

Aplicación transitoria del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos. Especial referencia al régimen especial de Barcelona.

José ARIAS VELASCO

Abogado y ex-Subdirector Gral. de Tributos
de la Generalidad de Cataluña

1. PLANTEAMIENTO.

Como es sabido, el 1 de enero de 1990 entró en vigor el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, regulado en los artículos 105 a 111 de la ley 37/1988, de 28 de diciembre, que sustituye al antiguo impuesto sobre incremento de valor de los terrenos, regulado en los artículos 350 y siguientes del real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril.

El nuevo impuesto tiene como principales rasgos distintivos en relación con el anterior:

- a) El método de determinación de la base imponible. En la normativa anterior el incremento de valor se fijaba en base a unas tablas de valores periódicamente aprobadas por el Ayuntamiento. En la actual, el incremento "real" de valor se estima, con forzada pre-

estudios

sunción legal, en un porcentaje del valor catastral en el momento del devengo.

b) El impuesto se devengará únicamente con ocasión de las transmisiones de propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce. Se suprime la llamada "tasa de equivalencia", que gravaba periódicamente a las personas jurídicas propietarias de terreno, aun cuando no hubiese habido transmisión.

c) Se reduce el período máximo de generación del incremento, de 30 a 20 años.

La sustitución de una figura tributaria por otra diferente siempre plantea problemas de derecho transitorio. En el presente caso, estos problemas son abordados por la disposición transitoria quinta de la ley 37/1988, en la siguiente forma:

"1. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana comenzará a exigirse, en su caso, a partir del día 1 de enero de 1990."

Hasta la fecha indicada en el párrafo anterior, continuará exigiéndose el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. A estos efectos, el período impositivo de la modalidad b) del artículo 350.1 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, finalizará, en todo caso, el 31 de diciembre de 1989, aunque no se hubieren cumplido los diez años, produciéndose, por consiguiente, en tal fecha el devengo por esta modalidad; en ese momento se practicará la correspondiente liquidación por el número de años que hayan transcurrido del decenio en curso. Lo anterior se aplicará igualmente, por lo que a los municipios de Madrid y Barcelona se refiere, a la tasa de equivalencia regulada en el artículo 516 de la ley de régimen local, Texto refundido de 24 de junio de 1955.

"2. A partir de la fecha indicada en el párrafo primero del apartado anterior, y a los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 108 de la presente ley, se aplicará lo establecido en el párrafo primero del apartado 1 de la disposición transitoria segunda de la referida ley."

estudios

2. PREMISAS PREVIAS.

Como premisas previas a los problemas interpretativos que la disposición transcrita pudiera suscitar, hemos de considerar las siguientes:

- a) *Nos hallamos ante un tributo nuevo* y no ante una modificación de una figura tributaria preexistente. Así se desprende de la exposición de motivos de la ley, en que se habla de la “sustitución” de un impuesto por otro; y de la propia disposición transitoria tercera, según la cual el nuevo tributo “comenzará a exigirse” el 1 de enero de 1990, y no que sus nuevas normas entren en vigor ese día.
- b) La normativa del impuesto extinguido concebía el período de imposición como aquél que media entre una transmisión de propiedad y la inmediata anterior. En la normativa del nuevo impuesto se elude la expresión “período de imposición” y se habla, en su lugar, del “período de puesta de manifiesto del incremento de valor”. Entendemos que el matiz es significativo, en especial, como veremos, en relación con la aplicación transitoria de la ley a las personas jurídicas.

3. LA APLICACION TRANSITORIA EN TERRENOS PROPIEDAD DE PERSONAS FISICAS.

La interpretación del primer párrafo del número 1 de la disposición transitoria quinta, plantea, ante todo, el problema de si la exigibilidad del impuesto a partir del 1 de enero de 1990 significa que en esta fecha se iniciará, en todo caso, un nuevo período impositivo, haciendo tabla rasa del período anterior. O dicho de otro modo, si los incrementos de valor gravables son únicamente los que se produzcan a partir del 1 de enero de 1990.

En favor de la respuesta afirmativa, podría argumentarse que, de otro modo, se produciría una aplicación retroactiva de la ley, cosa que, según el artículo 2.3 del Código civil, no es admisible si la propia ley no lo declara expresamente. Por otra parte, el artículo 9.3 de la Constitución establece como principio general el de irretroactividad de las disposiciones no favorables.

