

UNIVERSIDAD DE DEUSTO

**TERCER CICLO
FACULTAD DE DERECHO**

**LA INFLUENCIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES EN EL
PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA**

TESIS DOCTORAL

ALVARO MERINO

Bilbao, Abril de 1996.

UNIVERSIDAD DE DEUSTO

FACULTAD DE DERECHO

**LA INFLUENCIA DE LAS
AUTOLIQUIDACIONES EN EL
PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN
TRIBUTARIA**

Tesis Presentada por

ALVARO MERINO CORCÓSTEGUI

Director de la Tesis

D. Jose Maria Merino Antigüedad

UNIVERSIDAD DE DEUSTO
FACULTAD DE DERECHO

*"La influencia de las autoliquidaciones en el
procedimiento de gestión tributaria".*

Tesis que para la obtención del Título de Doctor presenta en
la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto, D.
Alvaro Merino Corcóstegui, bajo la dirección del Profesor
Doctor, D. Jose María Merino Antigüedad.

Vº Bº
EL DIRECTOR



EL DOCTORANDO



Bilbao, Abril de 1.996.

**LA INFLUENCIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES
EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN
TRIBUTARIA.-**

<i>Abreviaturas.-</i>	I
INTRODUCCIÓN.-	IV
CAPÍTULO PRIMERO: EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y DERECHO COMPARADO.-	11
1.- INTRODUCCIÓN AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA:SUS DIFERENTES FASES.	11
1.1.- Introducción	11
1.2.- Características.....	13
1.3.- Fases del procedimiento.....	17
1.4.- Notas sobre las liquidaciones provisionales.....	28
2.- POSIBLES SISTEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA:EVOLUCIÓN SISTEMÁTICA DESDE EL EXISTENTE EN EL AÑO 1.963,HASTA LA ACTUALIDAD.	30
2.1.- Colaboración del contribuyente y papel preponderante de la Administración.....	30
2.2.- Gestión a cargo del contribuyente con participación controladora de la Administración.....	32
2.3.- Gestión casi exclusiva por parte del contribuyente.....	38

3.- ORIGEN DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACION EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.	40
4.-SINTESIS HISTÓRICA DE SU IMPLANTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	52
4.1.- Introducción	52
4.2.- Legislación anterior a la Ley 44/78,de 8 de septiembre,reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	54
4.3.- Ley 44/78,de 8 de septiembre,reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E del 11 de septiembre).....	60
4.4.- Real Decreto 2615/79,de 2 de noviembre,por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. del 14,15 y 16 de noviembre).....	64
5.- NOTAS SOBRE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN OTROS ORDENAMIENTOS.....	67
5.1.- Inglaterra	67
5.2.- Países Bajos	69
5.3.- Suiza	71
5.4.- Alemania	73
5.5.- Francia	76
6.- COROLARIO DE DICHA EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	78

CAPÍTULO SEGUNDO: LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.-..... 81

1.- ESTABLECIMIENTO DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN A PARTIR DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA..... 81

1.1 - Su introducción y regulación..... 81

- 1.1.1 - Artículo 10,k) L G T 83
- 1.1.2 - Artículo 58,1 L G.T. 85
- 1.1.3 - Artículo 61 L G T..... 86
- 1.1.4 - Artículo 66.1,c) L G T..... 86
- 1.1.5.- Artículo 79,b) L G T..... 86
- 1.1.6 - Artículo 102 L G T..... 87
- 1.1.7 - Artículo 109 L G.T..... 87
- 1.1.8 - Artículo 126.3,a) L.G.T..... 87

1.2.- Importancia y aplicación práctica de la autoliquidación en el año 1.963..... 89

2.- PRESENCIA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL..... 91

2.1.- IMPUESTOS 91

2.1.1.- Directos 91

2.1.1.1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..... 91

2.1.1.1.1.- Artículo 97 de la Ley 18/91 92

2.1.1.1.2.- Artículo 39 del R.D. 1841/91 93

2.1.1.2.- Impuesto sobre el Patrimonio..... 94

2.1.1.3.- Impuesto sobre Sociedades	95
2.1.1.3.1.- Regulación en la Ley 61/78	96
2.1.1.3.2.- Regulación en el Real Decreto 2631/1.982	96
2.1.1.3.3.- Regulación en la Ley 43/95, de 27 de diciembre	99
2.1.1.4.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	102
2.1.2.- Indirectos	105
2.1.2.1.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	105
2.1.2.1.1.- Real Decreto 3494/1981	105
2.1.2.1.2.- Real Decreto 828/1995	107
2.1.2.2.- Impuesto sobre el Valor Añadido	109
2.1.2.2.1.- Ley 37/92	110
2.1.2.2.2.- Real Decreto 1624/92	111
2.2.- TASAS	112
2.3.- CONTRIBUCIONES ESPECIALES	115
3.- PRESENCIA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN LA IMPOSICIÓN LOCAL	117
3.1.- Generalidades	117
3.2.- Impuesto sobre Actividades Económicas	119

3.3.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles	121
3.4.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	123
3.5.- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	125
3.6.- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	126
4.- LA GENERALIZACIÓN DE LA FIGURA: SUS POSIBLES CAUSAS	128
5.- EL PERFIL JURÍDICO DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN	134
5.1.- Concepto	134
5.1.1.- F.Sainz de Bujanda	134
5.1.2.- J.L. Perez de Ayala y E. Gonzalez	136
5.1.3.- M ^a J. Fernandez Paves	137
5.1.4.- M ^a del C. Bollo Arcena	137
5.2.- ¿Se puede calificar la autoliquidación de confesión?	141
5.3.- Influencias en el procedimiento de gestión	144
5.4.- La autoliquidación como deber juridico	147
5.5.- Su naturaleza juridica	150
5.5.1.- Introducción	150
5.5.2.- Diferentes posturas doctrinales	151
5.5.2.1.- La autoliquidación como acto administrativo tácito	151

5.5.2.2.- La autoliquidación como acto administrativo realizado por los particulares en virtud de representación o delegación	154
5.5.2.3.- La autoliquidación como liquidación provisional	156
5.5.2.4.- Naturaleza de la autoliquidación presentada por un no residente	158
5.5.2.5 - La autoliquidación como acto de colaboración	161
5.5.2.5.1 - Doctrina	161
5.5.2.5.2 - Jurisprudencia	163
5.6.- Caracteres de la autoliquidación	167
5.7.- Contenido de las autoliquidaciones	170
5.7.1.- Declaración	171
5.7.2.- Autoliquidación	171
5.7.3.- Ingreso.....	172
5.8.- Distinción entre las autoliquidaciones y otras figuras afines	173
5.8.1 - Diferencia entre las autoliquidaciones y las declaraciones tributarias	173
5.8.2.- Diferenciación entre las autoliquidaciones y las liquidaciones tributarias	176
5.8.3.- Diferenciación entre las autoliquidaciones y los anticipos tributarios.....	178

CAPÍTULO TERCERO: LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES.-	179
1.- INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA.....	179
2.- LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA COMO FASE DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.	182
3.- DISTINCIÓN CONCEPTUAL ENTRE COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN TRIBUTARIAS.	185
4.- INTERVENCIÓN DE DIFERENTES ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.	187
5.- LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA PRACTICA LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.	191
6.- CONFLICTOS DE COMPETENCIA EN LA ATRIBUCIÓN DE LAS FUNCIONES DE LIQUIDACIÓN Y COMPROBACIÓN	194
7.- LAS LLAMADAS "LIQUIDACIONES PARALELAS".....	198
7.1 - Liquidaciones rectificativas.....	200
7.2 - Liquidaciones motivadas.....	201
7.3.- Liquidaciones suscritas por funcionario competente.....	203
8.- DIFERENCIACIÓN ENTRE LA COMPROBACIÓN Y LA INVESTIGACIÓN TRIBUTARIAS.....	206
9.- LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS ANTE LAS AUTOLIQUIDACIONES.	211
10.- LA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA ATRIBUIDA A LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	213

11.- LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES "DE OFICIO"	217
11.1.- Concepto	222
11.2.- Naturaleza.....	223
12.- ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN PRÁCTICA DE UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.....	224
13.- LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL POR LA LEY 25/95, Y SU RELACIÓN CON LA COMPROBACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN.....	229
14.- RECAPITULACIÓN DEL PRESENTE CAPÍTULO.....	232

CAPÍTULO CUARTO: EFECTOS DE LAS AUTOLIQUIDACIONES.-	234
1.- INTRODUCCIÓN	234
2.- EFECTOS	236
2.1.- Fijación del importe de la obligación tributaria	236
2.2.- Iniciación del procedimiento de gestión	240
2.3.- Mayor colaboración del sujeto pasivo en el procedimiento de gestión tributaria	244
2.4.- Necesidad de conocimientos jurídico-tributarios por parte del sujeto pasivo	248
2.5.- Posibilidades de impugnación de las autoliquidaciones	251
2.6.- Ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas	255
2.7.- Interacción de la autoliquidación en la prescripción tributaria	267
2.8 - Desproporción entre lo exigido mediante la autoliquidación y el deber consitucionalmente señalado para los ciudadanos de concurrir al sostenimiento del gasto público	274
2.9.- La accesoriadad del deber de autoliquidar respecto del deber de declarar.....	279
2.10.- La autoliquidación y la valoración de culpabilidad en las infracciones tributarias	281
2.11.- ¿Queda el procedimiento de gestión tradicional vaciado de contenido?.....	285

2.12.- Desarrollo de los "anticipos Tributarios".....	289
2.13.- La autoliquidación abre el procedimiento de recaudación	294
CONCLUSIONES	297
BIBLIOGRAFÍA	308
JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES CONSULTADAS	340

ABREVIATURAS

AEAF:	Asociación Española de Asesores Fiscales
AF:	"Actualidad Financiera"
AF:	"Aranzadi Fiscal", Repertorio
AJA:	"Actualidad Jurídica Aranzadi", Revista Semanal
AJD:	Actos Jurídicos Documentados
AN:	Audiencia Nacional
ap.:	apartado
art.:	artículo
AT:	"Actualidad Tributaria"
BAT:	"Boletín de Actualidad Tributaria"
BI:	Base Imponible
BOE:	Boletín Oficial del Estado
Cc:	Código Civil
CE:	Constitución Española
CT:	"Crónica Tributaria"
CTT:	"Carta Tributaria"
D:	Decreto
DL:	Decreto Ley
D.Leg.:	Decreto Legislativo
DFHP:	"Derecho Financiero y Hacienda Pública"
DGT:	Dirección General de Tributos
Disp.Adic.:	Disposición Adicional
Disp.Final:	Disposición Final
Disp.Tr.:	Disposición Transitoria
ed.:	edición
EDERSA:	"Estudios de Derecho, Sociedad Anónima"
EDT:	"Estudios de Derecho Tributario"
EIF:	"Escuela de Inspección Financiera"
GF:	"Gaceta Fiscal"

HI:	Hecho Imponible
HL:	"Hacienda Local"
HPE:	"Hacienda Pública Española"
IBI:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO:	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEE:	"Instituto de Estudios Europeos"
IEF:	"Instituto de Estudios Fiscales"
IMIVT:	Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
ISD:	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT:	"Jurisprudencia Tributaria Aranzadi", Revista quincenal
LGT:	Ley General Tributaria
LHL:	Ley de Haciendas Locales
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA:	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPA:	Ley de Procedimiento Administrativo
LPGE:	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRJ-PAC:	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común
LRJAE:	Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado
MºEyH.:	Ministerio de Economía y Hacienda
MF:	"Monografías Fiscales"
NIF:	Número de Identificación Fiscal
num.:	Número
OM:	Orden Ministerial
pág.:	Página

PGE:	Presupuestos Generales del Estado
pta.:	peseta
QF:	"Quincena Fiscal" Aranzadi, revista quincenal
RAT:	"Revista de Actualidad Tributaria"
RCL:	"Repertorio Cronológico de Legislación" Aranzadi
RD:	Real Decreto
RDFHP:	"Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública"
RDLeg.:	Real Decreto Legislativo
RDLeY:	Real Decreto Ley
REDF:	"Revista Española de Derecho Financiero"
REF:	"Revista de Estudios Financieros"
Regl.:	Reglamento
Res.:	Resolución
RGI:	Reglamento General de Inspección
RGR:	Reglamento General de Recaudación
RI:	"Revista Impuestos"
RIF:	"Revista de Información Fiscal"
RIRPF:	Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
RIS:	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RJ:	"Repertorio de Jurisprudencia", Aranzadi
S:	Sentencia
T:	"Tapia"
TC:	Tribunal Constitucional
TEAC:	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAF:	Tribunal Económico Administrativo Foral
TF:	"Tribuna Fiscal"
TR:	Texto Refundido
TS:	Tribunal Supremo
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia
UIMP:	Universidad Internacional Menéndez Pelayo

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se inscribe en el ámbito del Derecho Tributario relativo a la perspectiva dinámica de la potestad de imposición, y más en concreto a los aspectos subjetivos de la misma de tanta trascendencia para los intereses del Tesoro público y de los contribuyentes. Por ello, el objeto de la tesis se centra en las autoliquidaciones como forma de gestionar y aplicar los tributos que nos parece distinta a la prevista y contemplada en nuestra Ley General Tributaria, la cual sin participar de la naturaleza plena de un procedimiento administrativo involucra a sus intérpretes, los contribuyentes, con serias consecuencias jurídicas superpuestas a las derivadas de la originaria función liquidadora de la Hacienda Pública.

Se trata por tanto, de analizar la relevancia de las autoliquidaciones como oportunos mecanismos procedimentales que han de encontrar encaje jurídico ante las funciones de comprobación e inspección de la Hacienda Pública. En efecto, la realidad manifiesta que los tributos, una vez ordenados en sus leyes y reglamentos, se encomiendan a los presuntos contribuyentes para su aplicación, que traducen la compleja realidad de sus hechos imponibles en unos impresos oficiales, pagando sus cuotas o reclamando a la Hacienda Pública la devolución de su dinero que han anticipado por dudosa exigencia legal. Frente a todas estas actuaciones, la Administración apenas "contrasta" las autoliquidaciones mediante programas informáticos, envía masivamente requerimientos pidiendo explicaciones o documentos probatorios y gira unas liquidaciones que confirman o corrigen aquellas.

Ante esta actividad compartida de la Hacienda y los contribuyentes, en orden a la aplicación de los tributos, cabe preguntarse: ¿las autoliquidaciones son simplemente meras actuaciones de los particulares en cumplimiento de mandatos legales? ¿Tiene sentido que el procedimiento de gestión tributaria, diseñado y contemplado en los años setenta, intente sobrevivir mediante adaptaciones puntuales para dar cabida, explicación y encaje a la actual realidad? ¿Instalados eficazmente los mecanismos de la retención, los pagos fraccionados y la repercusión como sistemas operativos de anticipar fondos al Tesoro, tiene sentido seguir magnificando la función liquidadora que ostenta la Hacienda y descuidar la correcta ordenación del quehacer de los contribuyentes que autoliquidan? ¿En un plano dogmático, es aconsejable mantener la "provisionalidad" de las actuaciones liquidadoras administrativas o de los contribuyentes hasta que transcurre un largo plazo, que además puede ser fácilmente interrumpido, cuando la Hacienda puede comprobar y de hecho contrasta los hechos imponibles? ¿Por qué la función comprobadora de la Administración tributaria ha de tener distinta trascendencia ante los particulares en base a que se actúe a través de unos u otros órganos? ¿No sería más coherente con el principio de igualdad ante la Ley que la incómoda actividad de comprobación fuera llevada a cabo en un corto plazo de caducidad? Estas son algunas de las preguntas que suscita la aproximación al significado de las autoliquidaciones como mecanismos procedimentales en la aplicación de los tributos.

Desde el punto de vista metodológico, se ha accedido a la problemática de la influencia que las autoliquidaciones deben ejercer en la gestión y aplicación de los tributos a partir de los problemas procedimentales que plantean a la Administración y de las situaciones jurídicas que originan a los contribuyentes, a través del conocimiento histórico-evolutivo de las normas que insuficientemente regulan a tan peculiar figura tributaria y de aquellos enfoques doctrinales y jurisprudenciales que sacan a la luz algunas de las vertientes implicadas en el análisis de la cuestión.

La estructura fundamental de la investigación se configura en cuatro capítulos con un apartado final que recoge sintéticamente las conclusiones. El primero se dedica a abordar la evolución histórica de la figura de las autoliquidaciones dedicando un apartado a su noticia en el derecho comparado. El segundo capítulo se consagra de forma esencialmente descriptiva al estudio de la figura en el sistema tributario español y a la mejor comprensión del perfil jurídico de las mismas para profundizar en los capítulos tercero y cuarto en la incidencia y efectos que estas actuaciones de los contribuyentes generan en el procedimiento de gestión y aplicación de los tributos.

Finalmente, queremos dejar constancia de nuestro agradecimiento a todos aquellos que de alguna forma nos han ayudado en la realización del presente estudio. Muy especialmente a los catedráticos D. Eusebio González García y Don Ernesto Lejeune Valcarcel por sus valiosas sugerencias sobre el enfoque a seguir en el presente trabajo.

También es nuestro deber agradecer la colaboración y las facilidades que para realizar este trabajo hemos encontrado en la facultad de Derecho de la Universidad de Deusto que nos ha ayudado en la presente investigación.

CAPÍTULO PRIMERO: EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y DERECHO COMPARADO.

1.- INTRODUCCIÓN AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA:SUS DIFERENTES FASES.

1.1.- Introducción

El estudio temático del procedimiento de gestión Tributaria está encuadrado dentro del llamado Derecho tributario FORMAL o procedimental, que tiene por objeto el análisis de la gestión del tributo, esto es, de su correcta aplicación.

El procedimiento de gestión ¹ consiste en una serie de actos que se inician² con la declaración efectuada por el sujeto pasivo, de sus hechos IMPONIBLES, terminando con el ingreso de la deuda tributaria en el Tesoro Público.

¹TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL: Volumen I; Tomo II, pag. 1.

²generalmente.

La finalidad del mismo³ es precisamente la de llevar a buen término el cumplimiento de la obligación tributaria, que no es otra que la satisfacción del tributo correspondiente.

Tras lo anteriormente expuesto, pretendemos en este trabajo investigar y analizar, dentro del Derecho Tributario formal, la gran influencia que ha tenido en el procedimiento de gestión de los Tributos, el desarrollo de la figura de la autoliquidación tributaria.

Es conveniente antes de continuar, hacer un pequeño inciso sobre la terminología de la figura que es objeto de estudio, toda vez que la expresión comúnmente utilizada⁴ de la "DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN" es, conceptualmente, a nuestro entender, desafortunada, puesto que no se trata en modo alguno de una declaración tributaria efectuada por el sujeto pasivo, y acompañada de una auténtica liquidación de la deuda tributaria. Es simplemente una declaración acompañada de una cuantificación de la deuda tributaria generada como consecuencia de la realización de unos hechos imposables, y siendo en consecuencia conveniente conceptualarla como lo que es: una AUTOLIQUIDACIÓN. Del mismo modo, se puede aludir a la expresión "*declaración con autoliquidación*", teniendo en cuenta que la autoliquidación no vendrá nunca sólo, sino acompañada de la figura de la que trae causa⁵, de la declaración tributaria. Cabe declaración sin posterior autoliquidación, aunque no lo contrario, ya que no podemos "liquidar" una deuda tributaria sin antes haber realizado una manifestación de voluntad concerniente a los hechos imposables que justifican la existencia de la misma.

³TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL, op. cit., página 1.

⁴sobre todo en los modelos elaborados por la Hacienda Pública, que los contribuyentes deben confeccionar a la hora de practicar sus declaraciones tributarias.

⁵Ver a este respecto, el capítulo relativo a los efectos de la autoliquidación, capítulo 4º del presente trabajo.

1.2.- Características

Continuando con la introducción al procedimiento de gestión, y siguiendo a los Profesores JOSE LUIS PEREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZALEZ⁶, aquél, presenta las siguientes características, a tener en cuenta:

PRIMERA.- El procedimiento de gestión constituye, técnicamente, UN SOLO PROCEDIMIENTO, integrado por diferentes FASES o etapas:⁷ la iniciación, la liquidación provisional, la comprobación y la liquidación definitiva.

Por tanto, podemos referirnos al procedimiento NORMAL de gestión tributaria, tal y como lo hace el profesor SAINZ DE BUJANDA,⁸ como aquel procedimiento en el que a través de una serie coordinada y concatenada de actos de distinto alcance y contenido -que se podrían catalogar por ello de actos de trámite- se produce un acto definitivo -acto de liquidación- en el que se contiene la voluntad de la Administración Tributaria en orden a determinar la deuda tributaria del contribuyente.

Así, siendo la INICIACIÓN la primera de las etapas del procedimiento, lo normal es que se inicie mediante la declaración tributaria efectuada por el propio contribuyente⁹ en la cual, además de declarar a la

⁶PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho Tributario". Tomo II, 6ª ed. 1991, págs. 13 y ss.

⁷Para que exista un procedimiento, es necesario, en primer lugar, que exista una pluralidad de actos, en segundo lugar, que cada uno de dichos actos sea independiente frente a los demás; en tercer lugar, que todos los actos estén coordinados y concatenados entre sí; en cuarto lugar, que todos los actos estén vinculados casualmente entre sí, de tal modo que cada uno supone al anterior y presupone al posterior; y por último, que dicho procedimiento culmine con un acto administrativo.

⁸SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero". 3ª ed. 1985, pag. 284. No obstante, dicho autor lo denomina como procedimiento normal de LIQUIDACION. Entendemos que podría aplicarse dicha definición al procedimiento de GESTIÓN, al comprender dicho procedimiento la liquidación propiamente dicha.

⁹Tal y como preceptúa el artículo 101 de la Ley General Tributaria, en concordancia con la obligación secundaria del sujeto pasivo establecida en el artículo 35 de dicho Cuerpo Legal

Administración Tributaria la realización de sus hechos imponibles¹⁰, determina y cuantifica la deuda tributaria a ingresar¹¹, mediante su autoliquidación.

Una vez efectuada la autoliquidación, la Administración Tributaria girará la LIQUIDACIÓN PROVISIONAL en base a lo previamente declarado por el sujeto pasivo, o por los datos que ya constan en sus archivos. Tal liquidación podrá ser objeto de COMPROBACIÓN, dando lugar, bien, tras la comprobación (si se lleva a cabo), o bien con el transcurso del tiempo legalmente previsto, a la última fase del procedimiento, que es la LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.

SEGUNDA.- El procedimiento de gestión tributaria, aun tratándose de un procedimiento ADMINISTRATIVO, presenta ciertas peculiaridades, que le catalogan como "sui generis".

En efecto, el procedimiento de gestión tributaria está integrado no sólo por actos administrativos de trámite, sino por actos definitivos, al menos a ciertos efectos. Podríamos catalogarlos de definitivos por el hecho de que constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación económico-administrativa.¹²

TERCERA.- El procedimiento de gestión está integrado entre otros, por tres grandes grupos de actos administrativos:

a) actos que son negocios jurídicos unilaterales y definitivos (la liquidación definitiva).

¹⁰ Artículo 28 L.G.T.: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

¹¹ esta segunda parte de dicha iniciación, cual es la de la cuantificación de la deuda, no estaba regulada en las obligaciones del sujeto pasivo preceptuadas en el artículo 35 L.G.T., si bien, y como tendremos ocasión de comentarlo, ya se regulaba, siquiera de una manera superficial, en el artículo 10 apartado k) de dicho Cuerpo Legal.

¹² Artículos 107 y 109, de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y que derogan los artículos sobre este particular, 113 y 121 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1.958.

b) actos que son negocios jurídicos unilaterales y definitivos y actos instrumentales del procedimiento (como las liquidaciones provisionales). Y

c) actos administrativos de trámite o instrumentales.

Dentro de estos tres grupos, no podemos encuadrar a las autoliquidaciones o declaraciones con autoliquidación ya que no son actos administrativos, al ser actos llevados a cabo por el administrado.

CUARTA.- El contribuyente puede impugnar dichos actos administrativos ya que son susceptibles de una reclamación autónoma, pero con su reclamación sólo puede enervar aquellos efectos jurídicos del acto como negocio jurídico, pero nunca podrá impugnar sus efectos jurídicos como acto del procedimiento.

QUINTA.-¹³ Caracteriza al procedimiento de gestión, sobretodo en relación con los diferentes procedimientos tributarios, su marcada INSTRUMENTALIDAD, toda vez que el mismo debe servir como medio o cauce para poder determinar la deuda tributaria del sujeto pasivo, haciendo, por tanto, efectivo el crédito tributario.

SEXTA.- Además de ello, se trata de un procedimiento REGLADO, lo que no significa la ausencia de facultades discrecionales en la Administración de los Tributos, ya que la Administración puede iniciar o no actuaciones inspectoras, elegir medios de comprobación, etc. Lo que sucede es que dicha discrecionalidad la debe encauzar dentro de la legalidad establecida, y sin excederse por vía reglamentaria.

¹³SANCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo II Ley General Tributaria. 1983, pag. 36 y ss.

SEPTIMA.- Como última característica,tenemos el papel de activa COLABORACIÓN del particular en el procedimiento,al venirle impuesto por la Ley General Tributaria¹⁴,el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias,teniendo en este aspecto una relevancia práctica el desarrollo de la figura de la autoliquidación.¹⁵

¹⁴concretamente en el artículo 35 y 10 k) de la misma.

¹⁵que es el exponente básico de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión tributaria,teniendo una función cada vez más relevante en dicho procedimiento,delegando para la Administración,entendida como sujeto activo de la relación jurídica-tributaria,una función meramente controladora en el mismo.

1.3.- Fases del procedimiento

Una vez conocido el significado y las características jurídicas del procedimiento de gestión tributaria, vamos a describir, brevemente, las diferentes fases del citado procedimiento.

PRIMERA.-La iniciación del procedimiento de gestión se lleva a cabo, sobretodo,¹⁶ por la declaración efectuada por el propio sujeto pasivo. A través de la declaración se persigue la colaboración del sujeto pasivo mediante una manifestación de voluntad y de conocimiento que proporcione a la Administración una serie de datos necesarios para poder así determinar la existencia de la obligación tributaria.¹⁷

Pero además de llevar a cabo la declaración tributaria de los hechos imponible realizados durante el devengo de cada tributo, y dentro de esta fase de iniciación, el sujeto pasivo está obligado¹⁸ a determinar su deuda tributaria, esto es, a practicar su autoliquidación.

En efecto, dicho plus de obligatoriedad y de actividad por parte del sujeto pasivo es lo que se denomina por la mayoría de la doctrina especializada, la AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA. Reiteramos el desafortunado encaje gramatical y terminológico producido en los modelos o impresos de los diferentes tributos, en los cuales, se manifiesta la expresión ¹⁹

¹⁶obviamos aquí las otras dos formas de iniciarlo, reguladas en el artículo 101 de la Ley General Tributaria, y que son la iniciación de oficio, y por la actuación investigadora de los órganos administrativos.

¹⁷SAINZ DE BUJANDA, F.: *Licciones...* op. cit. pag. 286.

¹⁸en virtud del artículo 10 k) de la L.G.T. que regula el principio de RESERVA DE LEY, por medio del cual, sólo por ley, se podrán establecer y fijar una serie de obligaciones para el sujeto pasivo, siendo ilícito el establecer dicha obligatoriedad por normas de rango inferior al de la Ley (en sentido estricto), como por ejemplo, por normas reglamentarias. Así, dicho precepto establece la obligatoriedad a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.

¹⁹parece que comúnmente aceptada desde la Administración.

"declaración-liquidación", puesto que con dicha expresión se está induciendo al error de calificar a lo que es una determinación de la deuda tributaria realizada por el propio contribuyente, como una verdadera liquidación tributaria que acompaña y va anexa a la previa declaración tributaria del mismo.

Podemos afirmar, por tanto, siguiendo al profesor SAINZ DE BUJANDA²⁰, como el procedimiento tradicional de liquidación tributaria (la gestión tributaria) ha experimentado un notable cambio en los últimos años, desde el momento en que se ha dado acogida a un sistema liquidatorio en el cuál, el centro de gravitación no es ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente, teniendo la Administración, desde entonces, una actividad de control de lo declarado por el contribuyente, así como, sobretodo, de la cuantificación de su deuda tributaria. Y este cambio de rumbo se produce desde el momento de la aceptación de la figura de la autoliquidación²¹.

Continuando con la iniciación del procedimiento, conviene tener en cuenta la definición legal de la declaración tributaria que da nuestra Ley General Tributaria, en su artículo 102 : *"Se considera declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible."*

Dicha definición, en opinión del profesor SANCHEZ SERRANO²², adolece de importantes inexactitudes, que compartimos:

Primera.- Si aceptáramos tal definición, deberíamos considerar también como declaraciones tributarias a aquellos

²⁰SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...* "op. cit.", pag. 285 y ss.

²¹que es la que ha producido la traslación de los diferentes peajes, provocando una actitud mucho más activa en el contribuyente, y a la vez, una actividad más de control por parte del otro sujeto de la relación jurídico-tributaria, cual es la Administración.

²²SANCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*. 1.977. Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Páginas 133 y siguientes.

actos o documentos que no lo son,tales como las comunicaciones de datos o documentos presentados por terceros,o denuncias o consultas presentadas a la Administración.

Segunda.- La declaración Tributaria es eminentemente un ACTO,y no un documento como preceptúa dicho artículo.El documento es únicamente la forma de plasmarse dicho acto,pero que puede ser susceptible de plasmarse de otras maneras.²³

Tercera.- Además,al aludir a la expresión "ESPONTÁNEAMENTE",como forma de presentar la declaración,se comete otra incorrección al ser la declaración un acto DEBIDO;y si se presenta voluntariamente por el sujeto pasivo,es con la única finalidad de evitar futuras sanciones o apremios que son indeseables²⁴,no siendo en ningún caso,tal acto,espontáneo,en el sentido etimológico de la palabra.

A nuestro entender,con el artículo en cuestión,el legislador está otorgando al contribuyente una cierta discrecionalidad a la hora de presentar su declaración tributaria,sobretudo entendida para los tributos periódicos en los cuales,la ley concede un plazo de tiempo para confeccionar las declaraciones,otorgando cierta "voluntariedad " a la hora de presentarlas dentro del plazo establecido.No tiene sentido interpretar que la propia declaración tributaria sea espontánea o voluntaria,toda vez que entra dentro de las obligaciones (y por lo tanto,imposiciones y no voluntariedades)del sujeto pasivo,la de cumplimentar sus declaraciones²⁵.

