrada, que cualquiera que sea la tesis que se sostenga sobre la validez o no de la notificación del valor catastral practicada mediante el estampillado de un sello de la entidad mercantil, lo cierto es que ésta conoció la asignación del valor catastral, pues no en vano ha interpuesto varios recursos jurisdiccionales contra el mismo, correspondiente a anualidades anteriores, en base a lo que entendió como anómala notificación. Ello supone que carece de sentido argüir de nuevo, en el presente caso, la falta de notificación cuando por una lado ya la Sala confirmó la validez de la forma en que se hizo, y, por otro, no menos importante, que el acto de la notificación surtió plenos efectos como lo evidencia que los impugnara jurisdiccionalmente, desapareciendo así cualquier atisbo de indefensión que se pretenda basar en esa notificación.

Dicho esto, resulta evidente que cuando la mercantil demandante se dirigió al Ayuntamiento de Almería impugnando el recibo de liquidación correspondiente al IBI lo hizo fuera del plazo

legalmente establecido. Así lo entendemos porque de conformidad con lo establecido en el artículo 124.3 de la Ley General Tributaria, tratándose del cobro de recibos periódicos y mediante recibo -como es el caso del IBI- una vez dado de alta en el correspondiente padrón las notificaciones se producen de forma colectiva y periódica con la publicación de edictos que así lo adviertan.

En el caso enjuiciado la publicación de ese edicto se produjo en el BOP de 6 de febrero de 1997 y en él se establecía que a partir del día 5 de abril de 1997, apertura del plazo de pago voluntario, se podía interponer recurso de reposición contra el acto de liquidación tributaria. El citado recurso lo dedujo el 10 de junio de ese año, por lo que era manifiestamente extemporáneo y por lo tanto, ajustada a Derecho la resolución de 22 de agosto de 1997 del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Almería que así lo declaró.

La sentencia del **Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2004**, en relación con el IBI también concluyó que se debió interponer el recurso de reposición dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de finalización de dicho período de exposición pública

Partiendo de lo anterior, ha de tenerse en cuenta el artículo 124.3 de la LGT que establece que «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». Así se hizo en el caso que se encuentra en el origen del presente recurso, publicándose el edicto de anuncio de cobranza en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid el día 13 de septiembre de 1995.

El artículo 124.3 de la LGT no es contrario a la Constitución, como ha declarado la STC número 73/1996 (Pleno), de 30 de abril. En efecto, el que la notificación colectiva, en primer lugar, se refiera a liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo; en segundo lugar, que la misma vaya precedida del alta en el respectivo registro, padrón o matrícula; y, en tercer lugar, que sólo quepa respecto de la segunda y ulteriores liquidaciones, pues la primera se ha de notificar personalmente, no son circunstancias indiferentes a la hora de valorar la compatibilidad de estas notificaciones colectivas con el artículo 24.1 de la Constitución Española en lo relativo a la interdicción de la indefensión. Se parte del supuesto de que de un año a otro no varíen las circunstancias esenciales del tributo, algo que no se encuentra expreso en el texto del precepto cuestionado, pero que este Tribunal Supremo ha venido a considerar comprendido en el mismo (SSTS de 11 y 17 de febrero de 1992 y 27 de octubre de 1994) y en cuyo mismo sentido ha venido a operar la modificación introducida en este precepto por la Ley 25/1995, al añadir al texto anterior que «el aumento de la 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».

Ciertamente, la notificación colectiva prevista en el artículo 124.3 de la LGT impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer

lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aun en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.

El resultado de todo ello es que, si bien la medida no deja de ser rigurosa, dado que toma como punto de partida para el cómputo de un plazo de impugnación, transcurrido el cual la liquidación gana firmeza, no una notificación personal, rodeada de importantes prevenciones en orden a garantizar el conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación por parte del afectado, sino la publicación de unos edictos que, practicada según el modo que acabamos de exponer, garantizan su previsibilidad y su conocimiento. La conclusión es que el sistema de notificación colectiva previsto en el artículo 124.3 de la LGT, en los términos antes expuestos, produce los efectos materiales y formales previstos en el ordenamiento.

No obstante, desde la aprobación de la Ley de Modernización del Gobierno Local el plazo para interponer recurso de reposición no es el mismo en todos los municipios. Según la redacción actual del artículo 108 de la Ley 7/1985: *Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley.*

No obstante, hay que hacer una distinción para **los municipios de gran población**. En éstos, los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal serán objeto de reclamación económico-administrativa. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente el recurso de reposición. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo. El funcionamiento de la reclamación económico administrativa se basará en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad y el procedimiento se regulará de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas.

Según el artículo 223 de la Ley General Tributaria: tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del

día siguiente a la finalización del periodo de pago voluntario. Por lo tanto, existen recursos y plazos diferenciados entre los tributos locales, según sea el municipio.

1. Municipios de gran población¹:

- a. Reclamación económico administrativa y potestativo de reposición.
- b. Plazo: desde la finalización del periodo voluntario de pago.

2. Municipios no gran población:

- a. Recurso de reposición.
- b. Plazo: desde la finalización del periodo de exposición pública de la matrícula.

En tercer y último lugar, impugnado correctamente el acto administrativo de formación de matrícula. Qué debe o puede hacer el contribuyente al recibir el recibo. La solución a supuestos como el enjuiciado es la que actualmente recoge el art. 224.1 de la Ley General Tributaria: *"Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos"*. Como resaltaba la sentencia del **TSJ de Cataluña de 3 de noviembre de 2005**, el sistema impugnatorio vigente determinaba que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obligaba, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal. El texto de la nueva LGT producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos. No obstante, esta solución no evita tener que ingresar la deuda, salvo que se vuelva a impugnar la liquidación del Ayuntamiento y solicitar una suspensión. Recurso que, como decía el TSJ de Cataluña, estaría condenado al fracaso.

La falta de pago determinaría el inicio del procedimiento de apremio, como recoge la sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de febrero de 2005:

No suspendidas las valoraciones catastrales, la emisión de las liquidaciones tributarias contemplando dichos valores fueron correctas en el momento en que se hicieron, y por tanto, el recu-

¹ Las normas previstas en este título serán de aplicación:

- a. A los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- b. A los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- c. A los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.
- d. Asimismo, a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En los supuestos previstos en los párrafos c y d, se exigirá que así lo decidan las Asambleas Legislativas correspondientes a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

rente debió impugnarlas y solicitar la suspensión de las mismas prestando el oportuno aval, específico para garantizar las liquidaciones. Pues si no se suspende la ejecutividad de las liquidaciones, y no se abonan en período voluntario, lo procedente por parte de la Administración es instar la recaudación forzosa por vía de apremio del tributo impagado. Que es lo sucedido en este caso según las pruebas existentes en el proceso. De otra parte, si se emite una providencia de apremio por impago de una deuda tributaria en el período voluntario, la única forma legal de oponerse al apremio es alegando y probando los motivos legalmente tasados de oposición, entre los cuales no se encuentra la existencia de una reclamación administrativa que pueda afectar al acto que da causa al apremio, pero que no ha sido declarado nulo radicalmente al momento de emitirse la providencia de apremio. Por ello debemos desestimar el recurso pues desde un punto de vista formal y legal, según los datos existentes al momento de producirse el acto, la providencia apremio estaba correctamente emitida y, por tanto, era legal y ajustada derecho. ■