Ahora bien, para apreciar si existe o no aplicación retroactiva, hemos



estudios

de observar que la disposición transitoria emplea como eje o pivote de la aplicación temporal el término “exigirse”, lo que parece remitirnos al concepto de devengo. Precisamente, una de las funciones técnicas de dicho concepto es el de servir de punto de referencia temporal de la norma aplicable, que será la que estuviese vigente en el momento del devengo. La supuesta retroactividad sería, en todo caso, de la especie que la doctrina denomina “retroactividad débil” y que consiste en aplicar la nueva norma a las situaciones que bajo ella se consuman o perfeccionen, aun cuando habrían comenzado a generarse bajo la norma antigua. Y hoy parece pacíficamente admitido por la jurisprudencia que esta retroactividad “débil” es admisible en materia tributaria y no implica infracción del principio constitucional.

Pero el argumento decisivo a favor de la aplicación del impuesto a todos los incrementos que se pongan de manifiesto a partir de 1 de enero de 1990, aunque se hubieran generado con anterioridad, nos lo da la interpretación finalista. Uno de los fines explícitos de la ley, manifestado en la exposición de motivos, es la de fortalecer las fuentes tributarias de ingresos de los Ayuntamientos. Ahora bien, es fácil comprender que la aplicación del nuevo impuesto exclusivamente a los incrementos generados a partir de 1 de enero de 1990 conduciría a una casi total inoperancia recaudatoria durante los primeros años. Es así que ello es radicalmente opuesto a la finalidad del legislador. Luego ha de rechazarse la vía de interpretación que conduce a tal consecuencia.

En conclusión, *tratándose de terrenos propiedad de personas físicas*, el nuevo impuesto se aplicará a los incrementos de valor que se pongan de manifiesto a partir de 1 de enero de 1990, pero la base imponible será el total incremento generado desde la última transmisión, aun cuando éste fuese anterior a dicha fecha.

4. LA APLICACION TRANSITORIA DE LA “TASA DE EQUIVALENCIA”.

Cuando se trate de terrenos propiedad de personas jurídicas, se plantean problemas específicos de aplicación transitoria, que se abordan en el párrafo 2 del número 1 de la disposición transitoria.

Dichos problemas se derivan de la existencia en el pasado, de la modalidad de gravamen denominada “tasa de equivalencia”, que se exigía con periodicidad de diez años, a un tipo reducido —5 por ciento— y con el carácter de impuesto a cuenta del que se devengase con ocasión de la

estudios

transmisión de los mismos terrenos.

La solución arbitrada por la ley es que, en 31 de diciembre de 1989, se producirá un devengo por esta modalidad, aun cuando no hubiesen transcurrido los diez años, practicándose liquidación por el número de años que hubiesen transcurrido del decenio en marzo.

La disposición transitoria —que no es, precisamente, modelo de claridad— admite tres interpretaciones:

- a) En las futuras transmisiones por personas jurídicas, el período impositivo seguiría siendo el que mediase entre la fecha de adquisición y el de transmisión, con un máximo de 20 años. Las cantidades satisfechas por tasa de equivalencia, incluso la devengada el 31 de diciembre de 1989, serían deducibles de la cuota, igual que en el sistema anterior.
- b) La misma interpretación, con la variante de que las cuotas satisfechas por tasa de equivalencia no serían deducibles de las que, en el futuro, se devengasen por el nuevo impuesto.
- c) El devengo de la tasa de equivalencia el 31 de diciembre de 1989 significaría una especie de “borrón y cuenta nueva”. El 1 de enero de 1990 se abriría un nuevo período impositivo para todas las personas jurídicas.

La opción entre estas tres alternativas no parece estar clara ni aun en la “mens legislatoris”. En una sesión pública celebrada en Palma de Mallorca en junio del pasado año, el Sr. Rubio de Urquía, padre putativo de la criatura, interpelado sobre el tema, eludió pronunciarse.

La primera opción, entendemos que debe descartarse teniendo en cuenta que, como hemos visto, nos hallamos ante un nuevo impuesto y no ante una modificación del anterior. No hay nada en la nueva regulación que autorice deducciones en cuota, y menos la deducción de la cuota de otro impuesto. La deducción tampoco podría practicarse al amparo de la normativa anterior, que ha quedado derogada.