²³La misma Ley General Tributaria,en su artículo 102,in fine,alude a la posibilidad de la declaración VERBAL,con lo que se está contradiciendo con lo establecido en ese mismo artículo al conceptuar a la declaración como un documento.Ello no obstante,en la mayoría de los supuestos,la declaración tributaria quedará plasmada por medio de documentos escritos.

²⁴PEREZ ROYO,F.:*"Infracciones y sanciones tributarias"*,I.E.F.,M^o de Hacienda,Madrid 1.972,pag. 112 a 114.No obstante,dicho autor entiende que dicho término "ESPONTANEAMENTE" hace referencia a las declaraciones que son presentadas sin mediar requerimiento administrativo,frente a las declaraciones reguladas en el artículo 104 L.G.T. que son las presentadas en virtud de dicho requerimiento.

²⁵Recordemos que es una de las obligaciones de caracter secundario,impuestas por la Ley General Tributaria,en su artículo 35,cuando preceptúa que...*"Asimismo,queda obligado (el*

Por todo ello, proponemos a continuación una definición de DECLARACIÓN TRIBUTARIA, como sigue:

La declaración Tributaria es un acto realizado por el sujeto pasivo, e impuesto por la legislación tributaria, en el cual se manifiestan una serie de datos, de hecho y de derecho²⁶, con la finalidad de declarar sus hechos imponibles a fin de que la Administración Tributaria pueda proceder a comprobar, liquidar y recaudar el tributo correspondiente, dentro de un correcto procedimiento de gestión.²⁷

De esta definición se pueden extraer una serie de características que son inherentes a toda declaración tributaria²⁸:

1ª Es un acto DEBIDO del particular. Estamos ante un deber público, por cuanto afecta a todas las personas pertenecientes a una Sociedad que manifiesten una capacidad económica. Esto es, a todos los contribuyentes.

2ª Su justificación se basa precisamente en la sujeción del contribuyente al ente impositor.

3ª En la declaración se manifiestan datos de hecho y de derecho (es decir, calificaciones jurídicas).

4ª Tiene como fin primordial el iniciar el procedimiento de gestión de los tributos²⁹.

sujeto pasivo) a formular cuantas DECLARACIONES y comunicaciones se exijan para cada tributo". Por lo que el término "espontaneidad" entendido como declaración voluntaria, estaría en abierta contradicción con el mencionado artículo 35 del mismo Cuerpo Legal. Por ello, nos inclinamos por la postura suscitada por el profesor PÉREZ ROYO.

²⁶Sobretudo en este punto, es donde se puede hacer referencia a la autoliquidación, en la cual, la aplicación del derecho juega un papel trascendental a la hora de diferenciar ambas figuras, dándole la importancia que se le debe conceder a la autoliquidación, porque tiene que llevar a cabo, también, interpretaciones jurídicas.

²⁷Obviamos en este punto de dar una definición de la autoliquidación, que será objeto de un apartado específico en el Capítulo 2º, apartado tercero.

²⁸Entendemos que la característica documental no es inherente a la definición de declaración tributaria, sino más bien una plasmación que es generalmente aceptada en la práctica, pero no algo que lo caracterize.

5ª El objeto de la declaración tributaria son los hechos imponible o las circunstancias o elementos que los integran.³⁰

6ª La manifestación de los hechos imponible se debe realizar ante la Administración Tributaria, que es el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria.

SEGUNDA.- Una vez que el sujeto pasivo ha llevado a cabo su declaración tributaria, la Administración procede a girarle lo que se denomina **LIQUIDACIÓN PROVISIONAL**, que constituye la segunda fase o etapa del procedimiento de gestión.

Dicha liquidación consiste en la cuantificación o determinación de la deuda tributaria, establecida por la Administración Tributaria en base a lo previamente declarado por el contribuyente y por los datos o registros que pudiera tener dicha Administración en sus archivos.

No obstante, en la Ley General Tributaria no existe un concepto de liquidación tributaria³¹, sino que comienza su regulación en el artículo 120 de la misma, haciendo una clasificación de las liquidaciones en provisionales y definitivas³².

En su acepción más común, la palabra "liquidación" significa el conjunto de operaciones tendentes y encaminadas a determinar y cuantificar el importe de una deuda, de una obligación, o incluso, de varias conexas entre

²⁹No entramos aquí a considerar las otras formas de iniciación del procedimiento por cuanto que tienen una aplicabilidad muy limitada.

³⁰SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones..." op. cit., pag. 286.

³¹BOLLO AROCENA, Mª del C.: "Análisis jurídico de la liquidación provisional". Editorial de Derecho Financiero, 1.983, páginas 45 y ss.

³²Únicamente hace referencia a las provisionales, como aquellas que no tienen la consideración de definitivas, clasificando a aquellas en a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales.

sí.³³ Así, cuando hacemos referencia a liquidaciones tributarias provisionales, nos estamos refiriendo a la realización de operaciones (de la Administración) que tienen como finalidad el determinar el importe de la deuda tributaria generada por el contribuyente como consecuencia de la realización, de un hecho imponible.³⁴ Tales operaciones (liquidacionales) tienen, como su nombre indica, carácter de PROVISIONALES, pendientes de ulterior comprobación.

Entendemos, junto con la profesora BOLLO AROCENA³⁵ que la liquidación provisional efectuada por la Administración, además de establecer una cuantía que el sujeto pasivo tendrá que ingresar en Hacienda en concepto de deuda tributaria, o que la Administración tendrá que devolverle por gozar aquél de un crédito tributario contra la misma, debe comportar CALIFICACIONES JURÍDICAS. Ello es así puesto que, antes de llegar al resultado final de la determinación exacta del importe a ingresar o devolver³⁶, y precisamente para obtenerlo, son necesarias ciertas operaciones interpretativas de los preceptos de la legalidad vigente³⁷, lo cual implica, en definitiva, la necesidad de aplicar el Derecho.

El artículo 120 de la L.G.T., preceptúa en su apartado primero que las liquidaciones tributarias serán "*provisionales o definitivas*", estableciendo una clasificación de las primeras. A diferencia de las liquidaciones definitivas, las provisionales pueden, en todos los casos, ser objeto de modificación³⁸, como consecuencia de una comprobación administrativa. Esa es la razón de ser de su

³³ARIAS VELASCO, J.: "*Procedimientos tributarios*". Ed. Marcial Pons. 5ª ed. Madrid 1.991, pag. 97.

³⁴Hacemos aquí una salvedad, y es que al hablar de liquidaciones tributarias, no hacemos únicamente referencias al importe de la obligación tributaria del contribuyente, sino también a la existencia misma de dicha obligación, ya que cuando la Administración gira la liquidación provisional, no siempre resulta una cantidad a ingresar en concepto de deuda tributaria, sino que, y ello sucede en gran cantidad de supuestos, puede resultar una cuantía a devolver por la Administración, como consecuencia de las retenciones practicadas durante el tiempo del devengo del tributo en cuestión, que resultan ser superiores al importe de la deuda tributaria.

³⁵BOLLO AROCENA, Mª. del C.: "*Análisis jurídico...*", op. cit., pag. 48-49.

³⁶Y que, como tal, no es más que el resultado final, y no toda la actuación precedente.

³⁷Legalidad que es aplicable en función del tributo que trae su causa del hecho imponible realizado por el sujeto pasivo

³⁸ARIAS VELASCO, J.: "*Procedimientos...*" op. cit., pag. 104.

provisionalidad. Sin embargo, conviene tener en cuenta que el que sean modificables, no significa que siempre y en todos los casos sean modificadas, ya que cabe la posibilidad de que entre aquí en juego la figura de la prescripción, por la cual, con el transcurso de los cinco años legalmente establecidos, la liquidación provisional queda convertida, por mor del principio de la seguridad jurídica, en liquidación definitiva.

Continuando el tema de las liquidaciones provisionales, vamos a definir las, aceptando sólo en parte y con reservas la definición dada por BOLLO AROCENA³⁹, como *"aquellas liquidaciones que gira la Administración financiera con anterioridad a la fase de comprobación y, en todo caso, las practicadas por los sujetos pasivos -en los supuestos en que la ley prevea para éstos el deber de presentar una declaración-liquidación -tendientes a determinar, evidentemente con carácter provisional, si el sujeto pasivo incidió o no en el hecho imponible de un tributo y, en el primer caso, en qué medida, convirtiendo de este modo la obligación tributaria material de aquél en líquida y exigible, sin perjuicio de una posterior devolución de todo o parte de cuanto ha sido satisfecho o de una igualmente eventual obligación del sujeto pasivo de completar la diferencia de cuanto fue calculado por él mismo o por la Administración en vía provisional, como consecuencia de una rectificación o de una modificación por exceso o por defecto, que en sus respectivos casos, proceda."*

Dicha autora da a entender, de una forma explícita que dentro del concepto de las liquidaciones provisionales, estarían encuadradas las autoliquidaciones realizadas por el contribuyente.⁴⁰ Nosotros entendemos que las liquidaciones provisionales únicamente pueden realizarse por la Administración tributaria, y no por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, por cuanto que se trata de actos DE LA ADMINISTRACIÓN, y como tales, revestidos de todas sus prerrogativas. No son actos del

³⁹BOLLO AROCENA, M^a. del C.: *"Análisis jurídico..."* op cit., pág. 70-71.

⁴⁰La argumentación en contra de dicha postura es la base principal del presente trabajo, y una de sus conclusiones será, precisamente, la contraria a lo manifestado por dicha autora

administrado, circunstancia ésta que impide por sí sola catalogar a las autoliquidaciones como liquidaciones provisionales. El hecho de que el sujeto pasivo, junto a su declaración tributaria, determine su deuda tributaria, manifestándolo así en la declaración, no significa que lo que haya realizado sea una verdadera liquidación en su sentido técnico (aunque ésta fuera de carácter provisional), sino simplemente, y tal y como se establece en la Ley General Tributaria⁴¹, meras OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIAS.

TERCERA.- Una vez que se ha girado la correspondiente liquidación provisional por las Oficinas gestoras de la Administración Tributaria, entramos en la tercera etapa del procedimiento de gestión tributaria, la de la COMPROBACIÓN TRIBUTARIA de los hechos imposables que, o bien han sido declarados por el sujeto pasivo y determinada por el mismo la deuda tributaria⁴², o han sido investigados por la Administración Tributaria en función de los datos que pueda tener en sus archivos o registros y que, debiendo haber sido declarados por el sujeto pasivo, no lo han sido o lo han sido de una forma parcial.

Se trata, de una actividad encaminada a verificar la adecuación a la realidad de las declaraciones efectuadas por los sujetos pasivos⁴³, y esa actividad puede o no darse, siendo por ello dicha fase, de carácter meramente potestativa.

Ello no significa que la misma no tenga su importancia a lo largo del procedimiento, toda vez que la función pública consistente en la aplicación del tributo y su correcta gestión-y

⁴¹ en su artículo 10, apartado k), que regula el principio de reserva de ley, imponiéndole al sujeto pasivo únicamente lo que allí se preceptúa, ni más ni menos. No obstante, ello no quiere decir que lo que en la actualidad realice el contribuyente sea totalmente ajustado a dicho principio, toda vez que sólo por ley (entendida en su sentido técnico restringido) se podrán establecer ese tipo de obligaciones al sujeto pasivo, no pudiendo, por tanto, establecerse dichas obligaciones por vía reglamentaria.

⁴² o su crédito tributario contra la Administración Tributaria por habersele retenido más de lo que ascendía su deuda tributaria.

⁴³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: "Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria". Editorial PPU. Barcelona, 1.989, págs. 67 y siguientes.

que es la razón de ser de todo procedimiento gestor- no pueden apoyarse tan sólo en las manifestaciones o en los datos que los contribuyentes formulan en sus declaraciones⁴⁴. La Administración necesita averiguar y comprobar-de ahí la existencia de la presente fase-la exactitud y la veracidad de dichos datos,y tiene que estar facultada para poder rectificarlos si fuera ello procedente,con la única finalidad de que las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se cumplan con arreglo a la legalidad vigente.

La Ley General Tributaria, en su artículo 109 regula la etapa de la comprobación al preceptuar que : "*La Administración COMPROBARÁ E INVESTIGARÁ los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible*"⁴⁵

La finalidad de dicha etapa radica en que, al ser una etapa previa a la de la liquidación definitiva, que es la que culmina el procedimiento de gestión tributaria, la determinación definitiva del importe de las deudas tributarias del sujeto pasivo, surgidas como consecuencia de la realización de unos hechos imponibles declarados, se debe llevar a cabo por la Administración Tributaria con un conocimiento preciso y riguroso de dichos hechos imponibles⁴⁶. Es, por tanto, la comprobación, un instrumento encaminado al acto liquidatorio final, que tiene como fin el que pueda producirse la determinación definitiva de la base imponible⁴⁷.

⁴⁴SAINZ DE BUJANDA, F.: "*Lecciones...*" op. cit., pág. 290.

⁴⁵El hecho de que en la L.G.T., se mencione a la fase que es objeto de estudio con la expresión tajante de "comprobará e investigará", no significa, en nuestra opinión, que dicha fase sea de carácter obligatorio, sino que, en el supuesto de que se produzca la comprobación, por entenderlo así necesario la Administración, y sólo para ese supuesto, dicha Administración tendrá la obligación- y por lo tanto, aquí estamos ante una actitud reglada y no discrecional- de comprobar todas las circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

⁴⁶SAINZ DE BUJANDA, F.: "*Notas de Derecho Financiero*". Tomo I, Vol 3º. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid 1.975. Pág. 165.

⁴⁷SAINZ DE BUJANDA, F.: "*Notas...*" op. cit., pág. 165.

Por último, conviene aquí destacar lo preceptuado por el apartado 3º del artículo 109 de la L.G.T.: la investigación "iguálmente alcanzará a los hechos impositivos cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo."⁴⁸ Está aquí aludiendo a la posibilidad de comprobación de las autoliquidaciones de los sujetos pasivos. Y si bien, en el momento en que se articula dicho precepto (en 1.963), la importancia de dicha figura no es trascendental, en la actualidad, la práctica totalidad de las comprobaciones efectuadas, se llevan a cabo con las autoliquidaciones adquiriendo así dicho apartado una aplicabilidad extrema.

CUARTA.- La última fase del procedimiento de gestión tributaria es la LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, que es aquella que se produce cuando la Administración se encuentra en posesión de todos los elementos de conocimiento y juicio necesarios para pronunciarse sobre la exacta aplicación de la Ley⁴⁹.

La misma está regulada en el artículo 120 de la Ley General Tributaria. Tendrán la consideración de liquidaciones definitivas únicamente las practicadas previa comprobación administrativa del hecho impositivo y de su valoración, haya o no mediado liquidación provisional, y las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. Y las liquidaciones que no se encuadren en una de estas dos circunstancias, serán catalogadas de provisionales.

A pesar de que las liquidaciones tributarias se giran por la Administración Tributaria después de la hipotética fase de comprobación de los hechos impositivos, no es el lugar que ocupan en el procedimiento de gestión lo que les distingue de las liquidaciones provisionales⁵⁰, ya que ésto es simplemente una consecuencia, sino que lo que las diferencia

⁴⁸MERINO ANTIGÜEDAD, J.M.: "Esquemas de Derecho Tributario". Universidad de Deusto 1ª edición. 1993. Pág. 105 y ss.

⁴⁹LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Comentarios a las leyes tributarias y financieras". Tomo II Ley General Tributaria. Editorial de Derecho Financiero. 1.983. Páginas 205 y ss.

⁵⁰LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Comentarios..." op. cit., pág. 204.

radicálmente es la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración Tributaria dentro del procedimiento de gestión.

Observamos como la característica fundamental de las liquidaciones definitivas es que son practicadas previa comprobación del hecho imponible y de su valoración⁵¹; o bien que son transformadas una vez transcurrido el plazo de tiempo necesario para que juegue la prescripción. Y así, sólo a través de la prescripción, la liquidación provisional o la autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo, pueden convertirse en liquidaciones definitivas, sin que se produzca ninguna actividad formal por la Administración. Pero el hecho de que el mero transcurso del tiempo convierta en una "liquidación definitiva", a la autoliquidación realizada por el sujeto pasivo, no quiere significar que dicha autoliquidación tenga naturaleza administrativa, ya que ha sido necesario un acto de la Administración, un acto tácito para convertir una mera determinación de la deuda tributaria realizada por el sujeto pasivo, en una liquidación definitiva⁵². El efecto fundamental de las liquidaciones definitivas es que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 159 L.G.T., no pueden ser anuladas ni modificadas, salvo en los casos de nulidad, anulabilidad, revisabilidad o error material, previstos en los artículos 153 a 156 de la propia L.G.T.

⁵¹ ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos..." op. cit., pág. 98.

⁵² De la naturaleza de las autoliquidaciones, se hablará en el capítulo 2º, por lo que no lo vamos a desarrollar en este punto, que es meramente introductorio del procedimiento de gestión.

1.4.- Notas sobre las liquidaciones provisionales

A continuación, describimos someramente, las características de la liquidación provisional:

1ª.- Se trata de una liquidación girada por la Administración Tributaria, y no por el administrado o sujeto pasivo, con lo que no podría encuadrarse dentro de ella a la autoliquidación.

2ª.- Se gira con anterioridad a la fase de comprobación, puesto que si no fuera así, estaríamos hablando de liquidaciones definitivas.⁵³

3ª.- Tiene como finalidad el determinar el "an" y el "quantum" de la obligación tributaria material, haciéndola a ésta líquida y exigible.

4ª.- Dicha determinación es de carácter provisional⁵⁴.

5ª.- Goza de una presunción de legalidad⁵⁵, que, como dice el artículo 8º de la Ley General Tributaria, "*sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes*".^{56,57}

⁵³ Estamos aquí aludiendo al hecho de que exista dicha comprobación administrativa, ya que puede no darse al ser ésta potestativa. Pero en ese caso, y con el transcurso del plazo prescriptivo, también se trataría de una liquidación definitiva, y no provisional.

⁵⁴ y por lo tanto es susceptible de ser modificada, y revisada por la posterior comprobación.

⁵⁵ BOLLO AROCENA, M^o. del C.: "Análisis jurídico..." op. cit., pág. 138.

⁵⁶ No obstante, esta característica es igualmente válida y aplicable para las liquidaciones tributarias definitivas.

⁵⁷ Es digno de destacar cómo a pesar de la presunción de legalidad de la que gozan todos los actos administrativos y por lo tanto también las liquidaciones tributarias, el artículo 8 de dicho cuerpo legal, lo ha vuelto a reiterar para las liquidaciones tributarias. Hay algún sector doctrinal que establece que cuando dicho artículo está aludiendo a "*los actos de determinación de las bases y deudas tributarias*", está haciendo referencia a las autoliquidaciones, argumentando dichos autores que predicar dicha característica de las liquidaciones tributarias no tiene sentido toda vez que ya existe un principio de legalidad de los actos administrativos.

No obstante, creemos que el hecho de reiterar dicho principio en ese artículo de la L.G.T. tiene como finalidad el subrayar la existencia de dicha presunción no sólo para las

6ª.-Su única razón de ser es el carácter puramente fiscal o recaudatorio,obligando a los contribuyentes a ingresar en las arcas del Tesoro las cantidades que hayan resultado debidas.Dicha finalidad se constata por el hecho de que la liquidación provisional es susceptible de modificación tanto por exceso como por defecto por la liquidación definitiva.

7ª.-Se trata de actos administrativos de trámite,pero cualificados⁵⁸,toda vez que no son actos definitivos puesto que no finalizan el procedimiento de gestión,ni tampoco son actos de mero trámite.No obstante,el profesor RUIZ GARCIA⁵⁹ entiende que desde una perspectiva procedimental,la liquidación provisional es un acto definitivo,en la medida en que este acto aparece dotado,en el procedimiento de liquidación,de una autonomía funcional,no existiendo,por ello,desde esta perspectiva,una diferencia sustancial entre este acto y la liquidación definitiva⁶⁰.

liquidaciones tributarias definitivas,sino también para las provisionales,estando en este punto de acuerdo con lo manifestado por BOLLO AROCENA en la obra reiteradamente citada.

⁵⁸BOLLO AROCENA,Mª.del C.:*"Análisis jurídico..."* op. cit.,pág.146.

⁵⁹RUIZ GARCIA,J.R.:*"La liquidación en el ordenamiento tributario"* Civitas, Madrid, 1987,página 195.

⁶⁰PALAO TABOADA,C.:*"Declaración de incompetencia de los Jurados"*,Civitas, Madrid,Revista Española de Derecho Financiero,nº 3,página 649.

2.- POSIBLES SISTEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA:EVOLUCIÓN SISTEMÁTICA DESDE EL EXISTENTE EN EL AÑO 1.963.HASTA LA ACTUALIDAD.

2.1.- Colaboración del contribuyente y papel preponderante de la Administración.

En el año 1.963, con la promulgación de la Ley General Tributaria⁶¹, el papel otorgado al contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, tenía un carácter meramente auxiliar y colaborador.

Su única función consistía en facilitar aquellos datos que tuvieran trascendencia tributaria, a la Administración Tributaria, siendo por tanto, su único deber positivo el que se concretaba en DECLARAR los hechos imponibles realizados⁶². Así, y en cuanto ACTO DEBIDO del obligado tributario⁶³, dicha declaración consistía en la puesta en conocimiento de la Administración Tributaria que se había realizado un hecho imponible, por lo cual, el contribuyente procuraba a la Administración una serie de datos, que eran imprescindibles para conocer la procedencia y la cuantía del tributo correspondiente.

⁶¹Ley 230/1.963, de 28 de Diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1.963). Es considerada como la ley básica de todo el sistema tributario español. Ley de carácter general que contiene los principios básicos de la aplicación de los tributos.

⁶²entendidos éstos como aquellos hechos que manifestaban una cierta capacidad económica que era, por ello, susceptible de imposición por cuanto cuya realización tal y como preceptúa el artículo 28 de la L.G.T. - origina el nacimiento de la obligación tributaria.

⁶³MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Editorial TECNOS. 5ª ed. 1.990, pág. 320.

Junta a esa función impuesta al contribuyente dentro del procedimiento de gestión, el papel que llevaba a cabo la Administración Tributaria, se concretaba en la gestión y la liquidación del tributo. Llevaba a cabo la liquidación del tributo en base a lo previamente declarado por el sujeto pasivo, y teniendo en cuenta los datos obrantes en sus archivos.

Era la Administración, y únicamente la Administración, la que determinaba y cuantificaba el importe de la deuda tributaria del sujeto pasivo, en función de los hechos imponibles por él realizados⁶⁴.

⁶⁴Por tanto, la intervención administrativa se debía producir previamente al ingreso del tributo. En estas circunstancias, la posibilidad de que entrara en juego la figura de la prescripción tributaria, era mucho más factible que en la actualidad, toda vez que con la implantación generalizada de las autoliquidaciones, se produce el ingreso automático de la deuda tributaria calculada por el contribuyente, sin tener que esperar a la liquidación provisional que pudiera girar la Administración.

2.2.- Gestión a cargo del contribuyente con participación controladora de la Administración.

Trás la promulgación de la Ley General Tributaria, la Ley de Reforma del Sistema Tributaria, de 11 de junio de 1.964, permitió en diversos tributos, la AUTOLIQUIDACIÓN por los sujetos pasivos⁶⁵, introduciéndose de una forma efectiva, a partir de 1.970. En base a ello, los propios obligados tributarios son los que, al presentar su declaración tributaria, DEBEN determinar el importe de la deuda tributaria, e ingresarla en el Tesoro.

Éste es el sistema que rige en la actualidad, siendo la forma más generalizada de iniciar el procedimiento de gestión⁶⁶.

Delimitado así ese deber⁶⁷, tradicionalmente se reservó a la Administración la práctica de las liquidaciones tributarias para determinar el "quantum" de la prestación con aplicación de las correspondientes normas. Más en las últimas dos décadas, el quehacer se ha ido desplazando hacia el contribuyente hasta el extremo que actualmente corre a su cargo el practicar las operaciones liquidatorias de los tributos⁶⁸. Así, todos los impuestos estatales nacidos de la Reforma Fiscal de 1.977-1.978, actualmente vigentes, han adoptado este procedimiento de gestión liquidatoria-basado en las autoliquidaciones efectuadas por el sujeto pasivo, habiendo sido el último el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en 1.988, si bien éste, con carácter meramente voluntario, otorgándole discrecionalidad al sujeto pasivo sobre este particular.

⁶⁵MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso..." op.cit., pág.318.

⁶⁶PONT MESTRES, Magin, en un artículo publicado en el Diario ABC, el 22 de Noviembre de 1.993.

⁶⁷impuesto por la L.G.T., en su artículo 10, apartado k)

⁶⁸con el subsiguiente aumento de la presión fiscal indirecta al tener el contribuyente que conocer, en profundidad, el sistema tributario, para poder así aplicarlo en las autoliquidaciones, o en caso contrario, tener que recurrir a profesionales expertos sobre dicho menester, soportando en cualquiera de los dos casos mencionados, un sacrificio económico o de tiempo.

Por ello, frente a las formas de gestión que se habían conocido hasta entonces, incluido el que se venía articulando por la Ley General Tributaria⁶⁹, que se basaban en una intervención NECESARIA y jurídicamente insuprimible⁷⁰ de la Administración para determinar la cuantía de la deuda tributaria, la nueva técnica provoca un trasvase de funciones o de papeles, trasladando la determinación de la deuda tributaria, al propio sujeto pasivo, imponiéndole además, la obligación de ingresar la prestación en el mismo momento de presentar su declaración.

Todo este cambio operado dentro del procedimiento de gestión, conlleva las siguientes consecuencias que simplemente anticipamos⁷¹:

1ª.- No se precisa intervención administrativa PREVIA al ingreso del tributo. Es el propio sujeto pasivo el que calcula y determina su importe, ingresándolo seguidamente.

2ª.- La intervención administrativa se concreta en una actividad de eventual control de lo actuado por el sujeto pasivo, teniendo éste la gestión y "liquidación" del tributo, habiéndose, por tanto, producido un trasvase de funciones, de la Administración al sujeto pasivo.⁷²

3ª.- Frente al carácter necesario e insuprimible de la anterior gestión tributaria, el control administrativo subsiguiente a la autoliquidación es EVENTUAL, ya que puede o no producirse en función del transcurso del plazo prescriptivo desde que se presentó la autoliquidación que convertiría, por mor de un transcurso temporal, a la autoliquidación en una liquidación definitiva, si bien en este supuesto, se precisa, como es lógico, una actividad

⁶⁹ Artículos 101 y siguientes de la L.G.T.

⁷⁰ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso..." op. cit., pág. 318.

⁷¹ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso..." op. cit., pág. 318.

⁷² otorgándose una actitud mucho más activa en dicho procedimiento, al contribuyente, y una mera e hipotética actividad de control, a la Administración.

administrativa, bien expresa, bien tácita para poder convertir a la autoliquidación en una liquidación administrativa.

4ª.-Adquiere especial relevancia el deber de colaboración con la Administración tributaria⁷³, ya que, ahora, toda persona queda obligada a suministrar datos con trascendencia tributaria, obtenidos de sus relaciones económicas o profesionales con terceros.⁷⁴

Fueron sobretodo, razones de agilidad las que aconsejaron este sistema de gestión, caracterizado por la generalización de las, hasta ese momento, incipientes autoliquidaciones⁷⁵. La utilización de medios humanos al servicio de órganos administrativos, adquirió un grado determinado de eficacia, al tiempo que todo ello redundaba en un efecto multiplicador en cuanto a la recaudación tributaria. Dicho régimen comenzó a expandirse a partir de 1.973 provocándose, como se ha reiterado con anterioridad, una inversión de los papeles de los sujetos de dicho procedimiento de gestión, pasando la Administración, a tener una función de control y vigilancia⁷⁶.

Observamos, de lo anteriormente expuesto, que actualmente no resulta eficaz⁷⁷ aquél procedimiento de gestión normado el año 1.963, en el que el legislador ponía todo el peso de la aplicación de los tributos en la Administración, teniendo el contribuyente la única obligación de notificar a la Administración, por medio de su declaración, la realización del hecho imponible⁷⁸.

⁷³MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso..." op. cit., pág. 319.

⁷⁴Artículo 111 L.G.T.: "1. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas."

⁷⁵ESEVERRI, E.: "Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma". Instituto de Estudios Fiscales. Comentario al artículo 158 L.G.T.. Pág. 1741 y siguientes.

⁷⁶imponiéndosele al contribuyente el conocimiento, interpretación y aplicación de las normas tributarias.

⁷⁷LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias". E.D.E.R.S.A. Artículo 120, pág. 192.

⁷⁸sin tener que determinar, por tanto, el importe de su deuda tributaria.

Hoy en día, dicho método de gestión - el aplicable en 1.963 -, únicamente podría ser aplicado en relación con un sistema de impuestos que diera lugar a un número relativamente limitado de actuaciones administrativas⁷⁹. Pero ello no sucede en nuestro sistema tributario, que ha dejado de ser "artesanal", debido a los varios millones de actuaciones administrativas (de determinación de las deudas tributarias de los sujetos pasivos) a que da lugar.

Por ello, frente a dicho sistema de impuestos, la única solución viable⁸⁰ consiste en aplicar técnicas de gestión "EN MASA"⁸¹, cuya regulación trastoca la posición tradicional, tanto de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, como de la Administración. Y la clave o pieza central dentro de ese procedimiento de gestión "en masa", es la llamada AUTOLIQUIDACIÓN. La Ley IMPONE al sujeto pasivo⁸², no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias; sino también la obligación de calcular⁸³, EN EL MISMO ACTO DE SU DECLARACIÓN, el importe de la deuda tributaria e ingresarla en el Tesoro, sin necesidad de específico requerimiento previo.⁸⁴

A pesar de que esa técnica de gestión -la autoliquidación- era casi desconocida en la época de la aprobación de la Ley General Tributaria -a salvo lo articulado en el 10 k) - , poco después de la aprobación de dicha Ley, el método se introduce en algunos tributos importantes⁸⁵, para irse posteriormente extendiendo hasta convertirse en el procedimiento normal y típico de gestión de los tributos, sobretodo en lo relativo a los tributos de carácter estatal, como ampliaremos en otros epígrafes posteriores, en

⁷⁹PEREZ ROYO, F.: " *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*". Ed. CIVITAS. 4ª ed. Pág. 187.

⁸⁰hablando en el sentido de rentabilidad recaudatoria.

⁸¹PEREZ ROYO, F.: " *Derecho ...* " op. cit. Página 187.

⁸²En virtud del artículo 10 k) de la Ley General Tributaria, y su relación con el artículo 35 del mismo cuerpo legal.

⁸³de practicar "operaciones de liquidación tributaria".

⁸⁴Como se puede comprobar, con la autoliquidación se confunden en un solo acto las operaciones materiales de declaración, cuantificación de la deuda e ingreso de la misma. De ahí que alguna doctrina la ha denominado declaración-liquidación.

⁸⁵PEREZ ROYO, Pág. 200.

donde sólo se excluye a la autoliquidación en la Renta de Aduanas.

En todos los demás impuestos, funciona dicho método con carácter obligatorio, a excepción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en donde es facultativo y voluntario para el sujeto pasivo.

Y en el ámbito de la tributación local, como veremos en el Capítulo Segundo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁸⁶ ha facultado a los Ayuntamientos para aplicar la autoliquidación en la mayor parte de los impuestos, quedando únicamente excluidas⁸⁷ aquellas figuras que sean gestionadas mediante Padrón o Matrícula (Impuesto de Bienes Inmuebles e Impuesto de Actividades Económicas), en los cuales, existirá una única declaración - de alta -, a partir de la cuál se confeccionarán y pagarán los recibos anuales.

En torno a este segundo sistema de gestión tributaria, que es el que rige en la actualidad en el Derecho Tributario español, subsiste una idea fundamental, cual es la necesidad de articular un procedimiento de gestión tributaria que sea lo más eficaz posible y ,simultáneamente, lo menos costoso para las arcas del Estado.

Dichas finalidades son susceptibles de consecución mediante la instauración y desarrollo de la figura de la autoliquidación, facilitando con ello la gestión a cargo de los contribuyentes, y a su vez, asegurando un ingreso simultáneo a la determinación de la deuda tributaria, y sin previo requerimiento, evitando así un costo financiero para la Administración⁸⁸.

⁸⁶Ley 39/88, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 30 de Diciembre de 1.988).

⁸⁷ como tendremos ocasión de comentar con mayor detenimiento en el punto relativo a la autoliquidación en la imposición local, dentro del Capítulo 2º.

⁸⁸MARTIN DELGADO, J.M.: *"Derecho Tributario y Sistema Democrático"*. Universidad Málaga. 1.983. Pág. 149.

A pesar de ello, y debido a las cada vez más elevadas necesidades recaudatorias, la Administración se ha visto desbordada, por lo que ha tenido que buscar nuevos procedimientos para lograr la pretendida eficaz gestión tributaria. Así, lo que en un principio fue un simple deber de realizar determinadas declaraciones, se va a convertir en una intervención activa del contribuyente en la gestión, abriéndose paso a una tendencia que se va consolidando generalizadamente, que atribuye al contribuyente las tareas de determinación y cuantificación de la deuda tributaria - funciones, por tanto, autoliquidadoras - que tradicionalmente estaban reservadas a la Administración.

Recapitulando la exposición de este segundo sistema de gestión objeto de estudio⁸⁹, debemos concluir que, a pesar de que la actual Ley General Tributaria descansa en un procedimiento de gestión tributaria en el que la actividad de la administración es todavía, de determinación y liquidación de la deuda tributaria, la realidad actual es bien distinta.

Hoy en día, la Administración realiza una actividad de control y vigilancia, mientras que el contribuyente va teniendo cada vez más y mayor actividad de gestión y aplicación del tributo, fruto del auge y desarrollo de las autoliquidaciones. En definitiva, se tiende hacia una mayor colaboración del administrado contribuyente en la gestión de nuestro sistema tributario.

⁸⁹LEJEUNE VALCARCEL, E.: *"La anticipación de ingresos en el I.R.P.F."*; EDESA 1.983.

2.3.- Gestión casi exclusiva por parte del contribuyente.

Se trata de una modalidad de gestión según la cual, el contribuyente lleva a cabo la gestión del tributo, de una forma casi exclusiva, y sin, por tanto, ninguna actividad subsiguiente por parte de la Administración, ni siquiera de control de tal actuación del particular.

Esta modalidad sistemática no está muy desarrollada en la práctica. Por lo general, y en la práctica totalidad de los casos, la Administración no otorga tales facultades gestoras al contribuyente, ya que necesita de esa potestad de control y vigilancia.⁹⁰

Por ello, este sistema es únicamente aplicable en aquellos supuestos en los cuales, es el propio contribuyente el que solicita la actuación pública a su favor, realizando él mismo las actividades tendentes a gestionar íntegramente el pago del tributo en cuestión.

Es el propio sujeto pasivo el que voluntariamente realiza un hecho que la ley le otorga la categoría de imponible, y a partir de ahí, dicho sujeto se encarga de la gestión cuasiexclusiva del tributo que se devengue como consecuencia de la realización de tal hecho imponible; así, por ejemplo, cuando un sujeto pasivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados quiere aprovecharse del giro o tráfico que le

⁹⁰ Aceptar dicho sistema sería aceptar que el contribuyente gestiona correctamente el tributo, concediendo así un exceso de confianza hacia el mismo que podría redundar, en definitiva, en una menor presión recaudatoria.

otorga el título valor de la Letra de Cambio debe, por ello, iniciar el procedimiento de gestión consecuente de cara al pago del tributo, y ello lo realiza mediante una manifestación de voluntad⁹¹ que se plasma en la compra en el estanco correspondiente de la letra de cambio que lleva inscrito el tributo correspondiente⁹². Lo mismo sucede cuando una persona utiliza un sello, con lo que está solicitando la actuación de Correos a su favor, en cuyo caso, debe, por ello, pagar el tributo⁹³.

⁹¹ Conviene recordar aquí la definición de declaración tributaria dada por LUIS SANCHEZ SERRANO, en la obra *"La declaración ..."*, op.cit.

⁹² Artículo 33 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

"Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquellas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento..."

⁹³ en concreto, el precio público establecido de antemano en función del destino de la correspondencia de que se trate.

3.- ORIGEN DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACION EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

A pesar de que, hoy en día, la forma más generalizada de aplicación del procedimiento de gestión de los tributos, se realiza a través de la figura de la autoliquidación, o declaración liquidación, en la cual es el propio contribuyente el que declara la realización de un hecho imponible junto con la cuantificación de la deuda tributaria como consecuencia del mismo, no es ésta la forma inicialmente concebida en el sistema tributario español⁹⁴.

Tradicionalmente ⁹⁵, la administración tributaria tenía atribuida por Ley (la Ley General Tributaria) la función de practicar ella misma las liquidaciones tributarias para determinar el "quantum" de la prestación aplicando las correspondientes normas tributarias.

El procedimiento de gestión tributaria establecido por la Ley General Tributaria, y que es el considerado por la doctrina como "clásico" ⁹⁶, lo podemos ya observar en la Ley de 27 de marzo de 1900, y su posterior Reglamento de 18 de septiembre de 1906⁹⁷. El esquema planteado en dicha

⁹⁴Recordemos que dicha figura es de incipiente creación, a diferencia de la esencia de una correcta aplicación de los tributos existentes en cada país y en cada época, que es requisito sine quanon de todo sistema tributario.

⁹⁵PONT MESTRES, M. "Artículo publicado.." Op. cit.

⁹⁶Qua es el compuesto por las fases de iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.

⁹⁷CASADO OLLERO, GABRIEL; FALCON Y TELLA, RAMON; LOZANO SERRANO, CARMELO Y SIMON ACOSTA, EUGENIO. Editorial La Ley 1988. Páginas 294 y siguientes.

normativa tributaria se basaba en una primera declaración tributaria efectuada por el contribuyente; Posteriormente a ella le seguía un acto administrativo de liquidación provisional; Tras él, venía el correspondiente ingreso; Seguidamente aparecía la comprobación inspectora, a la que continuaba el acto administrativo de liquidación definitiva así como el definitivo ingreso. Están por tanto, perfectamente diferenciadas las cuatro fases "clásicas" de todo procedimiento de gestión, llevando a cabo el contribuyente una actividad dentro de dicho sistema, consistente en la declaración de los hechos imponible por él realizados.

No obstante este procedimiento clásico, la figura de la autoliquidación o "autoimposición" como lo denominan algunos autores⁹⁸, aparece ya en uno de los más antiguos impuestos de nuestro sistema tributario, el del TIMBRE DEL ESTADO, cuya mecánica consistía en situar al alcance de los contribuyentes las diferentes clases de efectos timbrados, siendo aquellos quienes, en cada caso, han de adquirir para aplicarlo después, el timbre correspondiente al objeto sometido a imposición, sin declaración previa a la administración⁹⁹.

Con independencia de lo establecido para los efectos timbrados, podemos afirmar¹⁰⁰ que el régimen de las declaraciones con autoliquidación nace en el ordenamiento jurídico español con la ORDEN DE 18 DE FEBRERO DE 1.941, dictada para la ejecución del artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1.940, por la cual se adopta este sistema para la llamada Contribución de Usos y Consumos.

El mismo sistema se adoptó¹⁰¹ con la ORDEN DE 13 DE MAYO DE 1.958 Y 17 DE JUNIO DE 1.958, para la

⁹⁸ROSSY: "Instituciones de Derecho Financiero"

⁹⁹Estáramos aquí ante un sistema de gestión casi exclusiva por parte del contribuyente. Es él el que, en función del timbre que quiere utilizar, lo adquiere y satisface el pago del mismo. El declara el hecho imponible realizado, que queda constatado por la clase de timbre adquirido; e igualmente determina su deuda tributaria, ingresándola en el Tesoro.

¹⁰⁰ROZAS VALDES, J.A.: "El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". Impuestos 1.988. Pág. 965 y ss

¹⁰¹CASADO OOLERO, G.: "Cuestiones tributarias prácticas... ", op. cit.

regulación del en ese momento,incipiente y poco desarrollado Impuesto sobre Sociedades.

Con posterioridad a dicha fecha,se promulgó¹⁰² la ORDEN DE 22 DE ENERO DE 1.959¹⁰³,reguladora de la ya extinguida Contribución General sobre la Renta.En la misma,en concreto en su apartado número 2,se impone - obligatoriamente- la obligación a los contribuyentes de practicar una "liquidación" sobre la suma total que arrojen los ingresos líquidos que resulten de la declaración formulada¹⁰⁴.

Unos años más tarde,se estableció el mismo sistema de gestión basado en la autoliquidación,para el Impuesto sobre las Rentas de Capital,por medio de la ORDEN DE 3 DE MARZO DE 1.965;y para el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas,por el DECRETO DE 29 DE DICIEMBRE DE 1.966,que aprobó el Texto Refundido de dicho Impuesto.

A pesar de lo anteriormente expuesto,en el año 1.967,se fue observando,a raíz del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas,la excesiva complejidad liquidatoria de la antigua Contribución General sobre la Renta,por lo que se decidió SUPRIMIR LA OBLIGATORIEDAD de la autoliquidación¹⁰⁵.

Ello no obstante,la generalización de dicha figura fue siendo cada vez más progresiva:se estableció¹⁰⁶ igualmente en los antiguos impuestos sobre el Gasto,que posteriormente se integrarían en el Impuesto General de Tráfico de Empresas,a través del sistema de precintos.

¹⁰²DRAKRE,R.: "Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 87". 1.970.

¹⁰³CARRETERO PEREZ,A.: "el sistema tributario español reformado".Biblioteca TECNOS,de Estudios Jurídicos.1.963.Páginas 195 y siguientes.

¹⁰⁴Es digno de mención,primeramente,la expresión utilizada por el legislador de la época de estudio,de "LIQUIDACIÓN";y en segundo término,el hecho de la obligatoriedad de la misma,sobretudo en un tiempo donde la conciencia tributaria de los contribuyentes era bastante limitada y más aun,su conocimiento de las normas tributarias,antojándose,por tanto,difícil el pensar en una correcta aplicación del sistema tributario.

¹⁰⁵Entendemos que,fruto de dicha supresión de obligatoriedad,y teniendo en cuenta la fecha de la misma -1.967- ,era de aplicación lo articulado en la Ley General Tributaria-en ese momento,ya vigente- ,imponiéndose por tanto,al contribuyente,únicamente la obligación de declarar sus hechos imponibles.

¹⁰⁶BASANTA,J.: "Nueva regulación de las autoliquidaciones". 1.970.Páginas 43 y siguientes.

El mismo sistema de gestión se fue proyectando dentro del ámbito de la antigua Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en su versión de los ingresos a cuenta, en la cuál, el propio declarante "calculaba" el impuesto y engendraba así una relación en la cuál, quedaría obligado al pago de la cuantía dimanante de su propia "LIQUIDACIÓN"¹⁰⁷. BASANTA¹⁰⁸ opinaba que se trataba de "actos AUXILIATORIOS de la Administración Fiscal"¹⁰⁹, consistentes en que el propio contribuyente, el sujeto obligado al pago, era el que debía practicar a su cargo¹¹⁰ una cuantificación de su deuda en la cual, necesariamente se trata de recoger la noción que él mismo tenga, del alcance y cuantía de sus débitos tributarios.

Posteriormente¹¹¹, el DECRETO-LEY 2/70, de 5 de Febrero, extendió en su artículo 2º, el procedimiento de autoliquidación, estableciendo lo siguiente:

"El Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, PODRÁ extender el regimen obligatorio de LIQUIDACIÓN tributaria a cargo de los sujetos pasivos, a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible, con efecto para las declaraciones que hubieren de presentarse desde el día 1 de febrero de 1.970".

Por ello, y como lógica consecuencia, se aprobó un mes después, el DECRETO 638/70, DE 5 DE

¹⁰⁷entendida, no en su sentido técnico, sino en el de mera determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

¹⁰⁸BASANTA, J.: "Nueva regulación..." op. cit., pág. 44.

¹⁰⁹Lo que dicho autor denomina "actos auxiliares de la Administración Fiscal", no son otros que los actuales actos de COLABORACIÓN con la Administración Tributaria, impuestos por la Ley General Tributaria en su artículo 111, punto 1º, cuando preceptúa que: "Toda persona, natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas."

¹¹⁰y por lo tanto, soportando a nuestro entender, una presión fiscal indirecta, debido a su escaso conocimiento del sistema tributario que le obligaba a dedicar más tiempo o dinero para una correcta aplicación del mismo.

¹¹¹BASANTA, J.: "Nueva regulación..." op. cit., pág. 45.

MARZO, incorporando el régimen de la declaración con autoliquidación a :

- La Contribución Territorial Rústica.
- Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal.
- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.
- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Lujo.

Del estudio promenorizado del anteriormente citado Decreto-Ley 2/70, extraemos las siguientes consideraciones a tener en cuenta:

PRIMERA.-En función de lo establecido en el mismo, el sistema de gestión basado en la autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo es de carácter OBLIGATORIO.

SEGUNDA.-El comentado Decreto alude a la expresión "*liquidación tributaria a cargo del sujeto pasivo*", lo que, a nuestro entender, excede de lo que verdaderamente realizan los sujetos pasivos, que no es otra cosa que una cuantificación de los hechos imponible realizados, por ellos declarados.

TERCERA.-Igualmente establece dicho Decreto que el Gobierno *podrá* extender dicho régimen a los impuestos en los que todavía no esté establecido. Entendemos del mismo modo, que se trata de un Decreto, al menos en lo concerniente a este punto, contrario a la Ley, y como tal, nulo de pleno derecho. Ello es así en virtud de lo articulado en la Ley General Tributaria¹¹², en concreto, en su artículo 10 que

¹¹²La L.G.T., se trata de una ley en su sentido formal, proveniente únicamente del Poder Legislativo. Por otro lado, el Decreto-Ley es una norma dictada por el Gobierno, que igualmente

regula el fundamental principio de *RESERVA DE LEY*, lo que significa que todo lo allí indicado está reservado a la Ley, entendida ésta en su sentido formal y restringido - elaborada por las Cortes Generales-¹¹³. Y dentro de lo reservado a la Ley, en su apartado k) menciona:

"La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria."

En otro orden de cosas, y continuando con la evolución histórica de la figura objeto de estudio, comentamos un artículo del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, trayendo a colación la reforma y modificación del mismo, sólomente con la finalidad de observar la generalización de las autoliquidaciones, así como su definitiva imposición obligatoria.

Así, el REGLAMENTO DEL TEXTO REFUNDIDO DEL I.G.R.P.F., aprobado por Decreto de 11 de mayo de 1.968 (el Texto Refundido se había aprobado por Decreto de 23 de Diciembre de 1.967), establecía en su artículo 4º lo siguiente:

*"Los contribuyentes o sus representantes, con ocasión de la presentación de la declaración, PODRÁN PRACTICAR una liquidación a cuenta que tendrá por base los ingresos, gastos y demás elementos del hecho imponible consignados en la misma."*¹¹⁴

tiene rango de Ley, en virtud del artículo 86 de nuestra Constitución Española, pero que sólo se puede dictar "en caso de extraordinaria y urgente necesidad", y que no deja de ser una disposición legislativa PROVISIONAL.

¹¹³A pesar de que el citado Decreto-Ley puede ser considerado como una disposición legislativa, entiendo que no lo podemos incluir dentro de la reserva de Ley del artículo 10 de la L.G.T. En primer lugar, porque se trata de una disposición provisional, que llevaría a una gran inseguridad jurídica el tener que incluir dentro de dicho principio a una norma que no tiene el carácter de definitiva. Y en segundo lugar, sólo se ha podido dictar en caso de extraordinaria y urgente necesidad.

¹¹⁴Vuelve el legislador a hacer referencia a la incorrecta terminología de liquidación, aludiendo a lo que sencillamente es una autoliquidación o declaración efectuada por el sujeto pasivo incorporando una propuesta de liquidación, una cuantificación de su deuda tributaria. No obstante, parece que quiere salvar dicha incorrección, con la expresión mencionada a continuación: " A CUENTA", y que va a ser muy utilizada a partir de ese momento.

De la lectura de dicho artículo, podemos observar la posibilidad de la autoliquidación, pero la misma con carácter meramente POTESTATIVO y voluntario para el contribuyente, pudiendo, por tanto, no determinar su deuda tributaria, entendiéndose que en ese caso, debería ser la Administración la que vendría obligada (en la totalidad de los supuestos) a girar la correspondiente liquidación provisional, siendo ella la que tendría que llevar todo el peso de la gestión tributaria.

No obstante, con posterioridad al Decreto de 1.968¹¹⁵, el mencionado y reiterado Decreto-Ley de 5 de febrero de 1.970 dió nueva redacción al artículo 43 del Texto Refundido -que vendría a sustituir al anterior artículo 4º-, estableciendo lo siguiente:

*"Los sujetos pasivos vendrán OBLIGADOS, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley, y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de la presentación."*¹¹⁶

Vemos, con todo ello, que desde diciembre de 1.967, en el que se establece el artículo 43 del Texto Refundido, así como el artículo 4º de su Reglamento (del I.G.R.P.F.), hasta febrero de 1.970, en el que se da nueva regulación al mencionado artículo 43, por el Decreto-Ley anteriormente comentado, de 5 de febrero (2/70), se produce un cambio sustancial en la legislación en lo referente a la regulación de las autoliquidaciones en el sistema tributario español:

En cualquier caso, creemos que la expresión de "liquidación a cuenta", es más susceptible de entenderse como LIQUIDACIÓN PROVISIONAL, que como autoliquidación, toda vez que una liquidación a cuenta parece que quiere referirse a aquella liquidación -se supone en su sentido técnico- que se gira a cuenta de la que se gire definitivamente -trás la posible fase o etapa de comprobación tributaria-.

¹¹⁵y comprobando, tal vez, la administración, que la gestión tributaria, al no imponer la práctica de la autoliquidación al contribuyente, se le iba de las manos, disminuyendo su capacidad recaudatoria.

¹¹⁶imponiendo en éste caso, la obligatoriedad de practicar la autoliquidación, al contribuyente, frente al anterior artículo, donde únicamente era potestativo.

* En el 67, la figura de la autoliquidación era referida a la última liquidación definitiva practicada a cargo de cada contribuyente. En el 70, por contra, la autoliquidación NO GUARDA VINCULACIÓN alguna con las liquidaciones definitivas giradas a cargo del contribuyente por la última anualidad.

* En el 67, la autoliquidación tiene un carácter puramente potestativo, mientras que en el 70, la misma se convierte en OBLIGATORIA para todos los contribuyentes.

* En el 67, se da una falta de vinculación de la regulación de la autoliquidación con el resto de la normativa del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (" en la forma que determine el Ministerio de Hacienda "). Sin embargo, en el año 1.970, las autoliquidaciones están sujetas al régimen normativo general del tributo.

Por último, y para finalizar con la exposición temática del origen de la figura de la autoliquidación en el sistema tributario español, es conveniente indicar que el procedimiento de extensión de dicho régimen se culmina¹¹⁷ con el REAL DECRETO 1.920/75, de 16 de junio del mismo año, sobre el régimen de determinadas liquidaciones tributarias, disponiéndose en el mismo lo siguiente:

" En los supuestos de autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo, según las disposiciones vigentes, se prescindirá de la práctica de la liquidación provisional, sin perjuicio de que al acordarse la liquidación definitiva, conforme determina el artículo 120.2 de la Ley General Tributaria, se tenga en cuenta los datos consignados en las respectivas declaraciones tributarias a los efectos que sean procedentes en Derecho."

¹¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones...", op.cit., pag. 265.

Es significativo el precepto anteriormente indicado toda vez que comienza a utilizar la expresión ya correcta de la "autoliquidación tributaria"¹¹⁸, que es la practicada por el sujeto pasivo. Además, supone una importante innovación en el sistema de gestión que, a nuestro entender, no tiene razón de ser, al eliminar de raíz una de las fases del procedimiento, cuál es la de la liquidación provisional. En función de lo manifestado por dicho artículo, tras la iniciación del procedimiento mediante la autoliquidación a cargo del contribuyente, se procedería a la comprobación administrativa de lo autoliquidado girándose, posteriormente, la liquidación definitiva.

Entendemos que no se puede prescindir, como aquí se hace, de la fase de liquidación provisional, en primer lugar, por estar ésta regulada por una ley como la Ley General Tributaria, en su artículo 120.1 y 120.3¹¹⁹¹²⁰; y en segundo lugar, porque supondría una inseguridad jurídica para el contribuyente, sobretodo en los casos de haberse solicitado en la autoliquidación, una devolución ya que, en este supuesto, podríamos esperar al transcurso del plazo de prescripción del 120.2 c) L.G.T., de los 5 años, para que dicha liquidación definitiva nos concediera la devolución solicitada.

Por todo lo anteriormente expuesto, se puede constatar como a partir de los años 70, comienza a expandirse el régimen de las llamadas "**AUTOLIQUIDACIONES**" en el sistema tributario español, siendo sobretodo razones de agilidad las que aconsejaron dicha generalización¹²¹.

¹¹⁸Es la primera vez que se alude a dicha expresión, dejando aparte la ya reiterada de "liquidación a cuenta."

No obstante, no progresó dicha expresión ya que, como tendremos ocasión de comentar con el estudio del sistema tributario actual, se ha venido utilizando en muchos artículos posteriores, el de liquidación a cuenta.

¹¹⁹Artículo 120.1: "Las liquidaciones tributarias serán PROVISIONALES o definitivas."

¹²⁰Artículo 120.3: "En los demás casos, tendrán carácter de PROVISIONALES, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales."

¹²¹Las actuaciones de la Administración se vieron más ágiles y llevaderas; por otro lado, la utilización de medios humanos al servicio de órganos administrativos conllevó un importante y

Además, se va produciendo paulatinamente un cambio de las funciones asignadas al contribuyente y a la Administración, dentro del procedimiento de gestión: el contribuyente goza de mayores funciones jurídicas, sobretodo de gestión, al tener que iniciar el procedimiento y a la vez, cuantificar la deuda tributaria que será o no aceptada posteriormente por la Administración. Y ésta, desarrolla progresivamente unas labores, no tanto de gestión, cuanto de control y comprobación de lo declarado y calculado por el contribuyente¹²².

Así, poco a poco, pero de forma bastante generalizada¹²³, se ha ido extendiendo la aplicación del sistema de las autoliquidaciones a otras figuras tributarias, hasta alcanzar hoy a la práctica totalidad del sistema¹²⁴, a diferencia, entre otros, del sistema tributario alemán, en el que la gestión continúa siendo una actividad básicamente administrativa en el sentido de que la aplicación de los tributos no se lleva a cabo con la colaboración de los sujetos pasivos, teniendo por tanto, la Administración una actitud más activa que la que ostenta la Administración de nuestro país -que es una actitud eminentemente controladora y de vigilancia-, no habiendo sido, por tanto, tan desarrollada la figura que aquí estamos analizando.

Así pues, y a modo de resumen vemos que¹²⁵ la regulación de dicha figura se encuentra como sigue:

creciente grado de eficacia, al tiempo que todo ello redundaba en un efecto multiplicador en cuanto a la recaudación tributaria.

¹²²Ello no significa que dicho procedimiento de gestión haya quedado vaciado de contenido, sino que sus fases o etapas, que siguen siendo exactamente las mismas que antes de la figura que es aquí objeto de estudio, son desarrolladas habiéndose producido un cambio en las funciones otorgadas a cada uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Tampoco significa que la Administración asuma posiciones de pasividad en dicho procedimiento, sino que simplemente ha habido un trasvase de papeles, otorgando la Administración, en la actualidad, una mayor importancia a las labores de control y vigilancia

¹²³ROZAS VALDES, J.A.: "El procedimiento...", op. cit.

¹²⁴salvo la regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el cual, la aplicación de la autoliquidación es meramente voluntaria, y no obligatoria como en el resto de los tributos existentes.

¹²⁵CASADO OLLERO, G.: "Cuestiones...", op. cit.

- Ley 44/78, de 8 de septiembre, reguladora del I.R.P.F.
- Ley 18/91, de 6 de junio, reguladora del I.R.P.F.
- Ley 43/95, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, regulador del I.T.P. y A.J.D.
- Real Decreto 3009/80, de 30 de diciembre, regulador de la Contribución Territorial Urbana.
- Ley 37/92, de 28 de diciembre, reguladora del I.V.A.
- Ley 29/87, de 18 de diciembre, y Real Decreto 422/88, de 29 de abril, reguladores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

En función de todo lo anteriormente expuesto, el esquema tradicional queda completado -con la introducción de la figura de la autoliquidación- como sigue:

1º Declaración y autoliquidación por el contribuyente, y simultáneo pago en su caso, que correspondería a la primera etapa anterior de la iniciación del procedimiento de gestión, sobretodo mediante la declaración efectuada por el sujeto pasivo.

2º Liquidación Provisional girada por la Administración tributaria. Entendemos que la única diferencia práctica con el procedimiento tradicional radica en que en la actualidad, pueden darse supuestos en los cuales, la Administración no gire la misma, pudiéndose convertir la autoliquidación en una liquidación definitiva, por el mero transcurso del tiempo. Frente a ello, antes, con la declaración del sujeto pasivo, siempre tenía la Administración que girar la liquidación provisional por cuanto que siempre debía determinar la deuda tributaria del sujeto pasivo.¹²⁶

¹²⁶ya que, de lo contrario, no podría ingresar en sus arcas algo que no estaba previamente determinado y cuantificado.

3º Comprobación de lo anteriormente declarado y liquidado, a realizar por la administración, en concreto, por los órganos de Inspección Tributaria, añadiendo a este esquema tradicional la posibilidad de comprobación de la autoliquidación, siempre que no se girara la oportuna liquidación provisional.

4º Y, por último, liquidación definitiva por parte de la Administración, si no es conforme la comprobación efectuada con la autoliquidación del contribuyente; notificación al mismo, y posterior pago de la diferencia entre lo comprobado y lo declarado, o en su caso, devolución de lo ingresado en exceso por el contribuyente.

4.- SINTESIS HISTÓRICA DE SU IMPLANTACION EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

4.1.- INTRODUCCIÓN.-

La coincidencia producida en el tiempo, de los dos procesos producidos en el año 1.977, a saber, el proceso de reforma política y el proceso de reforma fiscal, no pueden considerarse en absoluto como casuales¹²⁷, ya que cualquier proceso de reforma tributaria profunda conlleva (o debe conllevar) un carácter plénamente político.

Además de ello, las particulares características del proceso de transición política en España, y de los trabajos de elaboración de la Constitución de 1.978, producidos ambos en un ambiente de consenso, se debían reflejar de alguna forma, en el desarrollo de la reforma de nuestro sistema tributario.

Así, la Reforma Fiscal se beneficia de un ambiente altamente favorable, que es fruto de un gran consenso político, que era el existente en la época.

Es por ello por lo que en ese momento inicial existe, pues, un amplio acuerdo, incluso sobre que la Reforma

¹²⁷RAMALLO MASANET, J.: *"Reforma tributaria y Constitución". La Fiscalidad en España tras los Impuestos de Renta y Patrimonio.* 1.993.

es una exigencia del propio sistema económico en orden a replantear las funciones del sector público e introducir nuevos criterios que orienten su actuación.

Dentro de estos nuevos criterios orientativos se puede ya observar una actitud favorable a una mayor participación del contribuyente. Y fruto de esa mayor participación, nos aparece el desarrollo de la incipiente y, hasta ese momento débil, figura de la "autoliquidación" o "declaración-liquidación".

4.2.- LEGISLACIÓN ANTERIOR A LA LEY 44/78, DE 8 DE SEPTIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

A pesar de que la figura de la autoliquidación es una figura ya mencionada y regulada en la Ley General Tributaria de 1.963 (sobre todo, en su primordial artículo 10 k, que establece el principio fundamental de la reserva de Ley), la misma ha empezado a adquirir importancia y desarrollo a finales de la década de los 60 y comienzos de los 70, si bien, hoy en día está ya totalmente generalizada en la práctica totalidad del sistema tributario actualmente vigente.

Ciñéndonos ahora en la llamada imposición DIRECTA, y más en concreto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es el impuesto típicamente directo por excelencia, la primera vez que se regula con claridad la figura de la autoliquidación (si bien y a pesar de su importancia fáctica, no existe una regulación exhaustiva de la misma, como era menester), la encontramos en el **DECRETO 3358/1.967, DE 23 DE DICIEMBRE**, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, publicado en el B.O.E., el 18 de marzo de 1.968.