La segunda opción elude la objeción anterior, pero ha de descartarse porque produciría una clara doble imposición. El incremento de valor correspondiente al período transcurrido entre la adquisición o el último devengo y el 31 de diciembre de 1989, sería gravado por tasa de equivalencia y también por el nuevo impuesto cuando tuviese lugar la transmisión.



estudios

Nos queda entre las manos, por eliminación, la tercera opción: la de apertura de un nuevo período impositivo. Ciertamente, esta solución no tiene apoyo normativo expreso, pero es significativo que la nueva normativa evita definir el período impositivo como el que media entre la transmisión actual y la última anterior.

El artículo 108.1 define la base imponible como “el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana *puesto de manifiesto* en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años”.

El número 2 del mismo artículo, regla segunda, establece que el porcentaje anual de gravamen será fijado por el Ayuntamiento “para el período que comprende el número de años a lo largo de los cuales se haya *puesto de manifiesto* dicho incremento”. La misma expresión emplea la regla tercera para referirse al número de años por el que ha de multiplicarse el porcentaje. La regla cuarta alude igualmente el período de *puesta de manifiesto* del incremento de valor. Parece legítimo interpretar que si el 31 de diciembre de 1989 se puso de manifiesto un incremento de valor, con ocasión del devengo extraordinario de la tasa de equivalencia, este incremento ya no puede volver a ser gravado.

Digamos, de paso, que ésta es la tesis que hoy mantiene oficiosamente Rubio de Urquía, si bien la dirección general de Coordinación con las haciendas territoriales no tiene previsto pronunciarse oficialmente.

5. PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA DEL RÉGIMEN TRANSITORIO EN EL MUNICIPIO DE BARCELONA.

5.1. Subsistencia y contenido del régimen especial de Madrid y Barcelona.

Como es sabido, las haciendas de los Ayuntamientos de Madrid y Barcelona se rigen, respectivamente, por las leyes de 11 de junio de 1963 y de 23 de mayo de 1960.

En lo que se refiere al, en estos textos llamado arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, era de aplicación la normativa contenida en los artículos 510 a 524 de la ley de régimen local, Texto refundido de 24 de junio de 1955, si bien con la peculiaridad de que los tipos impositivos podían elevarse hasta un 50 por ciento.

En lo que atañe al arbitrio o tasa de equivalencia, las diferencias más

estudios

señaladas de la regulación de la LRL de 1955 en relación con el régimen general eran las siguientes:

a) En el régimen general, regulado por R. D. de 30 de diciembre de 1976, y después por R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril, la tasa de equivalencia tenía un tipo máximo del 5 por ciento. En el régimen de la LRL no existían, para el arbitrio de equivalencia, límites de tipos de imposición específicos.

b) En el régimen general, la tasa de equivalencia es concebida como una liquidación a cuenta de la que se producirá cuando el terreno sea transmitido.

En el régimen de la LRL, el arbitrio de equivalencia, regulado en su artículo 516, es un gravamen autónomo, dotado de sustantividad propia. El devengo decenal del arbitrio de equivalencia determina la apertura de un nuevo período impositivo, según preceptuaba expresamente el artículo 108.2 del reglamento de haciendas locales de 4 de agosto de 1952.

La disposición final cuarta del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 declaró la subsistencia de los regímenes especiales de Madrid y Barcelona, hasta que sus respectivas leyes especiales se adaptasen a los principios de la ley 41/1975, de 19 de noviembre, evento que no llegó a producirse.

Análogamente, la disposición final primera, cinco, del Real Decreto Legislativo 781/1986 dispuso que “los municipios de Madrid y Barcelona conservarán el régimen impositivo resultante de la legislación general anterior en cuanto a impuestos sobre el incremento de valor de los terrenos...”.

Por último, la disposición transitoria quinta de la ley 39/1988, objeto del presente estudio, ratifica la vigencia ininterrumpida del régimen específico de Madrid y Barcelona, al hacer remisión expresa al artículo 516 de la LRL.