No obstante, es conveniente advertir que la primera vez que aparece esta figura en la imposición sobre la renta personal, data de la **Orden de 18 de febrero de 1.941**, para la Contribución de Usos y Consumos. Y posteriormente, nos encontramos con la **Orden de 22 de enero de 1.959**, que regulaba la antigua y extinguida en la actualidad, Contribución

sobre la Renta, que vuelve a regular la autoliquidación, puesto que con anterioridad la Ley de 16 de diciembre de 1.954, preceptuaba en su artículo 27 lo siguiente¹²⁸:

"En vista de las declaraciones, y previa la comprobación administrativa de las mismas, con los documentos y antecedentes que la Administración posea, se procederá a la imposición de la cuota contributiva."

Podemos observar de dicho artículo que en él no se está aludiendo al hecho de que sea el propio sujeto pasivo contribuyente el que liquide su deuda tributaria, sino que se está sobreentendiendo que esa función la debe realizar la Administración, a la vista de los documentos que acompaña a su declaración el sujeto pasivo.

Dicho procedimiento de carácter tradicional de liquidación tributaria llevada a cabo por la Administración Tributaria experimentó un notable y copernicano cambio en virtud de la LEY DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL de 11 de junio de 1.964 y de las normas posteriores-tanto legales como reglamentarias-.

En dichos textos legales, se quiso dar acogida¹²⁹ a un sistema liquidatorio en el que el centro de gravitación no era ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente. Dicho cambio de rumbo se llevó a cabo, precisamente, desde el acogimiento legal de la figura de la autoliquidación.

Así, el DECRETO de 30 de junio de 1.964, dictado en desarrollo de la anteriormente citada Ley de 11.06.64, en la regla segunda, establecía que las liquidaciones Provisionales se realizarían, según los casos: a) *POR LOS PROPIOS CONTRIBUYENTES o personas obligadas al pago*;...

¹²⁸ *Praxis Fiscal*. I.R.P.F. Editorial CISS. 1991.

¹²⁹ MAGRANER MORENO, F.J. - *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. EDITORIAL ARANZADI. 1.995. Páginas 27 y 28.

Tras este pequeño inciso, y continuando con la regulación histórica de la autoliquidación, podemos observar que la misma, en el mencionado **Texto Refundido del I.G.R.P.F. de 23.12.67**, aparece regulada con claridad en el **artículo 43**¹³⁰, estableciendo lo siguiente:

*"Los sujetos pasivos vendrán **obligados**, al tiempo de presentar su declaración, a **practicar una liquidación a cuenta**, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación."*

En dicho **Texto Refundido**, la autoliquidación es denominada como **LIQUIDACIÓN A CUENTA**, en el sentido de que actúa como una liquidación que será previa a la que posteriormente gire la Administración tributaria. Si entendemos la palabra liquidación en su sentido actual, podríamos llegar a la conclusión de que en esa época, la autoliquidación era una liquidación efectuada por el sujeto pasivo, con independencia de que posteriormente, se girara o no otra por la Administración. En este caso, ¿podríamos considerarla como una auténtica liquidación provisional?

Lo cierto es que únicamente la Administración puede girar auténticas liquidaciones, y que un acto administrativo (como es la liquidación provisional o definitiva) es aquél que es realizado en todo caso por la Administración.

No podemos aceptar, por tanto, la postura elaborada por una parte de la doctrina¹³¹ que considera a dicha figura de la autoliquidación como un acto administrativo tácito porque entendemos que es contrario al origen y esencia del acto administrativo que debe siempre conllevar la existencia de un acto realizado por la Administración (declaración de

¹³⁰Sección sexta: ingresos a cuenta, Capítulo VII: Deuda Tributaria.

¹³¹Al respecto, ver el apartado del Capítulo 2º, relativo a la naturaleza jurídica de la figura de la autoliquidación, al que nos remitimos.

conocimiento, voluntad o deseo), con independencia de que éste sea de carácter expreso o meramente tácito.

Entendemos que la autoliquidación, en sí, no es más que un simple acto emanado por el contribuyente, y que el hecho de que la cuantía de la misma coincida con lo liquidado por la Administración, no le otorga "per se" el carácter de acto administrativo tácito. La Administración no lo hace suyo, convirtiéndolo en un acto administrativo, ya que únicamente lo es el que es emanado por la ella; en este caso, la liquidación provisional "paralela", pero nunca la autoliquidación.

El hecho de que el legislador catalogue o defina a dicha figura, de liquidación a cuenta, no le otorga la categoría de acto administrativo, puesto que sólo está haciendo referencia a una cuantificación o determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo, que es o tiene un carácter meramente provisional y a cuenta de la auténtica liquidación que gire con posterioridad la Administración tributaria, la cual sí será, y sólo ella, auténtica "liquidación", entendida esta palabra en su verdadero contexto.

Por otro lado, el artículo 43 del citado Texto Refundido establece la OBLIGACIÓN, por parte del sujeto pasivo, de practicar dicha liquidación a cuenta, e ingresar la cuota líquida respectiva.

Frente al ello, el DECRETO 988/1.968, de 11 de mayo, por el que se aprueban Normas Reglamentarias Provisionales del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (publicado en el B.O.E., el 13 de mayo), en su artículo 4º (sección segunda: de las liquidaciones provisionales), establece lo siguiente:

"Los contribuyentes o sus representantes, con ocasión de la presentación de la declaración, PODRÁN PRACTICAR una liquidación a cuenta que tendrá por base los ingresos, gastos y demás elementos del hecho imponible

consignados en la misma. Las cuotas que en su caso se produzcan se ingresarán en el acto de la presentación."

Dicho precepto está estableciendo, no la obligatoriedad de practicar las autoliquidaciones (o, como él denomina, liquidaciones a cuenta), sino su voluntariedad.

Está contradiciendo lo regulado en el artículo 43 de la Ley, con lo que al ser una norma reglamentaria (y además, meramente provisional), que está extralimitando sus funciones al ir contra lo preceptuado en una norma de rango superior, entendemos que a pesar de no haber sido modificado el citado texto, estaría dicho artículo tácitamente anulado por contradecir una norma de rango superior.

Por todo ello, y pensando que la modificación fue meramente provisional como consecuencia de la excesiva complejidad liquidatoria¹³², el artículo 43 de la Ley, se redactó de nuevo, con el mismo texto (estableciendo nuevamente la preceptividad de practicar liquidaciones a cuenta), por el DECRETO nº 638/1.970, de 5 de marzo.

Continuando con el comentario y análisis del artículo 4º de las citadas Normas Reglamentarias Provisionales, es digno de destacar un detalle bastante significativo, y es que está encuadrado dentro de una Sección, la segunda, que lleva por título las Liquidaciones PROVISIONALES.

¿Se puede afirmar, por ello, que la liquidación a cuenta practicada por el sujeto pasivo está catalogada en dicha regulación, como de liquidación provisional?

En nuestra opinión, la encuadración de dicho precepto no es del todo afortunada, sobre todo teniendo en cuenta que si el legislador hubiera querido catalogar a la autoliquidación

¹³²Téngase en cuenta que en la actualidad, sigue existiendo tal complejidad, por lo que los contribuyentes necesitan muchas veces de la ayuda externa de un profesional de la materia, esto es, de un asesor fiscal; y hoy existe una actitud social mucho más participativa que entonces, por lo que es perfectamente plausible comprender la excesiva complejidad de la época.

como de liquidación provisional, sencillamente lo hubiera hecho, sin tener que presumirlo por la ubicación de dicho artículo. Además, parece que el título de dicha Sección segunda, únicamente se está refiriendo a los dos siguientes artículos de la misma, en los que habla expresamente de las liquidaciones provisionales.

Por último, y para negar con rotundidad la cuestión anteriormente citada, en el último artículo de dicha Sección, el 6º, se alude expresamente a las liquidaciones provisionales, y a las autoliquidaciones, con lo que no está identificando unas con otras, sino, muy al contrario, diferenciándolas.

Para concluir con este punto de la regulación de la autoliquidación antes de la Ley 44/78, igualmente se hace mención de la misma en el artículo 47.2 del citado Texto Refundido del 23 de diciembre de 1.967, que establece:

"En la declaración deberán consignarse también, las bases afectadas de exención, reducción o desgravación en los impuestos a cuenta, y las cuotas que, de no existir éstas, se hubieran devengado."

Observamos que no está haciendo una mención expresa de la palabra "autoliquidación", o al menos a la expresión "liquidación a cuenta", tal y como lo indicaba en el artículo 43, pero que lo insinúa al indicar que se deben consignar las cuotas respectivas, lo que implica el hecho de realizar las operaciones de liquidación necesarias para cuantificar la cuota tributaria.

4.3.- LEY 44/1.978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (B.O.E. DEL 11.09.78)

La ausencia de reglamentación de la figura de las autoliquidaciones, las sitúa en un nebuloso espacio de legalidad¹³³, ya que, a pesar de su absoluta generalidad en la actualidad, apenas existen artículos que las mencionan, siquiera sea de manera mínima.

Así, el único mandato con rango de ley formal, que recoge en el I.R.P.F. la obligación de "autoliquidar" el impuesto, era el artículo 34.3 de la Ley 44/78, de 8 de septiembre por la que se establecía dicho impuesto. En él se citaba la expresión de la "obligación de autoliquidación". En concreto, preceptuaba:

"...sin perjuicio de la obligación de autoliquidación en cualquiera de los supuestos que en este apartado se menciona, la Administración girará liquidación provisional única con el apoyo de los datos declarados..."

Comprobamos, pues, como en el año 1.978, ya se establecía la obligatoriedad de practicar autoliquidaciones, haciendo referencia expresa a tal palabra. Podría haber sido el comienzo de un desarrollo legislativo exhaustivo de la misma (que se nos antoja totalmente necesario).

Sin embargo, dicho artículo 34 fue modificado, tanto por la LEY 48/85, de 27 de diciembre, de reforma parcial del

¹³³ONRUBIA FERNANDEZ, J.: "El procedimiento de autoliquidación y las liquidaciones paralelas en el I.R.P.F. Cuestiones a seguir". 1.990. Páginas 1059 y siguientes.

Impuesto, como por la LEY 20/89, de 28 de julio. Así, el apartado 3º, que era el que regulaba la obligación de la autoliquidación, desapareció, dándose una nueva redacción por la Ley 20 en la que no se hacía ninguna mención sobre dicha obligación.

¿Podemos entender la eliminación de ese apartado como la eliminación de todo mandato legal sobre la obligatoriedad de la autoliquidación?

La respuesta debe ser negativa, a nuestro entender, toda vez que siguen existiendo en esa Ley 44/78, otros preceptos donde se mantiene la regulación de la citada figura.

Así, el artículo 35, en su apartado 3º, establece que "...la autoliquidación se *practicará*...", con lo que se puede acreditar la obligatoriedad de la misma¹³⁴.

Además, el artículo 36, apartado 2º, indicaba que:

"2. Los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación."

El legislador, por tanto, a veces alude a la palabra "autoliquidación", que no concede duda alguna sobre su significado; y otras, mantiene la confusa expresión de "liquidación a cuenta".

En efecto, de acuerdo con el artículo 120 L.G.T., las liquidaciones tributarias provisionales, se clasificarán en a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales. Luego, teóricamente, dicha expresión (liquidación a

¹³⁴ Ya que, en caso contrario, no indicara tal precepto que la autoliquidación se PRACTICARÁ; bastaría que hubiera dicho que "se podrá practicar" para salvar la posibilidad de evitar tal obligatoriedad.

cuenta) utilizada por el legislador en reiteradas ocasiones, debería hacer referencia a las liquidaciones provisionales, pudiendo plantearnos la posibilidad de si las autoliquidaciones, llamadas "liquidaciones a cuenta" son o no liquidaciones provisionales.

No obstante, creemos que dicha expresión no deja de ser una mera expresión de un único y verdadero significado pretendidamente plasmado por el legislador: una determinación o cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo que es practicada "a cuenta" de la liquidación provisional verdadera y única emitida o girada por el único sujeto que puede practicarla al tratarse de un acto administrativo, a saber, la Administración Tributaria.

De todas formas, se debería sustituir tal confusa y dudosa expresión por la sencilla, transparente, diáfana y menos polémica de "autoliquidación", o, si se prefiere, de "declaración-liquidación", o "declaración con autoliquidación"¹³⁵.

Finalmente, el último precepto de la citada Ley 44/78, que hace referencia a dicha institución, es la disposición adicional segunda, apartado 4º, al disponer:

"Dentro de la Ley de Presupuestos, y con efectos durante el período de aplicación de la misma, se podrá, por razones de política económica:

...4º. Modificar las circunstancias que determinen la obligación de autoliquidación a cargo del contribuyente."

Se vuelve a insistir en la obligatoriedad de la autoliquidación, utilizándose, esta vez, correctamente tal expresión, dejando fuera la de "liquidación a cuenta"¹³⁶.

¹³⁵Que es en nuestra opinión, la más afortunada al significar precisamente lo que dice.

¹³⁶Dando muestras con ello de la gratuidad de las expresiones aparecidas en el texto legal. Debemos, por tanto, a mi entender, conceder menos importancia a las mismas basándonos en esencia en su verdadero significado de acuerdo con el contexto global, no interpretando textualmente tales expresiones.

En definitiva, y como conclusión, podemos indicar que la regulación que efectúa la tantas veces reiterada Ley 44/78 de la figura de las autoliquidaciones es, en primer término, muy escasa (sobreto, teniendo en cuenta la importancia práctica que, ya entonces, iba adquiriendo en la práctica); en segundo término, muy confusa y contradictoria (al utilizar, indistintamente unas u otras expresiones, sin clarificar criterios), y en tercer lugar, poco adecuada a la época y a las circunstancias.

4.4.- REAL DECRETO 2615/1.979, DE 2 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (B.O.E. DEL 14, 15 Y 16 DE NOVIEMBRE DE 1.979).

Continuando con el estudio y comentario de la figura de la autoliquidación en la etapa anterior a la actual regulación, nos encontramos con un Real Decreto, en concreto, el 2615/1.979, que regula el Reglamento del I.R.P.F.

En él, la citada figura aparece únicamente regulada y mencionada en dos artículos, a saber:

1. De una parte, el artículo 158, que preceptúa como sigue:

"Artículo 158. Autoliquidación del Impuesto.

Los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta de acuerdo con las disposiciones de la Ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación."

Con ello, en vez de aclarar los preceptos de la Ley dedicados a la autoliquidación¹³⁷, continúa con esa confusa redacción de la misma perdiéndose, por tanto, la oportunidad de clarificar la terminología utilizada.

¹³⁷ Como sería de desear, al ser una de las labores de todo Reglamento.

Así, parece identificarse la palabra del título del artículo, "autoliquidación" con la confusa expresión de "liquidación a cuenta"¹³⁸.

Por otro lado, parece que, ya de una manera definitiva, se establece la obligatoriedad de practicar dicha liquidación a cuenta, por lo que, los titubeos iniciales en orden a establecer unas veces la obligatoriedad y otras, la voluntariedad, quedan completamente solventados y disipados en el sentido de establecer definitivamente tal obligación, a cargo del sujeto pasivo, de practicar la oportuna "liquidación a cuenta".

No obstante dicha confusión en la terminología utilizada, hubo una ocasión espléndida para aclarar, siquiera mínimamente, dichos preceptos, con el Real Decreto 289/1.981, de 27 de febrero, por el que se regula el fraccionamiento del pago del I.R.P.F., ya que el mismo consistía en un artículo único, por el cuál, se modificaba precisamente el citado artículo 158 del Reglamento. No obstante ello, se mantuvieron ambas expresiones, no variándose tal terminología.

Iguálmente, tanto en el Real Decreto 2384/1.981, de 3 de agosto, que volvía a modificar el Reglamento del Impuesto, como en el Real Decreto 338/1.985, de 15 de marzo, por el que se dictaban normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable (B.O.E. del 18), que volvía a modificar dicho artículo 158, no cambiaba el contenido terminológico del mismo, quedándose con las mismas expresiones.

2. El otro artículo que regula tal figura es el artículo 162 del Reglamento:

"El ingreso de las liquidaciones a cuenta y provisionales, de los pagos a cuenta o fraccionados y de las

¹³⁸A) respecto, nos remitimos a los comentarios sobre este particular indicados en el punto anterior.

retenciones podrá hacerse por cualquiera de los medios y a través de las Entidades que autoriza la normativa vigente".

Se diferencia en tal precepto perfectamente a las liquidaciones a cuenta (autoliquidaciones) de las liquidaciones provisionales, y ello, a pesar del artículo 120 L.G.T., con lo que confunde aún más la situación creada e incumple, siquiera sea conceptualmente lo establecido literalmente en nuestra ley básica del sistema tributario cuando clasifica a las liquidaciones a cuenta como provisionales.

En definitiva, la redacción del texto reglamentario deja, al igual que la Ley a la que desarrolla y aclara (o al menos, eso pretende), mucho que desear creando una confusión baldía que podría haberse solventado dando una redacción más coherente a todo el articulado y sobretodo, manteniendo una cierta similitud entre todos los términos utilizados, así como siendo un poco más coherente con la terminología utilizada.

5.- NOTAS SOBRE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACION EN OTROS ORDENAMIENTOS.

5.1.- INGLATERRA:

Esquemáticamente, vamos a analizar la regulación que en los diferentes países de nuestro entorno existe sobre la figura de la autoliquidación, así como su mayor o menor progresión y desarrollo.

Así, en el Reino Unido, la gestión de los diferentes impuestos tiene como principal base¹³⁹ la liquidación que forzosamente ha de practicar el órgano competente de la Administración Tributaria de dicho país.

Por ello, en aquellos impuestos que dependen del denominado *INLAND REVENUE*¹⁴⁰, las liquidaciones (en el sentido que nosotros entendemos de cuantificación y determinación de la deuda tributaria generada por el sujeto pasivo como consecuencia de la realización de un hecho imponible) se practican por el llamado Inspector de impuestos, NO EXISTIENDO COMO EN EL SISTEMA ESPAÑOL UNA FIGURA COMO LA AUTOLIQUIDACIÓN efectuada por el propio contribuyente, que dé lugar a un ingreso que sería a cuenta de la posterior liquidación definitiva.

¹³⁹GONZALEZ POVESA, V.: "Sistema Tributario del Reino Unido". Editorial CISS (Fiscalidad Internacional). Valencia. 1.990.

¹⁴⁰Siendo los dos principales el INCOME TAX, que equivaldría al I.R.P.F. español, y el CORPORATION TAX, que es el equivalente al Impuesto sobre Sociedades de nuestra legislación tributaria.

Observamos igualmente que el procedimiento de gestión tributaria en su vertiente liquidativa, se basa no sólo en la declaración realizada por el contribuyente - **tax returns** -, sino también en la información que el Inspector de impuestos ha recogido de terceras personas¹⁴¹.

Sin embargo, no existe la obligación de presentar la declaración en un plazo establecido previamente en la Ley tal y como sucede en el caso español, sino que la declaración se presenta sólo cuando el Inspector de impuestos la envía, notificándolo al contribuyente - **notice of assesment** -, y dentro del plazo señalado en la comunicación de remisión.

Por lo que si el Inspector de impuestos encuentra correcta la declaración presentada por el contribuyente (la **Tax returns**), entonces y sólo entonces practicará la correspondiente liquidación en función de los datos que están contenidos en la declaración. Ahora bien, si el Inspector considera que no todas las fuentes de renta están incluidas en la citada declaración, o no está satisfecho con la misma, puede practicar la liquidación que, a su juicio, estime procedente¹⁴². En ese caso, la liquidación practicada se tratará de una liquidación "estimada" ("estimate assesment").

Por ello, cuando el Inspector practica una liquidación "estimada", tiene igualmente que practicar el ajuste correspondiente, bien a ingresar bien a devolver, una vez concluido el año fiscal, de forma y manera que el contribuyente sea gravado por la renta real y verdaderamente obtenida.

¹⁴¹Vendría a ser similar a la figura de la DENUNCIA PUBLICA como modo de iniciación del procedimiento de gestión, que está regulada en el artículo 101 del anteproyecto de la nueva L.G.T.

¹⁴²Como preceptúa la legislación inglesa: *"to the best of his judgement"*.

5.2.- PAISES BAJOS:

La gestión de los impuestos en estos países está regulada de un modo general¹⁴³ en la Ley General Tributaria de 2 de julio de 1.959, y cuyas disposiciones son aplicables a la totalidad de los impuestos, a excepción de los derechos de importación; la Ley del Procedimiento Administrativo de 17 de mayo de 1.956, y la Ley de Recaudación de 30 de mayo de 1.990.

Dentro de la gestión del tributo, ésta comprende dos fases perfectamente diferenciadas, y cuya ejecución corresponde a dos órganos distintos:

1º.- El procedimiento de imposición que lo ejecuta el "Inspector" (Inspecteur).

2º.- La recaudación de los créditos a favor del Tesoro, una vez fijados por el inspector, fase que corresponde al Recaudador (ontranger).

En el procedimiento de imposición, existen igualmente dos modalidades reguladas por la L.G.T. o AWR¹⁴⁴: la imposición mediante liquidación y la imposición mediante pago o ingreso por declaración.

La primera modalidad se utiliza en los impuestos DIRECTOS (Renta, Sociedades, Patrimonio y Sucesiones). En la misma, el sujeto pasivo se limita a presentar, debidamente cumplimentada, la declaración remitida por el Inspector. Es el Inspector el que determina la deuda tributaria y la notifica tanto al Recaudador como al interesado, con lo que se inicia la segunda fase de la gestión¹⁴⁵.

¹⁴³ *Fiscalidad Internacional*. Países Bajos. Editorial CISS. Páginas 30 y ss.

¹⁴⁴ *Fiscalidad Internacional*, op. cit., página 31.

¹⁴⁵ La recaudación del impuesto a cargo del ontranger.

Sin embargo, en la segunda modalidad, caben a su vez dos maneras de llevarla a cabo:

a) Imposición mediante pago por declaración. Viene a ser similar al procedimiento de la autoliquidación en nuestro país¹⁴⁶. Aquí, el Inspector no interviene, aunque puede hacerlo después, en la fase de control de esas declaraciones¹⁴⁷. Se emplea, por ejemplo, en la gestión del I.V.A.

b) Imposición mediante ingreso por declaración -que viene a ser similar al procedimiento de retención en España-. Aquí, el sujeto pasivo no es la persona obligada a efectuar la declaración y el correspondiente pago al recaudador, sino un tercero¹⁴⁸, que es el que retiene el respectivo impuesto al sujeto pasivo presentando su declaración e ingresando su importe¹⁴⁹.

¹⁴⁶El sujeto pasivo presenta la declaración, calcula el impuesto que a su juicio debe pagar, y efectúa el pago al Recaudador.

¹⁴⁷Como sucede en nuestra legislación, con la Administración tributaria y su función actualmente primordial de control de lo declarado y autoliquidado por el sujeto pasivo.

¹⁴⁸El pagador de los rendimientos.

¹⁴⁹Este procedimiento es utilizado en la exacción del Impuesto sobre los Salarios, y del Impuesto sobre los dividendos.

5.3.- SUIZA:

El procedimiento de liquidación tributaria está minuciosamente regulado en el Derecho Tributario suizo¹⁵⁰, y está basado en dos principios fundamentales:

- El principio "administrativo" ó de legalidad: el órgano competente para llevar a cabo la liquidación está obligado a aplicar de oficio todo el Derecho material tributario.

- El principio de "inquisición" o de comprobación: el liquidador está obligado a determinar lo más exactamente posible las cuestiones fácticas y jurídicas necesarias para calcular el impuesto. Así, se traduce este principio en la facultad para pedir aclaraciones y comprobaciones que el legislador estime necesarias antes de dictar el acuerdo de liquidación¹⁵¹

Existen en el Derecho Fiscal suizo, tres modalidades de liquidación de los respectivos impuestos:

a) La liquidación espontánea del impuesto, llevada a cabo por el propio sujeto pasivo, que sería equivalente a la autoliquidación del sistema fiscal español¹⁵². Se utiliza en el "Wust", en el Impuesto "anticipado" y en el Impuesto del "timbre". El sujeto pasivo está obligado a presentar una declaración ajustada al modelo oficial en la que calcula el impuesto a pagar y lo ingresa en el Tesoro. La Administración, con posterioridad, comprueba la veracidad y exactitud de los datos declarados y del cálculo de la deuda tributaria, examinando las contabilidades y justificantes del sujeto pasivo.

¹⁵⁰ *Fiscalidad Internacional. Suiza*. Editorial CISS. Pagina 31.

¹⁵¹ *Fiscalidad Internacional. Suiza*, op. cit., página 32.

¹⁵² Se alude por el legislador suizo a la expresión "espontánea", que es igual a la utilizada por el español al definir la declaración en el artículo 102 L.G.T.

b) La liquidación administrativa, en la que el órgano competente para liquidar practica la liquidación sin necesidad de ninguna actuación del sujeto pasivo: por ejemplo, en la liquidación del I.T.P., practicada directamente por la Administración en base a la inscripción registral.

c) La liquidación mixta que parte de la declaración presentada por el sujeto pasivo, en la que éste hace constar los datos necesarios para que la Administración liquide el impuesto¹⁵³.

¹⁵³ Similar a la figura de la declaración tributaria efectuada por el sujeto pasivo en nuestro país, a la que con posterioridad le sigue la liquidación provisional girada por la Administración, que era la gestión regulada en la L.G.T. de 1.983, por ser la que existía en esa época, al desconocerse casi la existencia de las autoliquidaciones.

5.4.- ALEMANIA:

En el Derecho alemán, en general el contribuyente no tiene la obligación de practicar la autoliquidación del impuesto junto a su declaración tributaria, salvo en los supuestos en los que la ley particular del correspondiente impuesto le imponga expresamente la obligación adicional de calcular su importe. En estos casos, tal declaración recibe el nombre de "*comunicación tributaria*"¹⁵⁴, y no es en sentido propio una declaración tributaria en el sentido que aquí conocemos¹⁵⁵.

El prestigioso tratadista alemán K. KOCH¹⁵⁶ indica que las autoliquidaciones -"*fálsamente autoimposiciones*"¹⁵⁷- son aquellas declaraciones con las que el interesado COMUNICA a la Administración los antecedentes¹⁵⁸ para una prestación a efectuar por él mismo, calculando el importe de dicha prestación.

Observamos como el cálculo del impuesto, que es realizado por el sujeto pasivo, no tiene el carácter de liquidación, que sólo puede ser practicada por la Administración. El contribuyente se limita a calcular el impuesto y a ingresarlo en el Tesoro.

La obligación de presentar periódicamente estas "comunicaciones" se establece para el llamado "Impuesto sobre Sueldos y Salarios" y para el "Impuesto sobre el Volumen de operaciones". Del mismo modo, existe tal obligación de presentar la "comunicación" tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque en este

¹⁵⁴STEUERANMELDUNG.

¹⁵⁵STEUERERKLÄRUNG.

¹⁵⁶K. KOCH. Becker-Riewald-koch, AO, 9ª edición

¹⁵⁷SELBSVERANLAGUNGEN.

¹⁵⁸UNTERLAGEN.

caso, no va acompañada de la obligación de calcular e ingresar el impuesto.

Tales "comunicaciones tributarias" se equiparan a las liquidaciones con reserva de comprobación, es decir, que su importe exacto puede ser determinado posteriormente, dentro de los plazos, por un acto de liquidación, normalmente como consecuencia de la finalización de un procedimiento de comprobación.

La regulación sustancial de todo el procedimiento autoliquidativo alemán viene establecida en la **Ordenanza Tributaria Alemana**¹⁵⁹, en sus artículos 149 a 153, ambos incluidos.

El artículo 150 de la citada Ordenanza, titulado "Forma y contenido de las declaraciones tributarias"¹⁶⁰, en su apartado 1º preceptúa que¹⁶¹ "*Las declaraciones tributarias se presentarán en formularios oficiales, siempre que no esté admitida una declaración verbal. El obligado tributario **deberá liquidar por sí mismo el impuesto en la declaración***¹⁶², siempre que así esté legalmente establecido."

Es conveniente anotar como el traductor de la obra original -CARLOS PALAO TABOADA- ha traducido el término autoliquidación por la palabra **SELBSTERRECHNUNG**. En rigor lingüístico, este vocablo significa "autocálculo", aludiendo sobretodo al aspecto aritmético de la liquidación, entendida como operación matemática tendente a la determinación y concreción de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

Del mismo modo, existe otra palabra alemana, **SELBSTVERANLAGUNG**, que significa más propiamente autoliquidación o autoimposición. Pero los dos

¹⁵⁹ABGABENORDNUNG AO 1.977.

¹⁶⁰FORM UND INHALT DER STEUERERKLÄRUNGEN.

¹⁶¹La citada obra básica del sistema tributario alemán ha sido traducida al castellano por el Ilustre Profesor PALAO TABOADA. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1.980.

¹⁶²DER STEUERPFlichtIGE HAT IN DER STEUERERKLÄRUNG DIE STEUER SELBST ZU BERECHNEN.

términos se utilizan indistintamente. Parece ser que la única diferencia entre ambos vocablos consiste en que en la Selbstveranlagung, la presentación de declaración conteniendo la correspondiente liquidación hace innecesaria la emisión por la Administración de un acto de liquidación propiamente dicho, mientras que en la Selbstrechnung, este acto debe ser debido.

Por otro lado, el artículo 167 de la citada Ordenanza, titulado "declaración-liquidación, utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar"¹⁶³ establece que *"cuando en virtud de un deber legal deba procederse a la declaración-liquidación de un impuesto, sólomente será necesaria una liquidación, de conformidad con el artículo 153 ("liquidación del impuesto"), cuando ésta lleve a un impuesto de diversa cuantía ..."*.

Finalmente, y haciendo incapie en los efectos de la autoliquidación en el Derecho alemán, el artículo 168 del mismo cuerpo legal indica que *"la declaración-liquidación se equipara a la liquidación con reserva de comprobación...."*

¹⁶³STEUERANMELDUNG, VERWENDUNG VON STEUERZEICHEN ODER STEUERSTEMPLERN

5.5.- FRANCIA:

Para finalizar con este apartado temático, nos situamos en el estudio de la figura en el Derecho francés.

La Ley Fundamental Básica de todo el sistema tributario francés es la denominada **CODIGO GENERAL DE LOS IMPUESTOS**¹⁶⁴, en el que se refunden las normas de todos los impuestos del sistema francés.

Allí comprobamos que las funciones de liquidación del impuesto *-assiette-* y las de inspección *-contrôle-* de las declaraciones, se realizan por los mismos órganos: así, a nivel local, se realizan por los "*centres des impôts*".

Unos determinados impuestos como el de la Renta, se liquidan por la Administración en base a la declaración que presenta el contribuyente.

Otros, como el de Sociedades o el IVA, se liquidan e ingresan directamente por el sujeto pasivo. La función de liquidar comprende aquí la determinación de la base imponible del impuesto, y el cálculo del mismo a pagar por el contribuyente.

Por otro lado, el control de las declaraciones es básico en este sistema toda vez que aproximadamente el 75 % de los impuestos del Estado y de las Entidades Locales están basados en la declaración presentada por el propio contribuyente. Y al igual y como sucede en nuestro Derecho tributario, la función actual de la Administración, sin desvirtuar el procedimiento de gestión ni sus fases, es de mero control de lo autoliquidado por el contribuyente, de cara sobretodo a conseguir una mayor agilidad recaudatoria.

¹⁶⁴GONZALEZ POVEDA, V. CODE GENERAL DES IMPÔTS. "Sistema tributario de Francia" Editorial CISS Valencia 1 991

Por último, reiterar que la gestión del Impuesto sobre Sociedades está basada en la declaración que está obligado a presentar el sujeto pasivo¹⁶⁵, mientras que, a diferencia del Impuesto sobre la Renta, el sujeto pasivo debe calcular el impuesto sobre Sociedades a pagar sobre el beneficio imponible declarado.

¹⁶⁵Vid. artículo 223 del Código General de Impuestos

6.- COROLARIO DE DICHA EVOLUCIÓN HISTÓRICA.

No quisieramos finaliza la exposición y análisis de este primer capítulo dedicado al conocimiento, evolución histórica y progresivo establecimiento de la figura de la autoliquidación tributaria, tanto en nuestro sistema tributario como en el de los países de nuestro entorno sin antes hacer un brevísimos corolario del mismo.

* Primeramente nos encontramos con que se ha producido indiscutiblemente un desarrollo muy generalizado - por no decir universal- de dicha figura en la práctica totalidad del sistema tributario español.

Se ha pasado, de un sistema procedimental contemplado en nuestra Ley básica tributaria (la LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1.963) en el que el único papel del contribuyente era el de iniciar en la mayoría de los casos el procedimiento de gestión de los tributos mediante la declaración tributaria, otorgando a la Administración la obligación y única alternativa de practicar la correspondiente liquidación tributaria provisional, a un sistema en el cual, el contribuyente no sólo inicia el procedimiento declarando el hecho imponible, sino que procede igualmente a determinar y calcular el importe de su deuda tributaria, cambiando por completo las funciones que con anterioridad tenía que desarrollar la Administración Tributaria.

* Sin embargo, y como sana crítica, existe un desequilibrio en orden a las diferentes exigencias que se imponen a las diferentes partes de la relación jurídico tributaria, exigiendo a la parte más "débil" (el administrado) unos conocimientos tributarios directos o indirectos, que no se corresponden con la permisibilidad concedida a la

Administración para llevar a cabo las respectivas y auténticas liquidaciones, sobretodo teniendo en cuenta la existencia reciente de las conocidas como "LIQUIDACIONES PARALELAS" y su, en muchos casos, escasa motivación a la hora de diferir con lo manifestado y calculado por el sujeto pasivo.

* Correlativamente, se ha producido a lo largo de dicho desarrollo evolutivo, un incremento de las labores de colaboración en la gestión tributaria, por parte de los contribuyentes.

Queda ya muy lejos de la virtualidad práctica actual, la alusión marginal indicada en el artículo 10 k) de nuestra L.G.T., regulando una obligación a los contribuyentes, de carácter residual, de practicar meras operaciones de liquidación tributaria.

Tal colaboración exigida por parte de la Administración -no tanto por la legislación- ha provocado que los contribuyentes dedicasen tiempo y dinero a la misma, bien para conocer con dignidad el sistema tributario y poder llevar a cabo y confeccionar las respectivas declaraciones-liquidaciones en sus modelos correspondientes, bien para contratar los servicios de profesionales expertos en el asesoramiento fiscal para que desempeñaran, entre otras, esa labor.

* Fruto de esa labor de colaboración por parte del contribuyente, la Administración ha cambiado radicalmente sus funciones dentro del procedimiento de gestión de los tributos, manteniéndose éste en sus históricas fases o etapas. Así, hoy en día, la Administración desarrolla funciones de control de las declaraciones y de las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, sujetos pasivos de los diferentes impuestos.

La finalidad máxima de tal cambio no es otra que la recaudatoria, al conseguirse de este modo una mayor agilidad

a la hora de recaudar y obtener los fondos suficientes para hacer frente al inmenso gasto público existente.

* Por último, a pesar de ese desarrollo evolutivo y fáctico producido en la materia que aquí hemos estado analizando, no se ha producido del mismo modo un desarrollo legislativo sobre dicho menester.

Seguimos con una Ley General Tributaria, que es del año 1.963, en la cual, no se reflejan los grandes cambios tributarios producidos en nuestro país desde entonces. Es digno de alabar el esfuerzo realizado por los legisladores actuales a la hora de regular la reforma más importante de la tantas veces citada L.G.T.¹⁶⁶, pero sin embargo, han perdido, en nuestra opinión, una gran oportunidad histórica para llevar a cabo una regulación más desarrollada sobre la figura de la autoliquidación.

¹⁶⁶LEY 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

1.- ESTABLECIMIENTO DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACION A PARTIR DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

1.1.- SU INTRODUCCIÓN Y REGULACIÓN

Con la promulgación de la Ley General Tributaria en el año 1.963, aún no se había producido un desarrollo importante de la figura, hasta entonces incipiente, de la autoliquidación¹⁶⁷.

Así, la liquidación tributaria que aparece en la Ley General Tributaria, está tradicionalmente asociada a un cierto tipo de actuación administrativa¹⁶⁸. La liquidación aparece aquí como un procedimiento, por medio del cual, la

¹⁶⁷Ello se debía al hecho de que en ese momento, todavía no existía lo que podríamos llamar un "procedimiento de gestión EN MASA". No existían un elevado número de declaraciones tributarias que impidieran su correcta gestión.

¹⁶⁸RODRIGUEZ BEREJO, A. "La autoliquidación tributaria". Boletín A E D A F, número 108.1.983. Páginas 451 y siguientes.

Administración llega a fijar o establecer los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

Como la principal característica de dicho procedimiento es que el contribuyente se encuentra obligado a presentar a la Administración, una declaración de los datos necesarios para fijar el importe de la deuda, así como los documentos necesarios para ello¹⁶⁹. Posteriormente, con esa declaración, junto con los documentos acompañados, la Administración, a la vista de los mismos -y de lo que conste en sus archivos y registros-, procede a girar la liquidación provisional, notificando al contribuyente el acto administrativo formalizado en esa liquidación¹⁷⁰.

En este planteamiento de la Ley, que podríamos tildar de clásico aparece una liquidación siempre confiada a la Administración, sin perjuicio de que puedan exigirse formas de colaboración impuestas al contribuyente¹⁷¹.

Sin embargo, este procedimiento tradicional de liquidación tributaria, va a experimentar un notable cambio, a partir de la promulgación de la reiterada Ley General Tributaria, y muy especialmente, tras la Ley de Medidas Urgentes de Reforma del Procedimiento Tributario de 1.980, al darse acogida progresivamente a un sistema liquidatorio donde el centro de gravedad no es ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto comportamiento del contribuyente. En efecto, las Leyes propias de cada tributo acogen, siquiera tímidamente aunque cada vez más generalizadamente, la figura jurídica de la llamada autoliquidación tributaria.

¹⁶⁹ Así lo establece el artículo 35 L.G.T. en su apartado 1º. La declaración está considerada como una obligación a cargo del sujeto pasivo, que tiene carácter secundario del pago de la deuda tributaria.

¹⁷⁰ Vid. artículo 124 L.G.T.

¹⁷¹ Vid. artículo 111 del mismo cuerpo legal

En concreto, la Ley General Tributaria del año 1.963 abrió las puertas a este tipo de declaración con autoliquidación, regulándola en una serie de artículos, si bien referenciándola de formas muy diversas. A continuación los analizamos, si bien, incorporando la modificación operada como consecuencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio:

1.1.1.- ARTICULO 10,K) L.G.T.:

Es el más importante y fundamental, al fijar el ámbito de reserva de ley en la materia tributaria. Su apartado k) establece que se regulará en todo caso por ley "la obligación, a cargo de los particulares, de practicar OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA".

Este artículo manifiesta una reserva MATERIAL de ley¹⁷² consistente en una limitación que la Constitución Española impone al poder que el legislador tiene para atribuir a la Administración la facultad de regular por sí materias determinadas; así, están reservadas a la Ley:

- el establecimiento de los tributos: art. 133.1 C.E.
- las prestaciones patrimoniales de carácter público: art. 31.3 C.E.
- el establecimiento de beneficios fiscales: art. 103.3 C.E.

Sin embargo, el legislador del año 63, evitó fijar con contundencia el desarrollo de la nueva figura de la "autoliquidación", enfrentándose con dicho problema de una forma muy "tímida"¹⁷³ ya que en dicho año no estaba

¹⁷²FALCON Y TELLAR "Comentarios a la L.G.T. y líneas para su Reforma", del Instituto de Estudios Fiscales. Página 208

¹⁷³MARTIN DELGADO, J.M. "Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias" Hacienda Pública Española número 84/83. Pág. 13.

extendido de forma generalizada dicho sistema de gestión. Por ello, la Ley no estableció explícitamente que la "liquidación" de los tributos fuese practicada únicamente por el contribuyente¹⁷⁴.

En efecto, el artículo 10 k) de la L.G.T. habla únicamente de "*operaciones de liquidación*", haciendo tácitamente incapie en que no se trata de auténticas liquidaciones, sino simplemente son unas operaciones aritméticas que realiza el contribuyente con el fin de determinar el importe de la deuda tributaria y así, poder colaborar en la gestión tributaria.

Poniendo en conexión este artículo con el 35 del mismo cuerpo legal, podríamos afirmar que existe cierta discrepancia entre ambos. El artículo 10 k) está imponiendo una serie de obligaciones al contribuyente, que superan las meramente declarativas de los hechos imponibles realizados¹⁷⁵, ya que le exige, además, unas operaciones aritméticas, mientras que el artículo 35 únicamente alude a la obligación formal de tener que presentar las "*declaraciones*" exigidas para cada tributo.

No obstante, esta posible incongruencia se puede salvar constatando que cuando el legislador hizo referencia a la obligación del sujeto pasivo de -además del pago de la deuda tributaria- formular las declaraciones exigidas para cada tributo, estaba en su mente el establecer la obligatoriedad de formular las declaraciones, a las que se acompañan las "*operaciones de liquidación*" previstas en el artículo 10 k)¹⁷⁶

¹⁷⁴Entendemos el término "liquidación" aquí utilizado como sinónimo de declaración con autoliquidación.

¹⁷⁵Hacemos referencia en este apartado a las obligaciones de carácter formal, dejando aparte la obligación fundamental del sujeto pasivo, el pago de su deuda tributaria, tal y como queda acreditado en el apartado primero del artículo 35 de la L.G.T. "*La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria.*"

¹⁷⁶Era entendible este "descuido" del legislador al no poder prever el enorme desarrollo que iban a tener las actuales autoliquidaciones

1.1.2.- ARTÍCULO 58,1 L.G.T.:

La redacción de la Ley General Tributaria anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio¹⁷⁷, hacía referencia a la autoliquidación, si bien de una manera indirecta, en su artículo 58,1 al establecer lo siguiente:

"La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo."

Era, por tanto, y según tal redacción, el sujeto pasivo, el encargado de "liquidar" su deuda tributaria¹⁷⁸. Obsevamos como dicho legislador estaba aludiendo a la reiterada figura de la autoliquidación al referirse al cálculo de la deuda tributaria llevado a cabo por el propio sujeto pasivo.

Sin embargo, el nuevo artículo 58 suprime toda consideración a tal expresión generadora de dudas no haciendo ninguna referencia a quien realiza el cálculo o la "liquidación" de la deuda tributaria¹⁷⁹, afirmando simplemente que la deuda tributaria se constituiría por la cuota definida en el artículo 55.

¹⁷⁷ Ley de modificación parcial de la LGT

¹⁷⁸ Reiteramos el sentido que, a nuestro entender, otorga el legislador de 1963, a la palabra "liquidar": el determinar y calcular el importe de la deuda tributaria del sujeto pasivo

¹⁷⁹ Artículo 58.1 LGT

La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta

1.1.3.- ARTICULO 61 L.G.T.:

Por otro lado, el apartado tercero del citado precepto¹⁸⁰ en su versión dada por la Ley 25/95 alude, sin embargo, a la expresión, ya correcta, de "declaraciones-liquidaciones", y "autoliquidaciones" cuando se refiere a los ingresos correspondientes a las mismas, realizadas fuera de plazo¹⁸¹.

1.1.4.- ARTICULO 66.1,c) L.G.T.:

Nuevamente el legislador utiliza la, en nuestra opinión, desafortunada expresión "liquidación", cuando se quiere referir a lo que es una simple autoliquidación, en el artículo 66.1.c)¹⁸².

1.1.5.- ARTICULO 79,B) L.G.T.:

La expresión "autoliquidación" es de nuevo utilizada, en el artículo 79.b) del mismo cuerpo legal:

"No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación."

¹⁸⁰Que corresponde al apartado segundo de dicho artículo sin producirse la reiterada modificación de la LGT.

¹⁸¹Artículo 61.3. "Los ingresos correspondientes a *declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones* presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo...".

¹⁸²Artículo 66.1.c): "Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda."

1.1.6.- ARTÍCULO 102 L.G.T.:

En dicho precepto, si bien directamente no se refiere a la autoliquidación, si se le relaciona indirectamente al afirmar que la presentación de la declaración no conlleva aceptar el gravamen, con lo que se entiende que el legislador quiso referirse a la misma puesto que, sin determinación de la cuantía de la deuda no se produce ningún gravamen al desconocerse la existencia y cuantía del mismo¹⁸³.

1.1.7.- ARTÍCULO 109 L.G.T.:

Continuando con la regulación de la autoiiiquidación en la L.G.T., el artículo 109, al regular la comprobación e investigación de los hechos imponible, indica en su párrafo tercero que *"iguálmente (la investigación y comprobación) alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo"*. De nuevo se utiliza la expresión de "liquidación" al referirse al deber previsto por la ley reguladora de ciertos impuestos a cargo de los contribuyentes de calcular si existe y a qué cuantía asciende su deuda tributaria, pero que no puede configurarse como liquidación tributaria en la medida en que no constituye un acto administrativo.

1.1.8.- ARTÍCULO 126.3,A) L.G.T.:

Finalmente, el citado artículo¹⁸⁴ hace referencia igualmente a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas sin realizar el ingreso de la deuda tributaria, iniciándose con ello el periodo ejecutivo al

¹⁸³No es posible hablar de gravamen de una simple declaración tributaria que no conlleve una autoliquidación de la deuda

¹⁸⁴Redactado de conformidad a la Ley 25 1995 de 20 de julio

finalizar el plazo reglamentariamente determinado para tal ingreso.

1.2.- IMPORTANCIA Y APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL AÑO 1.963.

Tal y como hemos indicado en el punto precedente, en el año 63, no se previó por parte del legislador, el gran desarrollo que iba a tener en un futuro próximo, la, en esos momentos, incipiente figura de la autoliquidación o declaración-liquidación.

Se le otorgó, por tanto, una importancia muy relativa y escasa, así como una aplicación práctica limitada. El procedimiento de gestión típicamente utilizado en la época consistía en una iniciación del mismo a cargo, sobre todo, por el contribuyente, mediante la declaración de sus hechos imponibles, es decir, de los hechos que por manifestar una capacidad económica en el que los realizaba, eran susceptibles de tributación y por tanto, de ser catalogados como imponibles.

Tras esa declaración efectuada por el sujeto pasivo, era la propia Administración (el sujeto activo de esa relación jurídico-tributaria) la que procedía a girarle una liquidación provisional en base a los datos presentados por el contribuyente o por los que constaban en sus archivos; y tras la posible fase de comprobación procedería a girarse la oportuna liquidación definitiva que pondría fin a todo el procedimiento.

Pese a ello, hoy día ya no es suficiente con una Administración Tributaria de control que cumple con constatar la existencia y la intensidad de los hechos imponibles mediante unos sencillos procedimientos a los que era casi ajeno el contribuyente (pues apenas tenía una mínima participación)¹⁸⁵. Antes, la realización de los hechos

¹⁸⁵MARTIN DELGADO, J.M. "Los nuevos procedimientos tributarios". Op.cit.

imponibles estaba pensada en función de su facilidad recaudatoria. Por eso, la participación del contribuyente era nula o mínima, ya que la Administración, aún con escasos medios, se bastaba para descubrir los hechos imponibles y cobrar los tributos. En la actualidad, se requieren complejos mecanismos para aplicar unos tributos esencialmente igual de complejos, y las técnicas de

exacción exigen de la colaboración o participación de los contribuyentes¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Hoy día se sigue teniendo esa finalidad recaudatoria, y es por ello por lo que se establece esta fórmula de colaboración. La Administración no puede hacer frente a la comprobación y sobretodo liquidación "inicial" de la gran cantidad de declaraciones que se reciben. Necesita que la cuantificación de la deuda tributaria, y su ingreso vengan ya efectuados por los contribuyentes, aunque sea con un carácter meramente provisional.

2.- PRESENCIA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL:

2.1.- IMPUESTOS :

2.1.1.- DIRECTOS:

2.1.1.1.- I.R.P.F.¹⁸⁷

La regulación vigente en la actualidad sobre la imposición de la renta de las personas físicas, aparece en la LEY 18/1.991, de 6 de junio, del I.R.P.F., así como en el REAL DECRETO 1841/1.991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del mismo impuesto.

En principio, la citada Ley 18/91 no introduce modificaciones sobre esta materia, a tenor de lo establecido en su Exposición de Motivos¹⁸⁸. No obstante, existen en la misma importantes modificaciones terminológicas que conviene resaltar.

¹⁸⁷De acuerdo con lo indicado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este impuesto es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas.

¹⁸⁸En el punto IV de la misma, se dice que: "La Ley contempla, por último, los aspectos relativos a la gestión del impuesto, que mantiene sustancialmente sus características anteriores en materia de autoliquidación, retención y obligaciones formales."

2.1.1.1.1.-Artículo 97 de la Ley
18/91:

La autoliquidación viene regulada en el artículo 97 de la reiterada Ley, con el siguiente tenor literal:

"Artículo 97. Autoliquidación.

Uno. 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..."

Este artículo es susceptible de las siguientes consideraciones a tener en cuenta:

En primer lugar, está encuadrado en el Título X de la Ley, dedicado a la Gestión del Impuesto, pero fuera del artículo 99, conceptuado como Liquidación Provisional. Se está, por tanto, regulando la autoliquidación en un artículo diferente del relativo a la liquidación provisional eliminando, así, antiguas confusiones históricas ya comentadas con anterioridad.

En segundo lugar, se impone, ya de una manera definitiva, la obligatoriedad de practicar las autoliquidaciones, apartándose así el legislador de anteriores normativas en las cuales, a veces se establecía la obligatoriedad y otras, la voluntariedad, quedando entonces clarividente la postura vigente sobre tal menester.

En tercer lugar, toma partida la ley por fijar el concepto de "autoliquidación" con lo que elimina la confusa expresión

de "liquidación a cuenta"¹⁸⁹. Parece así desprenderse que el legislador ha pretendido evitar posibles confusiones y ha establecido el verdadero significado material de lo que es y debemos entender por autoliquidación, esto es, una mera determinación de la deuda tributaria realizada por el sujeto pasivo.

2.1.1.1.2.-Artículo 39 del R.D.
1841/91:

Por otro lado, además del citado artículo 97, la autoliquidación está expresamente regulada en el artículo 39 del Real Decreto 1841/91, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto. En él, prácticamente se copia el apartado 1º, que es el relativo a la obligatoriedad de las autoliquidaciones, y únicamente se especifica con mayor concreción la posibilidad del fraccionamiento del importe de la misma¹⁹⁰.

¹⁸⁹Con lo que carecemos de base legal para identificar la autoliquidación con la liquidación provisional, en función de lo preceptuado por el artículo 120.2 de nuestra Ley General Tributaria.

¹⁹⁰Artículo 39. Autoliquidación e ingreso.

Uno. 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.

Dos. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés ni recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60% de su importe, en el momento de presentar la declaración y la segunda, del 40% restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

2.1.1.2.- IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Por último, destacar a modo anecdótico, el diferente tratamiento literario que aparece en la Ley 19/1.991, de 6 de junio, que regula el Impuesto sobre el Patrimonio; en él, está regulada la autoiiiquidación, en su artículo 36, indicando en su apartado 1º:

"Uno. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Ministro de Economía y Hacienda."

Observamos como dicho precepto no menciona que el sujeto pasivo determine su deuda tributaria, sino que lo que debe hacer es practicar la autoliquidación correspondiente, que es la expresión correcta de la determinación de la deuda tributaria.

2.1.1.3.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES¹⁹¹

Dicho Impuesto ha estado regulado hasta fechas recientes fundamentalmente por:

- La Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. del 30 de diciembre).
- El Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de dicho Impuesto (B.O.E. del 21, 22, 23, 24, 25, 26 y 27 de octubre y 4 de noviembre).

En la disposición final primera de la Ley 61/1.978, se estableció¹⁹² que la misma entraría en vigor el 1 de enero de 1.979, y se aplicaría a los ejercicios que se iniciarían a partir de esa fecha.

Para la mayoría de las Sociedades significaba que las normas contenidas en dicha ley se aplicarían al ejercicio económico de 1.979, y se tendrían en cuenta a la hora de confeccionar la declaración-liquidación por este impuesto, en 1.980. Y para aquellas entidades que hubieran tenido un ejercicio no coincidente con el año natural, se seguirían aplicando las normas del derogado Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

Tal Impuesto, como la mayoría de los tributos integrantes del sistema fiscal español, se gestiona mediante autoliquidación, de modo que si la declaración del mismo resulta a ingresar, el sujeto pasivo procederá, al tiempo de

¹⁹¹Es aquel tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás entidades con personalidad jurídica

¹⁹²BANCO DE BILBAO. Gabinete de Estudios: "Impuesto sobre Sociedades" 1.979. Páginas 7 y 45.

presentar la declaración, a ingresar la cuantía que corresponda.

2.1.1.3.1.-Regulación en la Ley 61/78:

En concreto, la figura de la autoliquidación estaba regulada en su artículo 31, que llevaba por título "*Liquidación a cuenta*", preceptuando lo siguiente:

*"1.- Los sujetos pasivos **vendrán obligados**, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una **liquidación a cuenta**, de acuerdo con las disposiciones de esta ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación."*

Continuaba utilizándose la confusa expresión de liquidación a cuenta para hacer referencia a la autoliquidación. Además, se establecía la obligatoriedad de la misma a diferencia de las históricas regulaciones del I.R.P.F., en donde se habló en algunas etapas de la voluntariedad de practicar tal autoliquidación.

2.1.1.3.2.-Regulación en el Real Decreto 2631/1.982 (Reglamento):

El Capítulo VI estaba dedicado a la Gestión del Impuesto, y su Sección Cuarta, a las liquidaciones y comprobación (artículos 292 al 297):

El artículo 292 afirmaba que *"1.- Los sujetos pasivos **vendrán obligados**, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una **liquidación a cuenta**, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación."*

2.- El ingreso de las autoliquidaciones..."

El legislador identificaba la expresión "liquidación a cuenta", con la palabra "autoliquidación"¹⁹³.

Pese a ello, el artículo 293 titulado "*Liquidación Provisional*" diferenciaba claramente la figura de la liquidación provisional de la liquidación a cuenta -que era el título del artículo precedente-. Reiteramos que estos problemas gramaticales encontrados en la legislación serían fácilmente solucionables si de una vez por todas se utilizara siempre la misma expresión: *autoliquidación (o declaración-liquidación)*.

En el artículo 294 volvía a incurrirse en una, a nuestro entender, desafortunada titulación.

"Artículo 294. Liquidaciones complementarias:

1. Las liquidaciones complementarias realizadas espontáneamente por el sujeto pasivo serán aceptadas por la Administración tributaria en cualquier momento que se presenten, cuando se acompañen de una nueva declaración correspondiente al ejercicio a que se refiere la liquidación, que deberá incorporar las variaciones introducidas por el sujeto pasivo."

Se hacía referencia a las liquidaciones complementarias que, según la L.G.T., son una clase de liquidaciones provisionales¹⁹⁴. Por ello, o asume la comprometida postura de catalogar a las autoliquidaciones como de liquidaciones provisionales, o debería de haber indicado otras expresiones más diáfanas como p.e. autoliquidaciones complementarias.

Por último, igualmente se regulaba la citada figura en el artículo 295:

¹⁹³ Ya hemos comentado con anterioridad la problemática de tal confusión terminológica, teniendo en cuenta que la Ley General Tributaria, en su artículo 120.2 identifica liquidación a cuenta con liquidación provisional (como una de sus clases).

¹⁹⁴ Como son las liquidaciones a cuenta.

"Artículo 295. Liquidaciones definitivas:

Tendrán la consideración de liquidaciones definitivas:

a) Las practicadas con tal caracter por la Administración tributaria previa comprobación, haya mediado o no liquidación a cuenta o provisional.

b) Las liquidaciones a cuenta, provisionales y las demás complementarias formuladas por el sujeto pasivo cuando haya prescrito el derecho de la Administración a comprobarlas."

Del apartado a) se desprendía claramente que el legislador diferenciaba la liquidación a cuenta de la provisional, al utilizar la partícula disyuntiva "o".

Sin embargo, indicaba que todas esas liquidaciones a las que se refería en el apartado b)¹⁹⁵, eran realizadas por el sujeto pasivo. Y dichas liquidaciones se convierten en definitivas con el transcurso del tiempo, cuando haya prescrito el derecho de la Administración a comprobarlas.

Es digno de destacar como el legislador diferenciaba en primer lugar a las liquidaciones a cuenta de las provisionales, cuando no son más que una clase de las mismas, a tenor de nuestra L.G.T. Al ser, por tanto, contrario a lo establecido en dicha ley, y al estar ello regulado en un Real Decreto, de rango legislativo claramente inferior al de la Ley en su sentido formal, si se entiende tal contrariedad en el sentido de ir contra lo preceptuado en la Ley, se estaría tácitamente anulando tal artículo reglamentario, al menos en lo referente a dicha contrariedad.

Además de ello, en el mismo precepto, identificaba ambas liquidaciones en el siguiente párrafo, diciendo que ambas son *formuladas por el sujeto pasivo* ¿Significa ello

¹⁹⁵A cuenta, provisionales y complementarias.

que las liquidaciones provisionales -tal y como textualmente reza dicho párrafo- son practicadas por el sujeto pasivo ?

Todo ello no hace más que reafirmar la idea inicialmente expuesta de la gran confusión terminológica existente en nuestra legislación, y de la contrariedad literal existente entre diferentes legislaciones (entre la L.G.T. y diferentes normativas materiales, y entre estas y la legislación administrativa que establece claramente que los actos administrativos son los que realizan únicamente la Administración).

No podemos catalogar a los actos del sujeto pasivo como de auténticos actos administrativos¹⁹⁶. Al no comprobarse por la Administración dichas autoliquidaciones (y no auténticas liquidaciones) y entenderse así aceptada y válida la determinación de la deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo, la Ley otorga la ficción de convertirlos en liquidaciones definitivas, en el sentido de que ya no se puede comprobar por la Administración. Es, en ese momento, cuando aparece el acto administrativo de la liquidación definitiva, siendo la autoliquidación una "ayuda o colaboración" para su establecimiento, pero no pudiendo catalogar a la misma, en nuestra opinión, como de liquidación definitiva, tal y como textualmente rezaba dicho artículo.

2.1.1.3.3.-Regulación en la Ley 43/95, de 27 de diciembre:

Básicamente la autoliquidación viene regulada en dos artículos que merecen algún comentario:

- El artículo 96 de la Ley lleva por título:

¹⁹⁶ Como parece inducirse de la lectura rápida y no analizada en profundidad de dicho artículo reglamentario. Debemos de interpretar todos los textos legales comentados en un sentido globalizado y conexionando unos con otros para no llegar a conclusiones desafortunadas como las literales de cada artículo en concreto.

"Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades." En su primer apartado, afirma que "La sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo de sociedades, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos..."

Es la propia Ley la que utiliza la palabra "liquidar" para hacer referencia a la autoliquidación que practica el sujeto pasivo, que en este caso, es un grupo de sociedades. Vemos como inicialmente utiliza con corrección la expresión de declaración y autoliquidación y, sin embargo, en el cuerpo de dicho artículo continúa utilizando desafortunadas expresiones. En cualquier caso, se está refiriendo a la autoliquidación que debe practicar el sujeto pasivo una vez efectuada la declaración del grupo de sociedades.

- El otro precepto que normativiza la figura de la autoliquidación es el 143:

"Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.

1. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Economía y Hacienda."

Está ubicado dentro del Capítulo III¹⁹⁷ donde diferencia con rotundidad la declaración y la autoliquidación de la liquidación provisional, como no podía ser de otro modo al tratarse de actos emanados por sujetos diferentes. El citado Capítulo es parte del Título IX, dedicado a la Gestión del Impuesto, que es el lugar apropiado para tratar estas figuras, toda vez que están referidas al procedimiento de gestión de cada tributo.

¹⁹⁷ Declaración, autoliquidación y liquidación provisional.

Es digno de destacar como en la misma Ley un precepto habla de la liquidación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, y otro, de determinación de la misma, expresión ésta mucho más afortunada y diáfana que aquella, que induce, sin duda, a polémicas discusiones sobre la naturaleza jurídica de la figura de las autoliquidaciones.

2.1.1.4.- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones era, hasta su reforma, una de las pocas figuras donde no había penetrado el procedimiento de la autoliquidación. Fue entonces la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, la que abrió la puerta a tal procedimiento que ha sido regulado primero por el Real Decreto 422/1.988, de 29 de abril, sobre Normas Provisionales para la Gestión y Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y después por el Real Decreto 1629/1.991, de 8 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto, que derogó al anterior R.D. 422/88.