Ello no obstante, dicha vigencia ininterrumpida no ha sido siempre doctrina pacífica. Así, una sentencia de la audiencia territorial de Madrid de 7 de julio de 1986 se pronunció en contrario, basándose en que la disposición transitoria quinta del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 supeditaba con carácter general —y por lo tanto, también para Madrid— la entrada en vigor de su normativa a la previa posibilidad de aplicación por los Ayuntamientos de nuevos tipos unitarios de valor corriente en



estudios

venta, y a que fuera ejecutiva tal adaptación, y tal disposición transitoria fue derogada por el Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, por lo que, a partir de 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor de dicho decreto-ley, los municipios de Madrid y Barcelona habrían quedado sujetos al régimen general en lo referente a este impuesto.

Pese a la tesis de dicha sentencia, hemos de insistir en que las normas legales más arriba citadas confirman, con valor de interpretación auténtica, la vigencia ininterrumpida en Madrid y Barcelona de las normas de la LRL de 1955. En este sentido se pronuncia, por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 1989 (R.A. 3848).

5.2. La evolución de las ordenanzas del Ayuntamiento de Barcelona.

La ordenanza del Ayuntamiento de Barcelona para 1980, año que coincidía con el vencimiento de un período decenal, introdujo una sorprendente novedad en la regulación del impuesto, que hasta entonces se había mantenido dentro de la "ortodoxia" de la LRL, es decir, aplicación de la escala general a la tasa de equivalencia, consideración de éste como un gravamen autónomo y apertura de un nuevo período impositivo. La citada ordenanza, tras establecer una escala de gravamen, con tipos oscilantes entre el 20 y el 25 por ciento para las plusvalías puestas de manifiesto en transmisiones, para la tasa de equivalencia establecía un tipo único del 5 por ciento, que se satisfacía en concepto de liquidación provisional y como pago a cuenta de la liquidación que se produjera en el momento de la transmisión del terreno. En definitiva, pues, lo que se hacía era adoptar el sistema de la normativa general.

Igual sistema se seguía en la ordenanza para 1989.

En su momento pudo ponerse en entredicho la legalidad de las ordenanzas en este punto, desde el momento en que no se ajustaban a la legalidad aplicable a Barcelona, que era la de la ley de régimen local y no la del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976.

Los servicios jurídicos del Ayuntamiento de Barcelona, en un reciente alegato ante los tribunales de lo contencioso, defienden la legalidad del Servicio Central de Recursos del Ministerio de Hacienda en su resolución de 30 de junio de 1980, y en estos términos: "El Ayuntamiento de Barcelona puede aplicar a las personas jurídicas la modalidad de liquidación que prevé el Decreto 3.520/76, pero no en tanto desarrolla la ordenanza fiscal correspondiente a dicho Decreto, que no es aplicable al Ayuntamiento de Barcelona, sino en aplicación de la vieja ley de régimen local

estudios

que no contradice dicha modalidad (en cuanto esta innovación supone simplemente otra manera de liquidar que no cambia ni altera los elementos del impuesto), por lo que con respecto al principio de legalidad tiene cabida dentro de la potestad tributaria derivada que a los entes locales confiere los artículos 5 y 6 de la ley general tributaria”.

En las ordenanzas para 1988 y 1989, el artículo 20, relativo a las tarifas, aparece redactado en los siguientes términos:

“1. Els tipus de gravamen a aplicar sobre l'increment del valor del terreny, entre les dues transmissions últimes, segons el percentatge que aquest representi sobre el valor inicial del terreny, seran: ...”

Sigue la tarifa, con tipos oscilantes entre el 20 y el 25 por ciento. El número 2 recoge la regla tradicional de que, en las transmisiones “mortis causa”, el tipo no podrá ser superior al que corresponda a la herencia en la liquidación del impuesto sobre sucesiones.

Pero —y esta es la novedad— ha desaparecido el número 3 del artículo, en el que se establecía el tipo del 5 por ciento y el carácter de liquidación a cuenta para la tasa de equivalencia.

Aparentemente, se ha vuelto al sistema “ortodoxo”. Liquidación de la tasa de equivalencia por la escala general. Así lo entiende el Ayuntamiento de Barcelona, en los proyectos de autoliquidación que está enviando a los contribuyentes.

5.3. Las liquidaciones del régimen transitorio de la tasa de equivalencia en Barcelona.

Una vez en posesión de las diversas piezas del “puzzle”, estamos en condiciones de abordar el problema básico:

El gravamen devengado el 31 de diciembre de 1989 en virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de la ley 39/1988, en el ámbito del municipio de Barcelona, ¿ha de liquidarse por la escala del artículo 20.1 de la ordenanza número 17, o bien al tipo fijo del 5 por ciento?

En una primera aproximación, el propósito de los redactores de la ordenanza al suprimir el número 3 del precepto citado, en el que se establecía el tipo del 5 por ciento para la tasa de equivalencia parece evidente: se trataría de unificar los tipos de gravamen de ambas modalidades del tributo.

Veamos, sin embargo, ordenados de menor a mayor consistencia, los argumentos que podrían oponerse.



estudios

a) Derogación de la ley de régimen especial de Barcelona por la disposición derogatoria de la ley 32/1988.

La citada disposición derogatoria, en su número 1. a) declara derogada, a partir de la entrada en vigor de la ley —31 de diciembre de 1988— “el título tercero y disposiciones concordantes del texto articulado de la ley especial para la ciudad de Barcelona, aprobada por Decreto 1.166/1960, de 23 de mayo”.

Así pues, se argumenta, en 31 de diciembre de 1989, fecha de devengo de la tasa de equivalencia, el régimen especial de Barcelona estaba derogado. Habría de aplicarse el régimen general y, consiguientemente, el límite del 5 por ciento del tipo impositivo, establecido en el artículo 354 del R. D. 781/1986.

Ahora bien, quienes esgrimen este argumento con cierto entusiasmo, parecen no haber leído el número 3 de la misma disposición derogatoria:

“Lo dispuesto en los apartados anteriores se entiende *sin perjuicio* de lo dispuesto en las disposiciones transitoria primera a sexta, ambas inclusive, y octava de la presente ley.”

Precisamente, en la disposición transitoria quinta hay una muy clara y expresa remisión al artículo 516 de la LRL de 1955.

No en parlem més.

b) Derogación del régimen especial de Barcelona por el artículo 3 del Real Decreto-Ley de 7 de julio de 1978.

Es la vía argumental de la sentencia de la A. T. de Madrid de 7 de julio de 1986, a la que nos hemos referido en 5.1.

En el mismo apartado exponemos las razones por las que no consideramos viable esta argumentación.

c) La aplicación de la escala del artículo 20.1 de la ordenanza de 1989, implicaría dar carácter retroactivo a una disposición no favorable, infringiendo el artículo 9.3 de la Constitución, ya que desde 1980, fecha de iniciación del período impositivo vencido en 1989, hasta 1987 inclusive, el tipo de la tasa de equivalencia era del 5 por ciento.

Entendemos, sin embargo, que el Ayuntamiento pudo legítimamente modificar su ordenanza, siempre que no sobrepasase los límites de la ley

estudios

de régimen local, y la ley de régimen especial de Barcelona, y el único límite que ésta establecía, en cuanto a los tipos impositivos en una u otra modalidad, era que no excediesen del 50 por ciento.

Dicha modificación sería aplicable a las cuotas devengadas con posterioridad a la fecha de aprobación de la ordenanza, aun cuando el inicio del período impositivo fuera anterior. Se trataría de un supuesto de retroactividad débil, admisible, según hemos visto en el apartado 3 del presente informe.

d) Contra lo que se deduce de una lectura rápida —y éste es, a nuestro juicio el argumento decisivo— las ordenanzas de los años 1988 y 1989 no modificaron el tipo de imposición de la tasa de equivalencia, vigente con anterioridad, que era del 5 por ciento.

Volvamos a leer el número 1 del artículo 20:

“El tipus de gravamen a aplicar sobre l'increment de valor del terreny, entre les dues transmissions últimes, segons el percentatge que aquest representi sobre el valor inicial del terreny, serà...”

Del tenor del precepto se desprende con claridad que se está refiriendo a la modalidad del impuesto contemplada en el artículo 2. a) de la ordenanza, es decir, la que grava los incrementos de valor que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión; y no, en modo alguno, a la modalidad del artículo 2. b), es decir, la que grava los incrementos de valor que periódicamente experimenten los terrenos propiedad de las personas jurídicas.