Dentro de la Exposición de Motivos de la citada Ley 29 se establecía que *"...como novedad, y con independencia de limitar las competencias en materia de liquidación a las oficinas de la Hacienda estatal o de las Comunidades Autónomas, se prevé la posibilidad de implantar, con carácter general o particular, el régimen de autoliquidación..."*.

Además, ya en la Ley, en su Capítulo XI¹⁹⁸, en la Sección primera que lleva por título *"Liquidación"*, en el artículo 34.2, se dice:

"2.-El Gobierno podrá regular los procedimientos de liquidación y pago del impuesto, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación que podrá establecerse con carácter general o para supuestos especiales."

En primer lugar diferencia la Ley entre la liquidación y la autoliquidación, eliminando la postura doctrinal que defiende que ambas figuras son la misma expresión.

¹⁹⁸Dedicado a la Gestión del citado impuesto sobre Sucesiones.

En segundo lugar se decanta por la, a nuestro entender, correcta expresión de la "autoliquidación", en vez de la confusa "liquidación a cuenta".

Y en tercer lugar, y como auténtica novedad, la autoliquidación no tiene aquí un carácter de obligatoriedad, sino que es meramente voluntaria y optativa¹⁹⁹. Son los propios sujetos pasivos de dicho impuesto los que pueden OPTAR por tal régimen, atendiendo al artículo 86, apartado 1º. Así, existe la posibilidad de la autoliquidación siempre que se den o se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que todos los causahabientes estén incluidos en el mismo documento o declaración tributaria y opten por el régimen de autoliquidación.

b) Que la autoliquidación se refiera a la totalidad de los bienes y derechos que integran el incremento de patrimonio de cada sujeto pasivo²⁰⁰.

Ya no se puede decir que la autoliquidación es un acto debido, por lo que parece que quedaría desvirtuada y sin sentido jurídico la definición que de dicha figura da el Profesor CLAVIJO²⁰¹, al menos en lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo virtualmente aplicable al resto de la normativa impositiva.

No obstante, consideramos que tiene una ventaja clara para el contribuyente, y es la mayor celeridad en la liquidación

¹⁹⁹Dicho artículo menciona la expresión "en su caso", que establece la posibilidad de su inexistencia, o lo que es lo mismo, su carácter voluntario. Tal carácter lo reitera a continuación cuando indica que dicho régimen (el de la autoliquidación) PODRÁ establecerse, evitando así la posibilidad de imponer con carácter obligatorio.

²⁰⁰ROZAS VALDES, J.A.: "El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones." Impuestos. 1.988

²⁰¹CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La autoliquidación tributaria". Estudios de Dº y Hº, volumen II. Homenaje a Cesar Albiñana. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1.987.: "Acto de un particular legitimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, REALIZADO EN CUMPLIMIENTO DE UN DEBER, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material, y de cumplirla en ese importe liquidado."

si se pretende una liquidación parcial a cuenta, a efectos de cobrar por ejemplo, un seguro sobre la vida, o para tener la posibilidad de retirar unos determinados bienes²⁰².

Finalmente y con carácter meramente anecdótico, comentamos como la Orden de 27 de junio de 1.988 (B.O.E. del 29), aprobó los modelos 650 y 651 para el regimen de autoliquidación.

²⁰²Vid. artículo 89 del Reglamento.

2.1.2.- INDIRECTOS:

**2.1.2.1.-IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES
PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS
DOCUMENTADOS**

2.1.2.1.1.-Real Decreto 3494/1981:

El I.T.P. y A.J.D. es el segundo impuesto en orden de importancia de naturaleza indirecta de nuestro sistema tributario, después del I.V.A. Dicho impuesto²⁰³ estuvo regulado hasta épocas recientes por el Real Decreto Legislativo 3050/1.980, de 30 de diciembre por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (B.O.E. de 3 de febrero y 17 de marzo de 1.981), y por el Real Decreto 3494/1.981 que aprobó su Reglamento (B.O.E. del 11 de febrero y 28 de junio de 1.982).

Al igual que el resto de los impuestos de nuestro sistema tributario, éste es objeto de exacción mediante el régimen de autoliquidación. Sin embargo, es ciertamente discutible como el citado Texto Refundido no mencionara tal régimen²⁰⁴, siendo el Reglamento el que de forma expresa lo

²⁰³Que grava : 1º Las transmisiones patrimoniales onerosas
2º Las operaciones societarias
3º Los actos jurídicos documentados

²⁰⁴Ya que sólo se menciona en el artículo 54.1 que los sujetos pasivos están obligados a presentar, cuando no existan documentos comprensivos de los hechos imponible, una simple DECLARACIÓN.

reguló dentro del Título Quinto dedicado a los "Procedimientos especiales" (artículos 85 a 91, ambos inclusive).

Se observa, pues, como dicha figura estuvo regulada en el Reglamento, dentro de los procedimientos especiales; ¿No se trata entonces, de un procedimiento general en nuestro sistema tributario? ¿Porqué se exige en la generalidad de los supuestos algo que se supone que es "especial"?

En nuestra opinión en primer lugar, la regulación de la autoliquidación debiera haberse ubicado no sólo en el Reglamento sino también en la Ley²⁰⁵; y en segundo lugar, debiera de haberse encuadrado en el Título IV del Reglamento, denominado "Disposiciones Comunes", en el apartado relativo a las obligaciones formales (artículos 67 a 73, ambos inclusive).

Por otro lado, el artículo 85 del citado Reglamento afirmaba que : "*el ITP y AJD será objeto de autoliquidación con caracter general por el sujeto pasivo, con excepción de aquellos hechos imponible que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*"

Así (artículo 87), "*el sujeto pasivo, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya tenido lugar el hecho imponible, practicará la correspondiente autoliquidación que habrá de ingresar en las Cajas de las Delegaciones o Administración de Hacienda, o bien en la oficina liquidadora del Distrito Hipotecario que corresponda.*"

Aludían tales artículos a la obligatoriedad de la autoliquidación, así como a su generalidad con lo que entraban en formal contradicción con su incorporación dentro de los procedimientos especiales.

²⁰⁵Sobre todo teniendo en cuenta que un Reglamento debe de completar lo analizado por la Ley, y no regular algo que se supone nuevo por no haberse incorporado previamente en el texto que se pretende completar.

Por último, se indicaba que la autoliquidación se deberá practicar en el impreso especialmente habilitado por el Ministerio de Hacienda, por lo que se promulgó una Orden de 26 de abril de 1.989, aprobando el modelo de declaración-liquidación que debía utilizarse en las autoliquidaciones que se practicaran por este impuesto.

2.1.2.1.2.-Real Decreto 828/1995:

En la actualidad, y una vez regulado el Impuesto por El Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el T.R.L.I.T.P.A.J.D., en donde nuevamente no se hace referencia a la autoliquidación, ésta viene regulada en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento de dicho Impuesto.

En este caso, su regulación aparece ya correctamente ubicada dentro del nuevo Título V, dedicado a la Gestión del Impuesto, en sus artículos 99 y 101, que son de redacción similar a la normativa anteriormente analizada.

Aclara el art. 99 la confusa redacción del anterior art.85 admitiendo abiertamente que la autoliquidación de las operaciones particionales de las sucesiones hereditarias se deberá presentar a la Administración para que sea ésta y sólo ésta la que proceda a su liquidación²⁰⁶.

²⁰⁶Artículo 99: "Autoliquidación.

El impuesto será objeto de autoliquidación con carácter general por el sujeto pasivo con excepción de aquellos hechos imposables que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que proceda a su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

Por otro lado, es interesante como el legislador titula ambos artículos de "Autoliquidación" y "Declaraciones-liquidaciones", admitiendo ambas expresiones indistintamente.

2.1.2.2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El I.V.A. es en la actualidad el principal impuesto de naturaleza indirecta de nuestro sistema tributario, sobretodo desde un punto de vista recaudatorio. Por ello, se hizo necesario, ya desde su creación²⁰⁷, buscarle fórmulas de gestión que fueran rápidas y eficaces, con lo que en su primera regulación del año 85, se previó el régimen de la autoliquidación.

El citado impuesto²⁰⁸ se rige en la actualidad por las siguientes disposiciones:

- Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. del 29 de diciembre).

- Real Decreto 1624/1.992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.V.A.

- Orden de 30 de diciembre de 1.992 por la que se aprueban nuevos modelos de Declaración Censal de Comienzo, Modificación o Cese de la actividad.

- Orden de 30 de diciembre de 1.992 por el que se aprueban los nuevos modelos 300.320.370.308 y 309 de declaraciones-liquidaciones del I.V.A.

²⁰⁷ Comenzó a aplicarse a partir del 1 de enero de 1.986 con la Ley 30/1.985, de 2 de agosto, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁰⁸ Que recae sobre el consumo y grava:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

c) Las importaciones de bienes.

2.1.2.2.1.-Ley 37/92:

El Título undécimo de la Ley 37/92 está destinado a la gestión del impuesto, desglosándose en los artículos 167, destinado a la liquidación del impuesto; y el 168, denominado liquidación provisional del oficio, que es donde se encuentra la regulación sobre la figura que aquí estamos estudiando.

El artículo 167 establece que los sujetos pasivos **"DEBERÁN DETERMINAR e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda."**

En primer lugar, la determinación de dicha deuda se debe realizar por el sujeto pasivo.

En segundo lugar, tal determinación debe ser obligatoria, no voluntaria.

Y en tercer lugar, extraña que tal precepto esté encuadrado dentro del apartado sobre la liquidación del impuesto. Creemos que tal definición pretende regular la liquidación entendida como mera determinación o cuantificación de la deuda tributaria, sin entrar a considerar a tal concepto en su sentido puramente etimológico²⁰⁹. Además, es precisamente en tal artículo donde se demuestra la existencia de la autoliquidación que no es otra cosa que una determinación de la deuda tributaria realizada por el sujeto pasivo.

A pesar de no mencionar expresamente la palabra autoliquidación, es el artículo 168 el que lo regula:

²⁰⁹Entendido como acto administrativo proveniente de la Administración Tributaria.

*"...Transcurridos 30 días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración Tributaria para que efectúe (el sujeto pasivo) la **declaración-liquidación** que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquella el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del I.V.A. correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación."*

2.1.2.2.2.-Real Decreto 1624/92:

En el artículo 71 del Reglamento se regula la liquidación del impuesto, afirmando en su apartado 1º que *"los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante **declaraciones-liquidaciones**"*. Tal precepto cumple correctamente con la labor interpretativa y de concreción de todo Reglamento, por cuanto que ya no tenemos que efectuar esas interpretaciones en la Ley para comprobar la existencia de la autoliquidación. Perfectamente se constata la existencia de la autoliquidación, y la misma se concreta en la determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo.

Para finalizar, conviene indicar como en el Capítulo II de dicho Título, dedicado a la liquidación provisional de oficio, se expresa tajantemente que cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el impuesto, será la Administración Tributaria la que practicará liquidación provisional de oficio. Con ello, está zanjando la discusión de si se trata o no la autoliquidación, de una liquidación provisional, al separar clara y contundentemente ambas figuras²¹⁰.

²¹⁰Tendremos ocasión de hablar de las "Liquidaciones provisionales de oficio" tanto en el presente Capítulo, al referirnos a la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones, como en el siguiente.

2.2.- T A S A S :

Las Tasas²¹¹ están sobretodo reguladas en la Ley 8/1.989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como en la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

De la lectura detallada de los artículos 20 a 27 de la citada Ley 39/88 (encuadrados dentro de la Sección Tercera: Tasas; del Capítulo III: Tributos Propios; del Título II: Municipios) puede constatarse como el régimen normal de exacción²¹² es el de la declaración y posterior liquidación practicada por la Administración Municipal. Por ello las entidades locales PODRÁN exigir las Tasas en régimen de autoliquidación (deberán diligenciarse en el impreso correspondiente e ingresarse en los plazos que procedan).

El artículo 26, en su apartado 2º dice:

"Cuando las Tasas se devenguen periódicamente, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse

²¹¹ Que son definidas por la Ley 8/89, en su artículo 6º, como *"tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos circunstancias siguientes:*

a) que sea de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
b) que no pueda prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente."

²¹² OCHOA TREPAT, M. L.; PERULLES MORENO, J. M. y SOPENA GIL, J.: *"Todo sobre Tributos y Precios Públicos Municipales 1.991."* Editorial PRAXIS, S.A., 1.991, páginas 28 y ss.

colectivamente las sucesivas liquidaciones, mediante anuncios en el B.O.E."

Además de ello, el artículo 27 del mismo cuerpo legal indica como *"los Ayuntamientos PODRÁN exigir las tasas en régimen de AUTOLIQUIDACIÓN"*.

Comprobamos como el citado régimen de autoliquidación no es el habitualmente aplicado en relación con las Tasas, y que son los Ayuntamientos los que podrán o no exigirlo a los contribuyentes. Sin embargo, en la Ley 8/89, en su Capítulo III dedicado a la gestión y liquidación de las Tasas, su artículo 23²¹³ puede inducir a cierta contradicción con la citada Ley 39/88, si no se analiza con profundidad.

Tal artículo 23 preceptúa lo siguiente:

"Los sujetos pasivos de las tasas estarán obligados a practicar operaciones de autoliquidación tributaria y a realizar el ingreso de su importe en el Tesoro, cuando así se prevea reglamentariamente."

Al afirmarse la expresión final: *"cuando así se prevea reglamentariamente"*, está evitando la total y frontal contradicción con la Ley 39/88, toda vez que al no preverse tal posibilidad reglamentariamente, dejan los sujetos pasivos de estar obligados a practicar la autoliquidación, PUDIENDO, por tanto, tales sujetos practicarla, estando tal artículo, entonces, en concordancia con el artículo 27 de la reiterada Ley 39/88.

Por otro lado tal artículo alude textualmente a las *"operaciones de autoliquidación"*, evitando hacer referencia a las autoliquidaciones sin más. Viene a actuar, pues, de la misma o similar forma que la Ley General Tributaria, cuando se refiere en su artículo 10 k) a las operaciones de

²¹³Denominado expresamente AUTOLIQUIDACIÓN.

liquidación.No obstante,entendemos que se trata de una reiteración innecesaria ya que la LGT,con tal expresión,pretende evitar la posibilidad de que se catalogue a la autoliquidación como de liquidación²¹⁴,pero el artículo 23 ya consigue dicho propósito al incorporar la palabra autoliquidación,no siendo así necesaria la referencia a las "operaciones".

²¹⁴Circunstancia que se habría podido sugerir si no hubiera hecho alusión a que se trate de simples OPERACIONES.

2.3.- C O N T R I B U C I O N E S E S P E C I A L E S :

Las contribuciones especiales²¹⁵ están básicamente reguladas en la Ley 39/1.988, reguladora de las Haciendas Locales²¹⁶, amén de su regulación en nuestra Ley General Tributaria que las define al clasificar los diferentes tributos, en su artículo 26.

En esta figura tributaria no se puede hacer referencia a las autoliquidaciones, puesto que, normalmente no cabe la presentación de declaraciones tributarias.

Una vez adoptado por el respectivo Ayuntamiento, el acuerdo concreto de ordenación de la contribución especial, se tienen que fijar las cuotas tributarias a satisfacer por los sujetos pasivos de tal tributo (que son únicamente los beneficiarios de esa obra pública o servicio público). Tras ello, se deberá notificar individualmente a cada sujeto pasivo el importe respectivo de tal contribución en función del beneficio obtenido. Es entonces cuando se podrán formular recursos de reposición o, en su caso, reclamaciones económico-administrativas²¹⁷.

Una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, o iniciada la prestación del servicio (artículo 34.4), se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas

²¹⁵Definidas por el artículo 26.1.b) de la L.G.T.: "*Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*"

²¹⁶En sus artículos 28 al 38, ambos inclusive.

²¹⁷Vid. artículo 35.4 de la Ley 39/88.

individualizadas definitivas, "*girando las liquidaciones que procedan.*"

Es la Administración autora de tales obras la que tras su finalización procede a girar la oportuna liquidación de la deuda tributaria respectiva, no siendo posible, en consecuencia, ninguna autoliquidación en tal tributo. Este es uno de los pocos supuestos del sistema tributario actual donde no cabe la posibilidad de tal autoliquidación.

3.- PRESENCIA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN LA IMPOSICIÓN LOCAL:

3.1.- GENERALIDADES:

A diferencia de lo sucedido en el ámbito de la imposición "estatal", en el "local", la vigencia de dicha figura ha sido secundaria ya que en el Texto Refundido en materia de Régimen Local²¹⁸, sólo en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos se preveía la facultad de los Ayuntamientos *"para establecer el sistema de autoliquidación por el contribuyente o, en su caso, por el sustituto"*.

Ello no obstante, tal situación ha cambiado de manera importante con la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales²¹⁹ al derogar de forma expresa y categórica el Título VIII del Texto Refundido en materia de Régimen Local, en concreto en su Disposición Derogatoria nº 1, apartado d)²²⁰.

A pesar de la escasa regulación inicial, el Decreto de 30.12.1976, en su artículo 97.4, comienza denominando las autoliquidaciones como lo que en la legislación anterior se conocía como *"cantidades ingresadas al tiempo de presentar la declaración"* o *"cuota provisional"*.

²¹⁸Real Decreto Legislativo 781/86, de 18 de Abril.

²¹⁹Ley 39/1.988, de 28 de diciembre.

²²⁰*d) *Título VIII, disposición transitoria octava, disposiciones finales 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª inciso final, y 7ª, apartado 2, del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.*

Pero tal vez más sorprendente que este cambio de denominación regulado por una disposición legal que tiene rango inferior al de la Ley General Tributaria²²¹ es la calificación que seguidamente hace dicha disposición al establecer que "*dichas autoliquidaciones tendrán el carácter de liquidaciones provisionales sujetas a comprobación por parte de la Administración Gestora.*" Tal expresión no hace más que calificar a un acto del administrado como de auténtica liquidación provisional, identificación ésta que no compartimos al fallar el parámetro básico del acto administrativo.

Además de ello, indica que se trata de una liquidación provisional que es posteriormente comprobada por las oficinas gestoras u órganos de gestión ("Administración Gestora"). Y ello, en nuestra opinión, es ir contra la propia definición de liquidación provisional: es provisional porque ha sido girada por la Administración Gestora, siendo susceptible de posterior comprobación por los órganos de Inspección²²².

Frente a tal polémica Disposición legislativa, el artículo 11.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales parece volver de nuevo a la posición ortodoxa tradicional tendente a no identificar este acto de la autoliquidación con las liquidaciones provisionales por cuanto:

a) considera la autoliquidación como un acto exclusivo del sujeto pasivo.

b) su efecto jurídico se centra en el ingreso de la cuota que corresponda.

c) dicho acto del administrado queda abierto tanto a la comprobación limitada realizada por la oficina gestora, como a la más amplia recogida por el artículo 109 L.G.T., en relación con el 12 L.R.H.L.

²²¹Que en cuyo artículo 10 se regula el principio de Reserva de Ley, estableciendo que las "operaciones de liquidación" sólo se podrán regular por Ley, y no por normas de inferior rango.

²²²Sobre el tema de la comprobación de las autoliquidaciones por los diferentes órganos de gestión y/o de Inspección, nos remitimos al siguiente capítulo, que analiza tal interrogante.

3.2.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Tal y como preceptúa el artículo 79 de la Ley 39/88, el I.A.E. *"es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto"*.

Al ser un impuesto gestionado a partir de la Matrícula del mismo²²³, no existe posibilidad de establecer en él el régimen de la autoliquidación.

Los sujetos pasivos no tienen que cuantificar nada, y únicamente están obligados a presentar las correspondientes declaraciones de Alta en la respectiva Matrícula, manifestándole a la Hacienda Pública que comienzan a ejercer una determinada actividad dentro de las encuadradas en las Tarifas del impuesto. Igualmente están obligados a comunicar las variaciones posibles de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas²²⁴.

Por otro lado, la liquidación de este impuesto se lleva a cabo *"por los Ayuntamientos"* (artículo 92), no por tanto, por los administrados.

Son los Ayuntamientos los que realizan las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias. El cálculo del importe de la deuda tributaria únicamente es realizado por la Administración Municipal y

²²³La misma se debe formar cada año para cada término, y está constituida por Censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial.

²²⁴Vid. artículo 91 de la Ley 39/88.

ello, siempre en base a lo previamente declarado por el sujeto pasivo titular de la respectiva actividad y de los parámetros establecidos en la Matrícula.

3.3.- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.

El Impuesto de Bienes Inmuebles²²⁵, al igual que sucede con el I.A.E., se gestiona a partir del Padrón del mismo (artículo 77) que se formará anualmente para cada término municipal, y que estará constituido por censos comprensivos de los bienes inmuebles, sujetos pasivos y valores catastrales.

Existen dos clases de gestión, la gestión catastral, a la que le corresponde la elaboración de las ponencias de valores, la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales, la formación del Padrón del Impuesto y la Inspección catastral; y la gestión tributaria, a la que le corresponde la realización de las liquidaciones conducentes a determinar las deudas tributarias, la concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, la emisión de los documentos de cobro, la resolución de expedientes de devolución de ingresos indebidos y la resolución de recursos contra dichos actos y actuaciones.

En este impuesto tampoco está fijando el régimen de la autoliquidación ya que los sujetos pasivos sólo están obligados, en los casos de nuevas construcciones, a formalizar las correspondientes declaraciones de alta; e igualmente, a comunicar las posibles variaciones que pudieran surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico, concernientes a los bienes gravados. Pero nunca están obligados a determinar el importe de sus respectivas deudas tributarias ya que tal labor liquidativa es realizada única y exclusivamente por la Administración municipal correspondiente.

²²⁵ Artículo 61 de la Ley 39/88: *"Es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles"*.

Por último, decir que lo que si existen son modelos de declaraciones de altas y alteraciones catastrales de bases imponibles, pero no ningún tipo

de operación liquidatoria por parte del contribuyente.

3.4.- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Se trata de "un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos."²²⁶

Los sujetos pasivos están obligados a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente (artículo 111), la declaración que esté prevista en las Ordenanzas. La misma deberá contener todos los elementos de la relación tributaria para poder practicar con posterioridad el Ayuntamiento la oportuna liquidación.

En este impuesto, existe ya una fundamental diferencia con los anteriores impuestos de carácter local toda vez que está ya expresamente regulada la posibilidad de la figura de la autoliquidación. En efecto, en el artículo 111, apartado 4º, se dice que *"quedan facultados los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma."*

El Ayuntamiento sólo podrá comprobar que la autoliquidación se ha efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin poderse atribuir valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Como podemos apreciar, el sistema de la autoliquidación es meramente POTESTATIVO por lo que, si los Ayuntamientos no fijan dicho sistema, las liquidaciones efectuadas por el Ayuntamiento, deberán notificarse

²²⁶Vid. artículo 105 de la Ley 39/88.

Integramente a los sujetos pasivos, no pudiendo éstos practicar tales autoliquidaciones al no haberse previsto por la respectiva Corporación municipal tal sistema de gestión.

3.5.- IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es un tributo "*directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.*"²²⁷.

Los Ayuntamientos, en función de lo articulado en el artículo 99 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, *podrán exigir dicho impuesto en régimen de autoliquidación.* Debe ser el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo, el que debe aprobar el acuerdo de establecimiento de dicho régimen (entre otros posibles puntos) para el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, junto con la Ordenanza Fiscal reguladora del mismo.

Resulta especialmente eficaz tal régimen autoliquidativo aplicado a los casos de primeras adquisiciones de vehículos, que puede realizarse en cualquier momento a lo largo del año, o cuando los vehículos se reformen de tal manera que quede alterada su clasificación, ya que para los ejercicios sucesivos, el impuesto se cobra periódicamente mediante el recibo correspondiente.

²²⁷Vid. artículo 93 de la Ley 39/88.

3.6.- IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

Atendiendo a lo regulado por el artículo 101 de la Ley citada anteriormente, dicho impuesto *"es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición."*

Se practicará una liquidación provisional al concederse la licencia preceptiva, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que haya sido visado por el Colegio Oficial correspondiente.

Después de ello, y a la vista de la construcción, instalación u obra EFECTIVAMENTE REALIZADA, el Ayuntamiento, tras la oportuna comprobación administrativa, modificará, si cabe, la base imponible y practicará la correspondiente liquidación definitiva.

Pese a ello, el apartado 3º de dicho artículo dice que *"Los Ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación."* Así, la citada declaración-liquidación puede ser muy eficaz toda vez que su devengo se produce en cualquier momento en que el sujeto pretenda realizar dichas obras, posibilitándose así una considerable agilización del ingreso provisional al inicio de la construcción, instalación u obra.

De la lectura de tal artículo se desprende la idea de que la autoliquidación por parte del sujeto pasivo SUSTITUYE a la liquidación provisional. Sin embargo, creemos que la autoliquidación podría ser objeto de comprobación por la Administración de la base declarada por el sujeto pasivo y demás elementos que contenga dicha autoliquidación. Todo ello sin perjuicio de la facultad revisora

y comprobadora a ejercer cuando se haya concluido la construcción, instalación u obra, para efectuar la correspondiente liquidación definitiva.

4.- LA GENERALIZACIÓN DE LA FIGURA: SUS POSIBLES CAUSAS.

PRIMERA.- El sistema tributario, al menos en sus figuras más importantes, está configurado cada vez más, como un sistema para ser aplicado a actos "en masa"²²⁸. Por ello, al producirse dicha **MASIFICACIÓN** de los sistemas tributarios, hace que el procedimiento de gestión de los tributos sea cada vez más difícil y complejo²²⁹. Es ciertamente difícil que se encomiende sólo a la Administración, con lo que se propone la búsqueda de técnicas de simplificación de dicho procedimiento gestor, siendo una de ellas la de la autoliquidación, que pretende descargar a la Administración de trabajo, transformando su función hacia una labor de control.

En consecuencia la Administración, para lograr una más eficaz gestión, buscó una mayor participación del contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos, que en un primer estadio fue reducida, pero que hoy en día se ha convertido en la regla general y

²²⁸FERNANDEZ PAVES, M^a. J.: "La autoliquidación..." Op. cit.

²²⁹En un artículo publicado en El Correo Español. El Pueblo Vasco el pasado 26 de febrero de 1996, titulado "Los españoles ante el fisco", se citaban unos datos que vamos a reproducir y que simbolizan la masificación producida en nuestro sistema tributario:

**Trabajadores con nómina: 10,4 millones.
Profesiones liberales: 234.000.
Empresarios: 2,3 millones.*

*Renta anual media declarada:
Empresarios: 1.128.055.
Trabajadores con nómina: 1.942.307.
Profesiones liberales: 2.081.294.*

Un español que gana 100.000 pesetas mensuales trabaja 20 días al año para Hacienda.

Un español que gana 350.000 pesetas mensuales trabaja 3 meses al año para Hacienda.

*Un español que gana 2 millones de pesetas mensuales trabaja la mitad del año para Hacienda.**

absoluta,convirtiéndose la Administración en una mera controladora de dicho procedimiento.

SEGUNDA.- Se produce un cambio en el sistema tributario y en la función que el tributo cumple en el moderno Estado Social y Democrático de Derecho.Su función no puede ser sólo recaudatoria,sino de redistribución de la riqueza.Ello requiere más complicaciones técnicas en su aplicación y a la vez,una²³⁰mayor colaboración del contribuyente²³¹ al trasladarse la función de la Administración hacia una correcta y más eficaz gestión.

Se produce por tanto,un proceso de integración de los contribuyentes en el procedimiento de gestión,como una nueva fórmula de entender el ordenamiento tributario.

TERCERA.- Complejidad de los hechos imponibles y de las operaciones de cuantificación de las deudas,con lo que se produce una multiplicación del número de relaciones tributarias que se deducen de los mismos²³².

Ello obliga a concebir un sistema que permita el conocimiento de estos hechos y la cuantificación de las respectivas obligaciones,siendo así que la mayoría de las veces,la Administración está ajena a los mismos.

CUARTA.- Otra causa,ésta obligada por las circunstancias fácticas que se han ido produciendo a lo largo del desarrollo del sistema de aplicación de los diferentes tributos,ha sido la existencia de cada vez más escasos

²³⁰Vid. artículo 31 de nuestra Constitución Española.

²³¹CASADO OLLERO,G.: "*Cuestiones tributarias prácticas*". Op. cit.

²³²MARTIN DELGADO,J.M.: "*Derecho y Sistema Democrático*" Universidad de Málaga. 1.983.Página 149 y ss.

medios personales con que cuenta la Administración en concordancia con la masificación de las relaciones tributarias. Ello es consecuencia de las modificaciones introducidas en el sistema tributario²³³. Se ha producido un incremento espectacular del número de contribuyentes. Así, en el año 1.977, se presentaron cerca de 1.500.000 declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que en el ejercicio de 1.994 se presentaron del orden de 13.000.000 de declaraciones, lo que demuestra la imposibilidad de aplicar el mismo procedimiento existente en 1.977 al ejercicio actual, toda vez que el legislador de dicha época no podía prever tal masificación de contribuyentes y tal dificultad para hacer frente a una correcta gestión.

Además de ello, se ha producido un proceso de personalización del sistema fiscal, lo que ha provocado la necesidad de un censo de contribuyentes.

QUINTA.- Otra de las causas evidentes es la necesidad recaudatoria del Estado que exige un procedimiento de aplicación de los diferentes tributos existentes, más eficaz que el vigente en el año de promulgación de nuestra L.G.T., y a la vez, más sencillo al ser los propios contribuyentes, directa o indirectamente, los que cuantifican su propia deuda tributaria y la ingresan.

Con ello, la posibilidad recaudatoria del Estado aumenta al despreocuparse de la aplicación material del tributo, debiendo únicamente controlar la correcta realización de las declaraciones-liquidaciones. Así, la liquidez inmediata del mismo aumenta para poder hacer frente a los muy cuantiosos gastos presupuestarios.

²³³MINISTERIO DE HACIENDA. Escuela de Inspección Financiera: *Temas de Derecho Tributario Español*. 1976. Página 156.

SEXTA.- El fracaso de los procedimientos corporativos de la gestión tributaria provocó que éstos fueran ineficaces de articular una correcta y eficaz participación del contribuyente, por lo que se tuvieron que buscar nuevos mecanismos para conseguir la deseada participación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

SEPTIMA.- Iguálmente se produjo en el ánimo de los contribuyentes, una progresión en el entendimiento del sistema tributario que permitió un acercamiento de éstos afin de buscar la fórmula de la deseada colaboración en el procedimiento.