El artículo 19 de las propias ordenanzas contiene una pormenorizada enumeración de negocios jurídicos que tienen la consideración de transmisión a efectos del impuesto. Y es claro que en esta enumeración no aparece el hecho de la posesión del terreno por una persona jurídica en fecha determinada. Porque ni el más desafortado municipalista sería capaz de sostener que esto sea una transmisión, ni cosa análoga ni asimilable a una transmisión.

Las mismas razones de seguridad jurídica que inspiraron el artículo 24 de la ley general tributaria, que prohíbe la extensión analógica del hecho imponible, impedirá aplicar un tipo impositivo o una escala de gravamen a supuesto distinto del contemplado por la norma, máxime cuando en este caso, ni siquiera hay razón de analogía.

Por lo tanto, cuando el ordenador municipal de 1988 omitió el número 3 del artículo 20 de la anterior ordenanza, lo que hizo no fue unificar los



estudios

tipos de gravamen, sino crear un vacío normativo. Y este vacío no puede colmarse entendiendo prorrogada la vigencia del artículo 20.3 de la ordenanza de 1987, que establecía el tipo del 5 por ciento para la tasa de equivalencia.

Según el artículo 2.2 del Código civil, “las leyes —leamos aquí “las normas”— sólo se derogan por otras posteriores”. Y en este caso no ha habido derogación expresa, ni tácita, puesto que las ordenanzas para 1988 y 1989 no contienen ninguna norma incompatible con el artículo 20.3.

6. CONCLUSIONES GENERALES.

Con las cautelas que impone el hecho de que existen cualificadas opiniones que no coinciden con las aquí expuestas, juzgamos razonablemente sustentables las siguientes tesis:

- a) El período de generación del incremento de valor cuando se trate de terrenos propiedad de personas físicas, será el que medie entre la adquisición y la transmisión, aunque la primera sea anterior a 1 de enero de 1990, si bien con un límite máximo de 20 años.
- b) Cuando se trate de terrenos propiedad de personas jurídicas, el período, a efectos de aplicación del nuevo impuesto, ha de considerarse iniciado el 1 de enero de 1990.
- c) El tipo de imposición aplicable a la tasa de equivalencia devengada el 31 de diciembre de 1989, en el municipio de Barcelona, es del 5 por ciento.

Apéndice procedimental.

Las vías procedimentales para oponerse a las bien conocidas pretensiones del Ayuntamiento de Barcelona, pueden ser:

- a) Autoliquidación con arreglo a las instrucciones del Ayuntamiento e impugnar posteriormente la autoliquidación.
- b) Autoliquidación al 5 por ciento y, en el caso más que probable de

estudios

que el Ayuntamiento practique liquidación complementaria, recurrir ésta en reposición.

La primera vía ofrece ciertos elementos de incertidumbre, derivados del hecho de que el procedimiento de impugnación de la autoliquidación regulado en los artículos 121 a 124 del R.D.R.E.A. está concebido como previo a la reclamación económico-administrativa. Pero su utilización como previo al recurso de reposición en materia municipal, carece de apoyo normativo.

Por otra parte, no parece más viable recurrir directamente la autoliquidación, pues lo más probable es que el recurso fuese desestimado por falta de objeto, al no existir todavía un acto administrativo reclamable.

Cabe, sin embargo, ejercitar el derecho de petición, regulado en el artículo 70 de la ley de procedimiento administrativo, solicitando, precisamente, la rectificación de la autoliquidación. Si el Ayuntamiento no se pronuncia en el plazo de tres meses, habrá de denunciarse la mora (artículo 98 de la LPA); y transcurridos tres meses más, quedará expedita la vía de impugnación, primero en reposición y después en vía contencioso-administrativa.

Con todo, el informante considera más aconsejable la vía enunciada en el apartado b) anterior, es decir, la autoliquidación al 5 por ciento.

Si se opta por ella, ha de advertirse del riesgo de que el Ayuntamiento gire la liquidación complementaria con sanción. Pero, como quiera que no ha habido ocultación de hechos ni de bases imponibles, sino legítima discrepancia sobre la aplicación del derecho, las posibilidades de obtener la anulación de la sanción serían, a la luz de las últimas orientaciones jurisprudenciales, máximas.