OCTAVA.- Otra de las causas de dicha progresión y generalización, que está muy concatenada con la anterior, fue el fomentar la conciencia tributaria en el grueso de la gente, con independencia de su nivel o rango social²³⁴. Se fomentó la necesidad de interesar a los sujetos pasivos en los procesos tributarios, para provocar, de una manera indirecta, un inevitable y deseable conocimiento de las normas tributarias sustantivas²³⁵.

El sujeto pasivo, al tener que aplicar la legalidad tributaria existente en cada momento y a supuestos concretos, debe, o bien conocer la normativa para no cometer errores jurídicos o fácticos que le pudieran perjudicar²³⁶, o bien utilizar los servicios de un profesional de la materia con el consiguiente costo económico para el asesorado contribuyente.²³⁷

²³⁴Partimos de un nivel o rango social lo suficientemente elevado como para obligársele a practicar la correspondiente declaración tributaria.

²³⁵MORILLO MENDEZ, A.: *Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones*. Crónica Tributaria. 1985.

²³⁶Por ejemplo, el no conocer la existencia o aplicación concreta de alguna deducción, aumentando con ello la deuda tributaria, el desconocer alguna determinada exención que le redujera su base imponible, etc.

²³⁷No obstante, dicha circunstancia, a nuestro entender, no es la verdadera causa de la generalización de las autoliquidaciones ya que, a la Administración Tributaria no le interesa que

NOVENA.- La dificultad de racionalizar unos procedimientos liquidatorios muy complejos, que conllevan altos costes administrativos. Tal causa está relacionada con la de la finalidad recaudatoria toda vez que viene a significar lo mismo, si bien a sensu contrario.

El Estado precisa cada vez más de los ingresos públicos para hacer frente a los gastos públicos viéndose, en consecuencia, en la necesidad de idear una fórmula que redujera al máximo los costes gestores y recaudatorios, y para ello, se basó en las "autoliquidaciones", que son susceptibles de menor coste al ser los propios contribuyentes los que gestionan el cobro de sus propias declaraciones.

DECIMA.- Junto a estas razones esbozadas, podemos añadir la necesidad del Estado de intentar evitar que los ingresos públicos, como consecuencia de las autoliquidaciones, se vieran frustrados por la prescripción.

Anteriormente, al ser el Estado el que debía cuantificar la deuda tributaria de cada sujeto pasivo, fruto de las declaraciones presentadas por éstos, era posible que al aumentar el número de declaraciones a liquidar, aumentara igualmente la posibilidad de su falta de control (salvo que se incrementara el personal administrativo necesario para ello, con el consiguiente coste económico), con lo cual, la prescripción podría actuar con todo su rigor jurídico.

No obstante hoy día, con las autoliquidaciones presentadas en plazo por los sujetos pasivos, son ellos los que calculan e ingresan las deudas tributarias, teniendo menos virtualidad la figura de la prescripción.

el contribuyente goze de dichos conocimientos, porque así, podría éste aplicar diferentes economías de opción que eludieran legálmente ingresos tributarios para dicha Administración.

UNDÉCIMA.- Por último, a través de la técnica de la autoliquidación, el sujeto pasivo conoce antes su deuda tributaria, e igualmente se permite a la Administración agilizar los trámites de la devolución de lo ingresado en exceso, cuando las cantidades retenidas o ingresadas a cuenta sean superiores a la liquidación practicada por el sujeto pasivo²³⁸.

²³⁸FERNANDEZ PAVES, M^a. J.: "La autoliquidación...". Op. cit.

5.- EL PERFIL JURÍDICO DE LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN.

5.1.- CONCEPTO.

Existen en la doctrina varias definiciones acerca de lo que es la llamada "declaración-liquidación" o "autoliquidación"²³⁹.

5.1.1.- F.Sainz de Bujanda

Inicialmente podemos hacer referencia al concepto que de dicha figura establece el profesor SAINZ DE BUJANDA²⁴⁰, que es del siguiente tenor literal:

"Tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite

²³⁹ Además de en la doctrina, existen igualmente definiciones legales sobre tal figura. Así, la L.G.T., en su artículo 10 k) la define indirectamente como la obligación de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, definición ésta bastante limitada de lo que es la figura objeto de estudio.

Por su parte, el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en el punto II de su Exposición de Motivos, también alude a esta figura bajo la denominación de declaración-liquidación, caso en el que *"es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no solo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone"*. Esta definición se nos antoja ya bastante correcta y nos aproxima a lo que entendemos como autoliquidación, y que es una figura que excede de la declaración tributaria, y en la que el contribuyente debe llevar a cabo importantes y complicadas operaciones de calificación e interpretación jurídica.

²⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *"Lecciones de Derecho Financiero"*. MADRID, 10ª ed. 1.993, página 285.

proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación".

Comienza este autor afirmando que la autoliquidación es una DECLARACIÓN formulada por el contribuyente. Será, por tanto, una clase de declaración más completa que la preceptuada en el artículo 102 de la Ley General Tributaria, pero no más que una simple declaración. Entendemos que no se puede catalogar a dicha figura de una simple declaración, aun reconociendo que su origen y fundamento radica de la existencia misma de la declaración. Se trata de una figura, la autoliquidación, o más correctamente, la declaración con autoliquidación, que lleva consigo unas operaciones de calificación e interpretación jurídica tales que debemos tratarla con una importancia que excede de la catalogación como de una "clase de declaración". Tiene una naturaleza mucho más trascendental.

Por otro lado, el profesor SAINZ DE BUJANDA, entendemos, está rechazando de plano la posibilidad de asimilar la mera declaración tributaria con lo que es una auténtica liquidación tributaria, en su sentido puro, que excede de lo que sería una interpretación extensiva del significado y alcance de una declaración.

Está afirmando que el contribuyente, lo que lleva a cabo con la autoliquidación, es una labor de mera COLABORACIÓN en la gestión tributaria, facilitándole la labor a la Administración Tributaria, al fijar él mismo el importe de la deuda tributaria, provisional y elementalmente calculada y determinada por el sujeto pasivo.

Finalmente tal definición trata, a nuestro entender correctamente de justificar la existencia de la figura definida: evitar el retardo que se produciría si hubiera que esperar a que la Administración notificara la liquidación a cada uno de los sujetos pasivos, otorgando la posibilidad de cumplir la prestación tributaria, sin llegar a dicho momento.

5.1.2.- J.L. Perez de Ayala y E. Gonzalez

Otro de los conceptos elaborados por la doctrina, es el formulado por los profesores J.L. PEREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZALEZ²⁴¹:

"Las autoliquidaciones son ACTOS DEL ADMINISTRADO que, por imperativo de la Ley, éste debe cumplir en el marco del procedimiento de gestión tributaria con los efectos que la propia Ley le asigna."

Esta definición vuelve a incidir como la anteriormente expuesta, en la naturaleza jurídica de la autoliquidación, al no caracterizarla como de liquidación provisional. Parten estos autores de un parámetro fundamental: las autoliquidaciones son actos del administrado y como tales, no son actos administrativos, por lo que nunca pueden ser liquidaciones en su sentido puro, ni siquiera de carácter provisional. Son simplemente actos de colaboración, y sólo eso, que debe realizar el sujeto pasivo²⁴², como consecuencia de un deber impuesto por una Ley²⁴³.

Afirman igualmente que son actos imperativos, obligatorios al ser impuestos por la ley. En nuestro sistema tributario tal obligatoriedad se fija para todos los impuestos, salvo el de Sucesiones y Donaciones que es potestativo.

²⁴¹PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho Tributario" Tomo II, 6ª ed. E.D.E.R.S.A. 1.991. Pág. 89.

²⁴²"administrado", tal y como lo catalogan dichos autores.

²⁴³Los autores aquí analizados ponen la palabra "Ley" con mayúscula, por lo que entendemos que han querido resaltarla, haciendo ver que sólo se referían, y nada más, a la Ley en su sentido formal, entendida ésta como la que es emanada por las Cortes Generales, y no por el Gobierno mediante Decreto. Y la Ley que impone ese deber a los sujetos pasivos es la Ley General Tributaria, en su artículo 111.

5.1.3.- M^a J. Fernandez Paves

De la misma postura que los anteriores autores es M^a JOSE FERNANDEZ PAVES²⁴⁴ al definir la autoliquidación tributaria como "aquel acto realizado por un particular, en cumplimiento del deber legal de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo".

Dicha autora indica una característica fundamental en nuestra opinión: el realizarse en cumplimiento de un deber legal, cual es el de liquidar. La obligatoriedad impuesta por la Ley, de practicar las autoliquidaciones, es fruto del deber jurídico general de acatamiento del ordenamiento jurídico.

Por otro lado, al afirmar que el sujeto pasivo "propone" a la Administración la cuantía de su deuda tributaria, está manifestando una cierta provisionalidad de la autoliquidación toda vez que tal propuesta debe ser posteriormente ratificada o rectificadora por la Administración al dictar la liquidación provisional.

5.1.4.- M^o del C. Bollo Arocena

Por otro lado, y contrariamente a las definiciones analizadas, aparece el concepto sobre la autoliquidación formulado por M^a del Carmen BOLLO AROCENA, que viene a representar al sector minoritario de la doctrina moderna²⁴⁵, asemejando la figura con las liquidaciones

²⁴⁴FERNANDEZ PAVES, M^a J.: "La autoliquidación tributaria", *op. cit.*, página 89.

²⁴⁵BOLLO AROCENA, M^a C.: "Análisis jurídico...", *op. cit.*, página 75.

provisionales, al menos en lo referente a su naturaleza jurídica:

"El cálculo-propuesta que los sujetos pasivos presentan a las oficinas gestoras del Ministerio de Hacienda y que éstas deberán verificar si se ajusta o no a la realidad jurídico-tributaria que les rodea, y cuya presentación constituye, en su caso, a sus suscribientes en la obligación de satisfacer la cantidad que resulte debida."

La autora indica que se trata de un cálculo-propuesta porque dicha cantidad calculada y determinada por el sujeto pasivo es PROPUESTA por él mismo a la Administración para que ésta realice unas actividades de control y de práctica de una "LIQUIDACIÓN PROVISIONAL COMPLEMENTARIA". Nos sugiere como la autoliquidación tiene la naturaleza jurídica de liquidación provisional, siendo la que gira la Administración, complementaria de la anterior.

Entendemos que no se puede hablar de liquidación provisional complementaria ya que únicamente existe una liquidación provisional, auténtica, que es la que gira la Administración²⁴⁶, por lo que no complementa a ninguna otra, al ser ésta la única y verdadera.

No obstante los conceptos doctrinales anteriormente citados y analizados²⁴⁷, proponemos desde estas líneas la siguiente definición, que se basa en la doctrina tradicional, sobretodo en la dada por el profesor FERNANDO PEREZ ROYO²⁴⁸:

²⁴⁶ que es la única que puede realizar el ACTO ADMINISTRATIVO de la liquidación provisional.
²⁴⁷ Igualmente se podría aquí citar la definición formulada por ROSSY: "Consiste en que el particular que resultare obligado al pago del impuesto según la Ley, o responsable de su impago, liquida él mismo la cuantía impositiva, aplicando al objeto gravado la tarifa pertinente y pagándola materialmente mediante la inutilización del sello, póliza, timbre o precinto, o mediante la utilización del papel sellado por la Administración Fiscal, adquiridos unos y otros en la expendedoría correspondiente, o mediante ingreso en el Erario, a cuenta de la liquidación posterior, provisional o definitiva." Entendemos que no es afortunada la expresión: "liquida él mismo" por cuanto que está posicionándose a favor de la calificación de la autoliquidación como liquidación provisional, y sin embargo, posteriormente, dice que dicha autoliquidación será a cuenta de la liquidación posterior, sea provisional o definitiva, con lo que se posiciona en contra de la tesis anterior.

²⁴⁸ PEREZ ROYO, F.: "Derecho financiero...", op. cit., pág. 200.

Es un acto del sujeto pasivo (del administrado) en cumplimiento del deber legal de autoliquidar, mediante el cual, además de manifestar su voluntad declarando los hechos imponibles por él realizados, procede a determinar, asumiendo las tareas de calificación e interpretación jurídicas, en la misma unidad de tiempo, el importe de la deuda tributaria, calculada por él provisionálmemente, generada desde el momento de la realización del hecho imponible pero no exigible hasta su concreción y determinación, así como a llevar a cabo, en su caso, el ingreso de la misma.

Analizando la definición arriba propuesta, son destacadas las siguientes consideraciones a tener en cuenta:

+ Es un acto del administrado y no de la Administración, luego difícilmente puede catalogarse de Liquidación Provisional²⁴⁹.

+ A la vez que declara, debe calcular la deuda tributaria.

+ No sólo realiza declaraciones de hechos imponibles, sino que, del mismo modo, procede a llevar a cabo calificaciones e interpretaciones jurídicas, lo que le da una mayor trascendencia de cara a su diferenciación de la mera declaración tributaria.

+ El hecho de que la deuda sea provisional no empece su posible definitividad con el transcurso del tiempo legalmente exigido²⁵⁰.

+ Al ser la deuda tributaria generada desde el momento mismo de la realización del hecho imponible, la Administración tributaria debe configurarse como un acto declarativo y no constitutivo ya que el administrado se limita

²⁴⁹Sobre la naturaleza jurídica de la autoliquidación, ver el punto D) del presente capítulo.

²⁵⁰Ver artículo 120.2 L.G.T.

a declarar y calcular el importe de la deuda tributaria que ya ha nacido antes por la realización del hecho imponible.

5.2.-¿SE PUEDE CALIFICAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DE CONFESIÓN?

Uno de los puntos más conflictivos de la declaración tributaria (entendida en su sentido amplio, incluyendo asimismo a la autoliquidación incorporada a la misma) es su naturaleza probatoria²⁵¹. Vamos, así, a continuación, a analizar el artículo 117 de la Ley General Tributaria, que literalmente reza como sigue:

"1. La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho.

2. No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales."

Podemos comenzar este punto afirmando que la confesión a la que alude este precepto, no trata de la (confesión) judicial, sino de la extrajudicial. No estamos ante ningún procedimiento judicial, ni por tanto, la prueba a la que hagamos referencia, no tendrá ese carácter. La confesión judicial es una clase de prueba procesal²⁵² que se propone y practica en todo tipo de procesos, toda vez que se trata de una "declaración" que efectúa el confesante²⁵³ sobre las preguntas que se le hacen ("pliego de posiciones"), pudiendo prestarse dicha declaración, a elección del que la pidiera, bajo "juramento decisorio"²⁵⁴, o bien bajo "juramento indecisorio", que es el que no hace prueba plena sobre lo allí manifestado, perjudicando así sólo al confesante.

²⁵¹ BANACLOCHE, J.: *Procedimiento de comprobación*. Revista económico fiscal, páginas 6 y 7, 1995.

²⁵² Vid. artículo 578 L.E.C., párrafo primero.

²⁵³ Artículo 579 LEC: "*declarar bajo juramento*".

²⁵⁴ que es el que hace prueba plena, no obstante cualquier otra.

A pesar de no tratarse de una confesión judicial, la declaración tributaria participa de la naturaleza de la confesión, ya que se configura como una declaración que presta el sujeto pasivo que, en principio goza de la presunción de veracidad, salvo que se demuestre lo contrario²⁵⁵.

En consecuencia, participamos de la teoría de algunos tratadistas, en el sentido de afirmar que la declaración tributaria es una confesión, si bien y lógicamente, extrajudicial al no efectuarse ni prestarse dentro de un proceso. Además de ello, es la propia Ley, la que mantiene esta postura al referirse a la confesión de los sujetos pasivos, que no puede ser otra que la efectuada con la declaración.

La citada "confesión extrajudicial", únicamente se debe basar en los "hechos". La limitación de su objeto a los "supuestos de hecho" señalada por el apartado primero del citado artículo, ya fue impuesta tanto por el Código Civil, como por la Ley de Enjuiciamiento Civil²⁵⁶. En dichas normas, se establece que los hechos deben ser "PERSONALES" del confesante²⁵⁷. Por ello, el apartado 2 del artículo comentado, al decir que "no será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales", no está añadiendo nada nuevo al régimen comúnmente establecido en las normas citadas, ya que es obvio que si la confesión sólo se debe limitar a los hechos, no se debe extender ni producir ningún efecto respecto a las cuestiones de derecho.

Así, y recapitulando el presente punto, podemos concluir lo siguiente:

+ La declaración tributaria es una declaración prestada por el sujeto pasivo sobre unos "supuestos de hecho", en concreto, los hechos imponibles.

²⁵⁵Vid. art. 118 L.G.T.

²⁵⁶SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras". Tomo II. Ley General Tributaria, artículo 117. Páginas 181 y siguientes.

²⁵⁷Artículos 1231 Cc. y 587 L.E.C.

+ Por tal motivo, se podría catalogar como de confesión prestada por dichos sujetos pasivos.

+ Al no estar encuadrada dicha confesión dentro de un proceso, no se puede calificar de confesión judicial, sino únicamente de extrajudicial.

+ Al no ser una confesión judicial, no se le aplica la disyuntiva de prestarse, a elección del que la pidiere, bajo juramento decisorio o indecisorio.

+ La citada confesión extrajudicial, al igual que lo que sucede en el Derecho común, sólo puede prestarse en relación a "supuestos de hecho", nunca sobre el resultado de aplicar normas legales.

+ **No obstante, la declaración con autoliquidación, al incluir la aplicación de normas legales a supuestos de hecho para poder así determinar provisionalmente el importe presunto de la deuda tributaria del sujeto pasivo, NO PODRÍA CATALOGARSE COMO DE CONFESIÓN EXTRAJUDICIAL, más que en lo relativo a la parte declarativa de dicha figura, que es la única que establece "supuestos de hecho". Nunca podríamos catalogar como de confesional las operaciones de determinación de la deuda efectuadas por el sujeto pasivo, al exceder de las bases exigibles para tal confesión.**

5.3.- INFLUENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

El modelo clásico del procedimiento de gestión, integrado por las cuatro etapas :INICIACIÓN - LIQUIDACIÓN PROVISIONAL - COMPROBACIÓN - LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, cristalizó en la Ley General Tributaria de 28 diciembre de 1.963²⁵⁸. Dicha estructura tradicional del procedimiento se ha visto en cierto sentido alterada por la generalización de la figura de las autoliquidaciones, provocando con ello que esas cuatro etapas no tuvieran la importancia y el contenido que habían gozado con el nacimiento de la L.G.T., sobre todo en lo referente a la primera de ellas, que se ha desarrollado fuera de los límites previstos en la Ley de 1.963.²⁵⁹

Por tanto, podemos observar como la modificación del procedimiento tradicional, no se debe tanto a un cambio de las etapas o fases que lo integran²⁶⁰, sino, sobretodo por la progresiva importancia -de carácter práctico más que teórico-

²⁵⁸ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Comentarios de la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma". Op. cit.

²⁵⁹El legislador de aquella época no pudo prever el auge que iban a tener las autoliquidaciones en un futuro no muy lejano, sobre todo porque no existía una conciencia ciudadana suficiente que hiciera pensar en el hecho de que los contribuyentes -los escasos contribuyentes que existían en aquella época debido a la muy limitada capacidad de control de la Administración Tributaria- pudieran colaborar de una manera tan activa en el procedimiento de gestión tributaria, y menos aun, que a dichos contribuyentes se les pudiera exigir unos conocimientos fiscales suficientes para poder hacer frente a todas las dificultades que conllevan la realización de las operaciones aritméticas necesarias para poder determinar el importe de las deudas tributarias generadas como consecuencia de la realización de los hechos imponibles.

De ahí que dicho legislador de 1.963, sólo se atreviera a establecer en la reciente Ley, en dicho momento promulgada, una mera RESERVA DE LEY en el artículo 10, apartado k) de la misma, por medio de la cual, sólo se podría regular por la Ley la obligación a cargo de los particulares, de practicar OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

²⁶⁰pues siguen existiendo las cuatro inicialmente previstas.

que ha ido adquiriendo la primera de ellas, tras el nacimiento de la L.G.T.

En efecto, hoy por hoy, las cuatro etapas siguen existiendo con sus mismas denominaciones y funciones teóricas, pero al poderse practicar una liquidación definitiva, prácticamente con el mero transcurso del tiempo, mediante la declaración efectuada por el sujeto pasivo²⁶¹, la fase que más virtualidad práctica tiene en la actualidad, es la primera de ellas, es decir, la de la iniciación del procedimiento mediante la declaración efectuada por el sujeto pasivo, a la que acompaña una autoliquidación de lo declarado, dando lugar a una deuda tributaria, provisionalmente por él calculada, y en espera de la fase de control de la Administración.

No obstante las tres etapas restantes, no por ello dejan de ser de OBLIGADA EXISTENCIA y conocimiento, toda vez que sin ellas, el procedimiento de gestión quedaría incompleto y vaciado de contenido.

Con la autoliquidación, la única etapa que no queda influida, en el sentido indicado anteriormente, es la declaración tributaria²⁶². Ello no obstante, se añaden una serie de operaciones impuestas por la L.G.T. en su artículo 10 k) - denominadas "*operaciones de liquidación tributaria*"- que son las que le dan la trascendencia antes referida.

Por otro lado, las características de la gestión tributaria, se han visto igualmente alteradas e influidas con la nueva figura.

Con anterioridad a su existencia, la actuación de la gestión tributaria era fundamentalmente desarrollada por la

²⁶¹ Imaginemos una Liquidación Provisional girada por la Administración Tributaria, que no modifica en nada la declaración-autoliquidación del sujeto pasivo -las llamadas "LIQUIDACIONES PARALELAS". Por el mero transcurso de los cinco años legalmente establecidos -art. 120.2 L.G.T.-, dicha liquidación de carácter provisional se ha convertido en Liquidación Definitiva, habiendo tenido la Administración, una labor de mero control de lo declarado y cuantificado por el contribuyente.

²⁶² que vendría a ser una especie de subetapa dentro de la de iniciación del procedimiento de gestión.

Administración Tributaria. Sin embargo, en la actualidad, se ha producido una TRASLACIÓN DE LOS PAPELES de los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria. Es el sujeto pasivo el que inicia el procedimiento de gestión, desarrollándolo activamente al proceder a determinar el importe de su deuda tributaria²⁶³. Y la Administración, ha convertido su papel en una labor de mera colaboración y control de lo desarrollado por el sujeto pasivo.

Para finalizar, podemos observar como la fase de recaudación era, hasta ahora, autónoma, hasta el punto de estar encomendada, a profesionales independientes, como eran los recaudadores; sin embargo, en la actualidad, y con la existencia de las retenciones y de los pagos a cuenta, dicha función recaudadora la lleva a cabo la Administración de una manera pasiva, al ser el propio sujeto pasivo el que ingresa a lo largo de todo el ejercicio económico, el que ANTICIPA²⁶⁴ su deuda tributaria.

²⁶³ labor que anteriormente, llevaba a cabo la Administración Tributaria, provocándose con ello una mayor demora en la recaudación de los tributos, lo que obligó al legislador a estudiar esta nueva fórmula, mucho más dinámica.

²⁶⁴ LEJEUNE VALCARCEL, E.: "La anticipación de ingresos en el I.R.P.F." E.D.E.R.S.A. 1.983.

5.4.- LA AUTOLIQUIDACIÓN COMO DEBER JURÍDICO.

España está constituida en un Estado Social y Democrático de Derecho²⁶⁵. Ello implica la exigibilidad del cumplimiento de todas las normas jurídicas integrantes del ordenamiento jurídico español²⁶⁶. Además, y para el supuesto de incumplir dichas normas, el mismo ordenamiento articula las consecuencias jurídicas que debe soportar el incumplidor de cualquiera de ellas.

Así, y como una norma básica, tenemos a la Ley General Tributaria, que fija los principios de nuestro sistema tributario, y que son de obligado cumplimiento. Es en ella donde se esboza la justificación legal de la llamada autoliquidación, en su apartado k) de su artículo 10, como tendremos ocasión de comentar a lo largo de la presente tesis.

Esa obligatoriedad impuesta por el ordenamiento, de practicar las autoliquidaciones, podemos encajarla dentro del deber jurídico general de acatamiento del ordenamiento jurídico en su conjunto²⁶⁷. Y dentro de ese deber jurídico, podemos diferenciar deberes jurídicos particulares de

²⁶⁵ Artículo 1, apartado 1º de la Constitución Española, aprobada por las Cortes en Sesiones Plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978; ratificada por el Pueblo Español en Referendum de 6 de diciembre de 1978, y sancionada por S.M. el Rey antes las Cortes el 27 de diciembre de 1978 (B.O.E. nº 311-1, de 29 de diciembre de 1978).

²⁶⁶ Comenzando con la Constitución como norma suprema, y continuando con las Leyes aprobadas por las Cortes, los Reglamentos dictados en desarrollo y aclaración de las Leyes, los Decretos dictados por el Gobierno, etc.

²⁶⁷ Tal concepto es recogido por HERNANDEZ GIL, H.: "Derecho de obligaciones", C.E.U.R.A., Madrid 1983, que lo califica como tal diciendo que "es el significado jurídico más amplio del deber", página 61.

específicos²⁶⁸. En términos tributarios, el deber principal del sujeto pasivo es el del pago de sus deudas tributarias, para poder hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como establece la Constitución española, en su artículo 31.1, así como el artículo 35 de la L.G.T.²⁶⁹. Además de ello, se le exigen otras obligaciones secundarias, de carácter personal y no patrimonial, cuales son entre otras, el practicar las oportunas y legalmente exigibles autoliquidaciones.

Se trata de una prestación de HACER, y no de dar o no hacer. Y es una obligación no pecuniaria, estando así el sujeto pasivo en una posición deudora, cuya conducta es exigible en virtud de ese vínculo obligacional. Y dicha actuación viene impuesta por la normativa vigente, desde el ordenamiento jurídico, y frente a él la Administración sólo ostentará unas determinadas potestades surgidas al hilo del procedimiento de gestión, que en última instancia podrán concretarse, ante el incumplimiento del particular, en una potestad sancionadora que actuará sobre el mismo, para castigar dicho incumplimiento²⁷⁰. Se trata de una prestación personal por cuanto consiste en un hacer por parte del sujeto, hacer obligatorio al servicio de la Administración.

Y debe realizarse porque las funciones encomendadas a la Administración, requieren para hacerlas efectivas, de la colaboración de los particulares.

Ahora bien, ese deber jurídico que tiene como último fundamento el poder del imperio del Estado, no se puede concebir como una sujeción ilimitada e incondicional del particular. Tiene que tener unas limitaciones, porque de lo contrario, existiría una vinculación total de la persona que le convertiría en un mero súbdito al servicio del Estado, y sin ningún derecho.

²⁶⁸FERNANDEZ PAVES, M^o J.: "La autoliquidación tributaria", op.cit., página 20.

²⁶⁹Artículo 35 L.G.T..

²⁷⁰"1. La obligación PRINCIPAL de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria."

²⁷⁰ PEREZ ROYO, F.: "Las infracciones y sanciones tributarias". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972, páginas 24 y 25.

Por todo ello, podemos ya dar una definición de lo que entendemos por deber jurídico de autoliquidar²⁷¹:

"Aquel deber jurídico estricto sensu, establecido por ley a cargo de un particular legitimado, y consistente en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos impositivos declarados por el mismo."

De dicha definición, podemos extraer las siguientes características:

1ª.- Se trata de un deber jurídico impuesto por el ordenamiento.

2ª.- Debe ser establecido por Ley, no admitiendo la aceptación de la autoliquidación por otras normas de carácter inferior.

3ª.- El particular debe estar legitimado en el procedimiento de gestión.

4ª.- El particular debe llevar a cabo una serie de operaciones, no sólo de hecho, sino de interpretación jurídica, para poder calcular el importe de su deuda tributaria.

5ª.- Esa deuda tributaria es generada por el sujeto pasivo dentro del procedimiento de gestión al realizar hechos impositivos.

²⁷¹CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *"El deber de autoliquidar"*, op. cit.

5.5.- SU NATURALEZA JURÍDICA:

5.5.1.- Introducción.

La doctrina tributarista no se ha puesto de acuerdo sobre el tema de la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones. Sin duda, es el asunto más polémico.

Desde un punto de vista general podemos afirmar²⁷² que aunque existen algunos autores como M^a DEL CARMEN BOLLO AROCENA que entienden que dicha figura participa de la naturaleza de la liquidación provisional practicada por el sujeto pasivo como consecuencia de la traslación de papeles llevada a cabo en el procedimiento de gestión tributaria desde el nacimiento y desarrollo de la autoliquidación, la mayoría de la doctrina opina²⁷³ que no se puede hablar de un acto ADMINISTRATIVO de liquidación, sino simplemente de un acto efectuado y realizado por el sujeto pasivo, como cumplimiento del deber legalmente impuesto ²⁷⁴, enmarcado dentro de los deberes de colaboración con la Administración (artículo 111 de la Ley General Tributaria).

²⁷²PEREZ ROYO, F.: *Las infracciones...* Op. cit. Página 201.

²⁷³Entre los que nos incluimos.

²⁷⁴Vid artículo 10 k) L.G.T.

5.5.2.- Diferentes posturas doctrinales:

A continuación, enumeramos, siquiera brevemente, las diferentes tesis defendidas por los tributaristas en la actualidad:

5.5.2.1.- LA AUTOLIQUIDACIÓN COMO ACTO ADMINISTRATIVO TÁCITO

Esta tesis tiene su origen en la doctrina alemana que surgió al hilo del parágrafo 212 de la Ordenanza Tributaria Alemana anteriormente vigente a la actual del año 1.977²⁷⁵; y de ahí, paso a determinados autores italianos y españoles que asumieron sus planteamientos.

Uno de los mayores defensores de esta postura es el profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, quien opina que a lo largo de la gestión tributaria, se producen dos grandes momentos:

- el primero, en el que el contribuyente elabora una propuesta de liquidación, basada en la declaración de los hechos imponibles realizados por él.

- el segundo, en el que, al presentarse la mencionada "autoliquidación", lo que era una simple propuesta de liquidación por parte del particular contribuyente, queda transformada en un ACTO ADMINISTRATIVO TÁCITO, debido a que se ha producido una adhesión tácita de la Administración al proyecto liquidativo anteriormente presentado.

²⁷⁵El citado parágrafo decía: "Cuando no es obligado dictar un acto de liquidación formal, vale como acto de liquidación toda manifestación de voluntad de una oficina tributaria."

En efecto, en opinión del citado autor²⁷⁶, puede suceder que la liquidación administrativa -el acto administrativo de liquidación- sea PRESUNTA, lo que ocurre cuando la Administración recibe una autoliquidación del contribuyente, y guarda silencio respecto a ella. En ese supuesto, dicho silencio administrativo producirá, transcurrido el plazo legalmente previsto, los efectos de un acto liquidatorio presunto.

No obstante, si bien es cierto que en la práctica, la propuesta de liquidación practicada por el contribuyente, puede gozar de los EFECTOS de una liquidación administrativa, en nuestra opinión, NUNCA dicha autoliquidación podrá catalogarse técnicamente como tal, por cuanto que la liquidación tributaria es ante todo y sobretodo un ACTO ADMINISTRATIVO.

Y siguiendo al profesor GARCIA DE ENTERRIA²⁷⁷, acto administrativo es "*una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria*". Por tanto, el acto administrativo ha de proceder NECESARIAMENTE de la Administración. Los actos que proceden de los administrados no pueden tener la consideración de actos ADMINISTRATIVOS²⁷⁸.

Tal afirmación es indiscutible, no pudiendo catalogarse, a nuestro entender, de acto administrativo a la autoliquidación, al menos en la definición de acto administrativo dada por el citado autor. Y ello se puede

²⁷⁶SAINZ DE BUJANDA, F.: "*Lecciones de Derecho Financiero*", op. cit. Páginas 298 y siguientes.

²⁷⁷GARCIA DE ENTERRIA, E. y RAMON-FERIJANDEZ, T.: "*Curso de Derecho Administrativo. Volumen I*". 4ª edición. CIVITAS 1.983. Páginas 501 y siguientes.

²⁷⁸Sin embargo, algún autor como BALBÉ considera que también merecen la consideración de actos administrativos los que proceden de administrados a los que el ordenamiento jurídico les faculta para competir con la Administración en el ejercicio de funciones administrativas, como puede suceder en los actos emanados de los concesionarios de servicios públicos. Balbé denomina a estos administrados "*vicarios de la Administración*". Entendemos que a los sujetos pasivos contribuyentes no podríamos calificarlos como tales al no trabajar PARA la Administración, ya que lo único que hacen es cumplir una determinada obligación, impuesta por el ordenamiento, y nunca, actuar por voluntad propia, como hacen los concesionarios.

ratificar por la Ley 30/92, cuando afirma que los actos administrativos son dictados por las Administraciones públicas²⁷⁹.

La Administración, cuando admite la autoliquidación, no está ejerciendo funciones liquidatorias, sino meramente recaudatorias. Está realizando una mera actividad de caja, sin prejuzgar el montante de la obligación tributaria²⁸⁰. No se está adhiriendo al proyecto de liquidación, sino que se está limitando a aceptar su ingreso. La finalidad de la autoliquidación es adelantar la presunta deuda tributaria a fin de que la Administración pueda hacer frente a los ingentes gastos públicos. No está, en definitiva, prejuzgando el contenido y cuantía de tal acto.

Otro partidario de esta postura es JOAQUIN GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU. Defiende que el acto declarativo de la Administración se lleva a cabo desde el momento en que ésta acepta o recibe la declaración-autoliquidación del sujeto pasivo²⁸¹. Se produce en ese momento una especial adhesión tácita de la Administración a la declaración formulada y a las operaciones liquidatorias realizadas por el sujeto pasivo.

Entendemos a pesar de ello que desde el momento en que no existe un pronunciamiento administrativo -de la Administración -, en cualquiera de sus formas, no se puede hablar de auténtica liquidación tributaria, no existiendo, en suma, un acto que produzca los efectos jurídicos propios de la liquidación, sino a lo más²⁸² "un acto en que el contribuyente propone a la autoridad pública el contenido de esa liquidación".

²⁷⁹Vid. artículo 53 de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, y del Procedimiento Administrativo Común, que comienza del siguiente tenor: "Los actos administrativos QUE DICTEN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, bien de oficio o a instancia del interesado,..."

²⁸⁰DURAN SINDREU-BUXADÉ, A.: "El procedimiento de liquidación tributaria". Ed. PPU, Barcelona, 1.989.

²⁸¹GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU, J.: "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", R.D.F.H.P., número 93, 1971, página 571.

²⁸²FERNANDEZ PAVES, M. J.: "La autoliquidación...", op. cit., página 115.

5.5.2.2.- LA AUTOLIQUIDACIÓN COMO ACTO ADMINISTRATIVO REALIZADO POR LOS PARTICULARES EN VIRTUD DE REPRESENTACIÓN O DELEGACIÓN.

Esta tesis es la defendida por MARTINEZ LAFUENTE para quien las autoliquidaciones²⁸³ son actos realizados en nombre de la Administración, y que es precisamente por esa representación o delegación, por lo que se consideran a dichos actos como administrativos.

No obstante, la objeción que se plantea, sobre todo por parte del Profesor CLAVIJO, radica en que no hay delegación si el contribuyente no despliega, al confeccionar su autoliquidación, una función pública, sino que se limita únicamente al cumplimiento de un deber impuesto, el establecido en la Ley General Tributaria, en su artículo 10 k), de practicar operaciones de liquidación tributaria. CLAVIJO indica que no se está ante un acto de representación o de delegación, sino ante un acto propio de un particular que está "legítimamente interesado" en el procedimiento de liquidación.

El sujeto pasivo, como administrado, no está actuando dentro del procedimiento de gestión como un "delegado de la Administración"²⁸⁴.

Por otro lado, JULIO BANACLOCHE²⁸⁵ es de la opinión que el procedimiento de declaración-liquidación es

²⁸³MARTINEZ LAFUENTE, A.: "El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución". Historia y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. 1.979. Páginas 519 y 520.

²⁸⁴La figura de la "delegación" sólo podría ser referida, en nuestra opinión, a aquellos sujetos que actúan en nombre y por delegación de la Administración, a causa de un pacto suscrito entre ambos. Sería el caso de los CONCESIONARIOS PUBLICOS. Por ejemplo, si una empresa privada ha ganado un concurso público para desempeñar el servicio de limpieza de la ciudad por un plazo de cuatro años, esa empresa, a partir de entonces, actúa en nombre de la Administración, en virtud de representación o delegación.

extraordinario porque se traslada al contribuyente, únicamente por razones de eficacia, una función como la de liquidar, que, de suyo, corresponde a la Administración.

No podemos concebir al contribuyente o al sujeto sustituto como "vicarios" de la Administración por la sola razón de que no están realizando función pública alguna. Muy al contrario, son meros administrados que se limitan a cumplir las obligaciones tributarias impuestas por el ordenamiento²⁸⁶, colaborando con la gestión tributaria, gestión ésta pública y administrativa, mientras que la autoliquidación es un acto de un particular en cumplimiento de un deber de colaboración²⁸⁷.

²⁸⁵BANACLOCHE PEREZ.-J.: *"Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias"*. Hacienda Pública Española nº 80.1.983.

²⁸⁶GOTA LOSADA, A.: *"Tratado del Impuesto sobre la Renta. Volumen IV."*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1972, página 448.

²⁸⁷En palabras de la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de fecha 24.6.78, *"esta forma de colaboración con la Administración en la que el contribuyente autoliquida el impuesto, no origina actos administrativos, puesto que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente... Las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos"*.

5.5.2.3.- LA AUTOLIQUIDACIÓN COMO LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.

Esta postura doctrinal es defendida por MORENO TORRES y M^a del Carmen BOLLO AROCENA.

Ambos se basan desde el punto de vista legal, en el artículo 42 del Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1.981²⁸⁸, que califica las autoliquidaciones como actos de gestión tributaria²⁸⁹. El contenido y efectos de las declaraciones-liquidaciones es, DE FACTO, equiparable al de las liquidaciones provisionales.²⁹⁰

Sin embargo, una de las objeciones planteadas a esta postura consiste en la imposibilidad de impugnación de las llamadas autoliquidaciones, que aquí se separa radicalmente de lo que es una liquidación provisional²⁹¹.

Y frente a esta objeción, ellos alegan que se trata de un requisito meramente formal que no ha de afectar a lo que es la naturaleza de las declaraciones-liquidaciones.

En nuestra opinión, basarse en una argumentación primordialmente reglamentista es, tal vez, una argumentación pobre. Además, dicho artículo del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas especifica muy claramente como las autoliquidaciones son meras **ACTUACIONES**

²⁸⁸ aprobado por el Real Decreto 1999/1.981, de 20 de agosto.

²⁸⁹ Artículo 42: "Impugnación de ACTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.- En particular y por lo que a la gestión tributaria se refiere, son impugnables:

- 1.- Los ACTOS ADMINISTRATIVOS SIGUIENTES:...
- 2.- Las siguientes ACTUACIONES tributarias:
 - a) Las autoliquidaciones."

²⁹⁰ BOLLO AROCENA, M^a. C.: "Análisis jurídico..." op.cit. Páginas 49 y ss.

²⁹¹ Vid artículo 121 Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

TRIBUTARIAS, excluyéndolas de la catalogación de actos administrativos (incluyendo, sin embargo entre los mismos, a las liquidaciones provisionales y a las definitivas), por lo que una cosa es la similitud de facto con las liquidaciones provisionales, y otra muy diferente, la similitud jurídica que, en principio y mientras no se modifique la legalidad vigente al respecto, dista mucho de producirse.

En cualquier caso las declaraciones-liquidaciones carecen del ingrediente imperativo que caracteriza a los actos de liquidación tributaria, entendidos éstos como actos provenientes de la Administración.

La liquidación del tributo²⁹² es una función exclusivamente administrativa donde la colaboración del contribuyente puede ser más o menos intensa, pero nunca podrá destruir el carácter administrativo de dicha liquidación, teniendo en cuenta su realización por la Administración Pública. La función de la liquidación no es una simple operación de conocimiento, sino que contiene también un ingrediente imperativo -que es lo que le distingue, no sólo fácticamente, sino jurídicamente, de la autoliquidación -: la Administración, cuando declara el importe de la deuda, está también imponiendo, ejercitando una pretensión de cobro en la cuantía derivada de dicha liquidación.

²⁹² SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones...", op. cit., pág. 285.

5.5.2.4.- NATURALEZA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN PRESENTADA POR UN NO RESIDENTE.

A continuación, y de forma breve, vamos a comentar el supuesto concreto de la autoliquidación presentada por una persona, sujeto pasivo, catalogado como de no residente en el Estado español²⁹³.

Nos basamos en una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid²⁹⁴ bastante "sui generis", toda vez que cataloga a una autoliquidación presentada con posterioridad a otra que fue objeto de liquidación provisional, como de recurso de reposición.

Reproducimos a continuación dos de los fundamentos de Derecho de la citada Sentencia²⁹⁵:

"Primero.- Se impugna en el presente recurso la resolución del TEAR de Madrid, por la que se destimó la reclamación económico-administrativa deducida por la actora contra Acuerdo de la Delegación de Hacienda de Madrid, por el que se desestimó por extemporánea la petición de devolución por ingreso indebido de la cantidad ingresada por la demandante como pago del IRPF y Sociedades en razón a retribuciones a no residentes. Está acreditado en autos, y no merece argumentos contrarios por las partes, que el pago se hizo mediante autoliquidación y liquidación provisional el 7 de diciembre de 1990 y que la petición de devolución de

²⁹³ Artículo 11 de la Ley 18/91, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

...b) POR OBLIGACIÓN REAL, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior (que hace referencia a los sujetos pasivos por obligación personal, que son las que tienen su residencia habitual en territorio español) que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

²⁹⁴ Resolución de fecha 2 de junio de 1994.

²⁹⁵ Revista de Actualidad tributaria nº 171/1995, página 425 y 426.

ingresos indebidos se efectuó el 20 de febrero de 1991. Asimismo está acreditado que el 21 de diciembre de 1990 se formuló autoliquidación por el mismo hecho y liquidación provisional consecuente, en el sentido de considerar exenta la operación por aplicación del Convenio de Doble Imposición vigente con la República de Portugal.

Tercero.- Es reiterada y conocida la doctrina constitucional sobre la debida interpretación "pro actione" de los plazos de los recursos administrativos, cuando su apreciación conlleve la apreciación de circunstancias que impidan el enjuiciamiento de las pretensiones planteadas y ello en aras del más exacto cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva de aquellas, consagrado en el artículo 24 de la Carta Magna. Ello nos plantea dos cuestiones de singular relevancia para el caso de autos. En primer lugar, la debida naturaleza que haya de darse en la autoliquidación efectuada el 21 de diciembre de 1990, que recibió también liquidación provisional y que se refería a idénticos hechos y organismo de presentación, si bien su sentido fuese exactamente el contrario al de la liquidación inicial del día 7 anterior.

Pues bien, un escrito de esta naturaleza no puede sino ser considerado un recurso de reposición y recuérdese que a los recursos ha de otorgarse la verdadera naturaleza de la que gozan, como entonces señalaba el artículo 114.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, recurso en plazo, pues no habían transcurrido quince días desde la notificación del acto anterior cumpliéndose así lo previsto en el Real Decreto 2244/1979, que regula este recurso en el ámbito tributario."

El artículo 8 del anteriormente citado Real Decreto 2244/1979, que regula el recurso de reposición, indica que el recurso se interpondrá por medio de escrito donde se hará

constar una serie de extremos²⁹⁶, además de formularse las alegaciones "tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho".

Si estamos semejando la autoliquidación con el recurso de reposición, observaremos como no sólo tiene "alegaciones" de hecho, que serían los hechos imponible que se manifiestan en la declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo. Igualmente aplica alegaciones de derecho, que demuestran como la autoliquidación requiere, además, de la aplicación de la normativa tributaria vigente en cada momento.

Se le exige al sujeto pasivo un conocimiento en profundidad de las normas tributarias²⁹⁷ que le permita en un momento dado gozar de las llamadas "economías de opción" afin de poder, si es caso y procedente, disminuir su deuda tributaria aplicando las ventajas legales permitidas por el ordenamiento jurídico.

²⁹⁶ Tales como las circunstancias personales del recurrente, el órgano ante el que lo formula, el acto administrativo recurrido, el domicilio, el lugar y fecha de interposición, y el que no se ha impugnado el mismo acto en vía económico-administrativa.

²⁹⁷ A él directamente, o a su asesor fiscal, si es que lo tiene.

5.5.2.5.- LA AUTOLIQUIDACIÓN COMO ACTO DE COLABORACIÓN.

5.5.2.5.1.- Doctrina:

Esta tesis es la que ha encontrado un mayor eco en la doctrina especializada.

En efecto, J. BANACLOCHE²⁹⁸ define la autoliquidación como un acto de colaboración en la gestión tributaria, exigido por la Ley, que se manifiesta en documentos privados u oficiales.

Del mismo modo, MARTIN DELGADO²⁹⁹ la define como aquel acto de los particulares, regulado por el Derecho Tributario, que es un acto de colaboración impuesto por las normas jurídicas.

Iguálmente, PEREZ DE AYALA y E. GONZALEZ, la conceptúan como aquellos actos del administrado que, por imperativo de la Ley, éste debe cumplir en el marco del procedimiento de gestión tributaria con los efectos que la propia Ley les asigna.

Observamos como la actividad lógica del contribuyente, en el procedimiento de gestión consistente en practicar la declaración y liquidar directamente el

²⁹⁸BANACLOCHE, J.: "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias". H.P.E., número 80, 1983, página 54 y siguientes.

²⁹⁹MARTIN DELGADO, J.M.: "Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias." H.P.E., nº 84, 1983, página 49.

impuesto³⁰⁰, se encuentra en el mismo plano que la actividad desarrollada por la oficina del impuesto al realizar la liquidación. A pesar de ello, tal actividad lógica se manifiesta, por parte de dicha oficina liquidadora, en un acto administrativo, mientras que en el primer caso (el de la declaración-liquidación efectuada por el contribuyente), se concreta en la ejecución de actos debidos que están sometidos a la comprobación de las oficinas liquidadoras. En definitiva lo que realizan los administrados contribuyentes son labores de colaboración en la gestión tributaria.

En palabras de E. GONZALEZ³⁰¹, no hay acto administrativo mas que donde se ejerce una potestad administrativa. Y las autoliquidaciones no ejercen dicha potestad, siendo simplemente una modalidad de los llamados "**ACTOS DEL ADMINISTRADO**". Que el sujeto pasivo ASUMA funciones públicas -por obligación legal- no quiere decir que sea miembro de la Administración, o que sea funcionario de la misma. Simplemente dicho sujeto pasivo está actuando en el procedimiento sólo para cumplir sus obligaciones en el mismo, que le vienen impuestas por la Ley.

Por ello, los actos del administrado forman parte del procedimiento administrativo, pero no son actos administrativos. De ahí que se trate de simples "**deberes de colaboración tributaria**".

Así, cuando la Administración tenga delante una autoliquidación, y "**no haga nada**"³⁰², el ordenamiento lo que deberá hacer es asegurarse que el contribuyente cumple con la legalidad.

³⁰⁰MICHEL, G.A.: "*Curso de Derecho Financiero*". Editorial Derecho Financiero 1.975. Madrid. Páginas 261 y siguientes.

³⁰¹GONZALEZ, E.: "*Curso...*", op cit., página 88.

³⁰²ARIAS VELASCO, J.: "*Procedimientos...*", op.cit., página 54.

5.5.2.5.2.- Jurisprudencia:

En otro orden de cosas, vamos a examinar la jurisprudencia más destacada en torno a la autoliquidación entendida como acto de colaboración.

En un primer estadio evolutivo³⁰³, el Tribunal Económico Administrativo Central consideraba a las autoliquidaciones como actos administrativos **IMPLICITOS** cuando se reclamaba improcedentemente a causa de errores de derecho sufridos en las mismas por la vía de devoluciones de ingresos indebidos.

Sin embargo, hoy en día, sostiene dicho Tribunal³⁰⁴ que **NO CONSTITUYEN ACTOS ADMINISTRATIVOS RECLAMABLES**; hace falta instar previamente a la Administración a que emita un acto administrativo por lo que, en definitiva, está afirmando como las autoliquidaciones son una forma de colaboración con la Administración donde el contribuyente autoliquidada el Impuesto.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de fecha 24 de junio de 1978³⁰⁵, indica que:

"Las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son susceptibles de recurso hasta que por la propia Administración se llevan a cabo las comprobaciones

³⁰³GONZALEZ PAEZ, E.: "Caracter administrativo ..." op. cit.

³⁰⁴Conviene aquí recordar que el llamado "Tribunal Económico Administrativo" no es en puridad técnica un Tribunal, ya que no está inserto dentro del Poder Judicial como uno de los Poderes de un Estado Democrático. El Tribunal Económico-Administrativo es una institución creada dentro del Ministerio de Hacienda (ni siquiera dentro del Ministerio de Justicia), que tiene como misión la resolución de reclamaciones económico-administrativas, y con carácter previo a la vía puramente contenciosa (Recurso Contencioso Administrativo ante la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de una determinada Comunidad Autónoma, o del Tribunal Supremo). Se pretende con ello el acelerar el procedimiento intentando disminuir el trabajo de las Salas Contenciosas, debido a los retrasos a los que tienen que hacer frente.

³⁰⁵Es de la misma opinión en la resolución de fecha 16 de junio de 1977.

que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria,..."

Debemos, por tanto, concluir este apartado afirmando que las teorías anteriormente apuntadas para explicar la naturaleza jurídica de la autoliquidación (excluyendo la sustentada en este punto) son, a nuestro entender, ineficaces para un conocimiento exacto de tal figura ya que en ellas se estudia dicho acto desde la perspectiva del acto *administrativo* de liquidación, y no desde dentro de sí misma, catalogándola como lo que es y lo que no es: es un acto del administrado, y no es un acto de la Administración.

En palabras de M^a Jose Fernandez Paves, "*cabe inducir que la autoliquidación tributaria no puede entenderse como una propia y auténtica liquidación, como un acto administrativo de liquidación tributaria, habida cuenta de que no existe pronunciamiento alguno de los órganos de la Administración competentes para ello; frente a la posición que dotaba de relevancia a la actuación interna del sujeto, ... tal actividad no produce efectos jurídicos puesto que se requiere para ello su manifestación externa, realizando el acto de autoliquidación. Sobre la recepción de la misma como pronunciamiento tácito aceptando su contenido por la Administración, cabe argüir que sólo se produce un acto administrativo de caja, recaudatorio; pero no de liquidación tácita o presunta, por limitarse el órgano a admitir el ingreso sin prejuzgar su cuantía y exactitud.*

Tampoco estamos en presencia de una delegación de funciones por la que típicas competencias administrativas se transfieren al particular, porque la acción liquidadora de la Administración se configura como una potestad, como un poder-deber cuyo ejercicio es intrasferible. Y por último, no tiene tampoco sentido forzar su inclusión o consideración como liquidación provisional aunque no fuere administrativa, puesto que nuestro ordenamiento no las configura como tales, no produciendo los mismos efectos que

aquellas; y por otra parte, no se llega a demostrar fehacientemente que el acto liquidatorio no necesite ser acto administrativo, pues en última instancia todos acaban buscando o tratando de encontrar alguna remisión a actividad o pronunciamiento de un órgano administrativo".

Por lo tanto, la a nuestro entender fundamental diferencia existente en la actualidad entre las liquidaciones provisionales y las llamadas autoliquidaciones, haciendo con ello hincapie en la postura aquí mantenida en el sentido de no identificar ambas figuras, son los diferentes efectos jurídicos producidos entre una figura y otra. La autoliquidación no puede ser reclamable en vía económico-administrativa, puesto que le hace falta el filtro de la Administración, expreso o tácito³⁰⁶.

A pesar de que tanto la Administración como el contribuyente pueden realizar OPERACIONES liquidatorias, es la Administración la que únicamente las puede llevar a cabo a través de actos ADMINISTRATIVOS, mientras que el contribuyente, sólo podrá realizarlas a través de actos del ADMINISTRADO. La declaración, aun con autoliquidación³⁰⁷, no es más que un documento privado, sin que contenga, como ha reiterado la Jurisprudencia, acto administrativo alguno de liquidación. Por ello las autoliquidaciones no son recurribles por sí mismas.

En definitiva, se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario; actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas consistentes en unas operaciones de cuantificación de una deuda tributaria que la Ley impone a los contribuyentes dentro de esa colaboración que se produce en el procedimiento de gestión.

³⁰⁶CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Notas sobre el procedimiento...", op. cit.

³⁰⁷BANACLOCHE, J.: "Procedimiento de Comprobación". Revista Económico Fiscal. Abril 1, 1995. ESINE, S.A. Página 4.

Es ésta la postura defendida por una gran parte de la doctrina tributarista actual³⁰⁸, que aceptamos y asumimos desde aquí, entendiéndola más correcta y coherente que el resto de las posturas anteriormente manifestadas, sobre todo por la razón ya expuesta de tratarse de actos del administrado.

³⁰⁸ Así, y además de los ya referenciados, se han manifestado expresamente por esta postura doctrinal, entre otros:

PONT MESTRES, M.: *Distinción entre derecho a la impugnación de autoliquidaciones y derecho a devolución de ingresos procedentes de autoliquidaciones.* Gaceta Fiscal nº 17, 1984, página 126.

RODRIGUEZ FERREIRO, M.: *Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.* Gaceta Fiscal nº 12, 1984, página 104.

GONZALEZ PAEZ, E.: *Petición de devolución de ingresos por autoliquidaciones tributarias con error de Derecho.* Crónica Tributaria nº 56, 1986, pag. 226.

MERINO JARA, I.: *El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Impuestos nº 12/88, p. 12.

5.6.- CARACTERES DE LA AUTOLIQUIDACIÓN

La Ley General Tributaria señala, en su artículo 101, las siguientes formas de iniciación del procedimiento de gestión de los tributos³⁰⁹:

"a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley.

b) De oficio.

c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos."

De los tres medios de iniciación, el que podríamos considerar "normal" es el primero de ellos, es decir, la declaración del sujeto pasivo.

En la actualidad, la declaración, entendida como de mera iniciación del procedimiento reduciendo su contenido a elementos de hecho, es una excepción³¹⁰.

El régimen de "liquidación" a cargo del sujeto pasivo (comúnmente denominado autoliquidación)³¹¹, aparece configurado como un régimen totalmente excepcional, frente al procedimiento normal³¹² de liquidación practicada con intervención de la Administración previa declaración de

³⁰⁹ Denominado también por algunos autores como SAINZ DE BUJANDA, F.: *"Lecciones..."*, op. cit., página 279 y ss, como procedimiento de "LIQUIDACIÓN", entendiendo este concepto en un sentido amplio, comprensivo de todo el procedimiento de gestión, y no de una sola de sus fases o etapas.

³¹⁰ PEREZ ROYO, F.: *"Derecho Financiero..."*, op. cit., páginas 199 y siguientes.

³¹¹ FERNANDEZ PAVES, M. J.: *"La autoliquidación tributaria"*, op. cit.

³¹² Mejor dicho, era.

existencia del hecho imponible y de sus elementos esenciales por el contribuyente.

Frente a ello, en la generalidad del sistema impositivo actual, lo habitual es la iniciación del procedimiento mediante la denominada declaración-liquidación, o autoliquidación. Es decir, mediante un acto en el que el sujeto pasivo no se limita simplemente³¹³ a declarar el hecho imponible y sus circunstancias sino que, al propio tiempo, debe realizar las operaciones materiales de determinación de la cuota, llevando a cabo el ingreso de la misma.

Los legisladores de 1.963 no previeron el gran desarrollo futuro que iba a tener esa reciente figura, en ese momento prácticamente desconocida, de la declaración-liquidación. Y tal vez por tal circunstancia su regulación en la Ley General Tributaria fue escasa e insuficiente figurando sólo en el artículo 10, apartado k) al establecer el principio fundamental de reserva de ley incluyendo dentro del mismo la obligación de los particulares de practicar OPERACIONES de liquidación tributaria; y en el artículo 109 donde al regular la comprobación e investigación de los hechos imponibles, afirma que las mismas alcanzarán a los hechos imponibles CUYA LIQUIDACIÓN deba realizar el propio sujeto pasivo.

En consecuencia, y cumpliendo el mandato constitucional del artículo 31.3 C.E.³¹⁴, el deber de autoliquidación tiene siempre su origen en la Ley (el artículo 10 k), lo que le diferencia del (también) deber de declarar pudiendo éste surgir de la ley, y también de un requerimiento efectuado por la Administración, no teniendo por tanto un origen legal en su sentido puro³¹⁵.

Además, el contenido de ambas figuras es diferente: frente a la necesaria manifestación de conocimiento

³¹³ Como se hacía con el inicio de la regulación de la Ley General Tributaria, en el año 1.963.

³¹⁴ "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley."

³¹⁵ ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Comentarios..." op. cit.

y a la eventual manifestación de voluntad dirigida a la Administración que caracteriza a la declaración tributaria, con el fin de que aquella proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo, la autoliquidación³¹⁶ es una manifestación de voluntad dirigida a la Administración comunicándole la cuantía de la deuda tributaria y manifestando la voluntad de cumplirla en el importe liquidado, reduciéndose por ello la función de la Administración, a una mera comprobación de la exactitud de lo liquidado.

Asimismo, el Profesor CLAVIJO HERNANDEZ alude a la característica de la accesoriedad que tiene la autoliquidación en relación con la declaración:

"en nuestro ordenamiento jurídico, la autoliquidación depende siempre y en todos los casos, de la declaración, sin la cual carece de razón de ser: se autoliquidan hechos que previa o simultáneamente se han declarado; lo que presupone siempre la declaración de la que depende y en función de la cual se justifica."

La autoliquidación entendida en el ánimo del legislador de 1.963 es un ACTO DEL CONTRIBUYENTE que no está calificado por la Ley como liquidación en sentido estricto³¹⁷, sino como operación liquidatoria, es decir, de mera realización de operaciones aritméticas tendentes a determinar la deuda tributaria, facilitando por ello la labor de la Administración.

El sujeto pasivo contribuyente está colaborando en la gestión tributaria realizando una actividad que contiene una manifestación de datos y elementos del hecho imponible, unas operaciones de cálculo aritmético de la prestación debida, y una calificación jurídico-tributaria de dichas manifestaciones³¹⁸.

³¹⁶CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El acto de liquidación". Revista Española de Derecho Financiero, número 20 1.978.

³¹⁷Con lo que no está equiparando autoliquidación con liquidación provisional.

³¹⁸MERINO ANTIGÜEDAD, J.M.: "Esquemas de Derecho Tributario". Universidad de Deusto. 1.993, página 104.

5.7.- CONTENIDO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

Tras el auge de las declaraciones-liquidaciones, la existencia y vigencia del procedimiento de gestión no se ha visto alterada, si bien las funciones de los diferentes sujetos de la relación jurídico-tributaria³¹⁹, han dado un cambio de sentido.

Las fases o etapas del procedimiento siguen siendo las de iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva. Pero la iniciación no se produce, en la generalidad de los supuestos, por medio de la declaración efectuada por el sujeto pasivo, sino que, del mismo modo, cuantifica su deuda tributaria, ingresándola en el Tesoro -siempre que sea positiva -haciéndolo mediante la oportuna autoliquidación. Ahora, ya no solo declara los hechos imponible realizados, sino que va más allá al cuantificar su propia deuda tributaria.

El procedimiento de autoliquidación generalizado se aplica y extiende con rapidez a los grandes impuestos estatales que constituyen el eje vertebral de todo el sistema tributario español: tanto para los dos grandes impuestos directos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e Impuesto sobre Sociedades, además del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que ha sido el último en liquidarse por medio de la autoliquidación, si bien con carácter voluntario), como para los dos grandes impuestos de carácter indirecto, como son el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

³¹⁹Siendo el sujeto activo, la Administración tributaria, por ser el titular de los derechos; y el sujeto pasivo, el contribuyente, al ser el que debe hacer frente a sus obligaciones tributarias, correlativas a los derechos del sujeto activo.

La introducción de este deber a cargo de los obligados tributarios permite calificar³²⁰ su actuación como **DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN** demostrándose así que, a pesar de darse o producirse en un único acto, se trata de un instituto jurídico que está integrado o compuesto por actos que son jurídicamente diferenciables, y tienen contenidos y efectos diversos, constituyendo a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos:

5.7.1.- DECLARACIÓN

Inicialmente aparece como contenido de dicha figura, la **DECLARACIÓN TRIBUTARIA**, aunque no sólo ya referida a los hechos imponible, sino también a los presupuestos de hecho de la retención a cuenta, de los pagos fraccionados, o de otras prestaciones pecuniarias³²¹.

5.7.2.- AUTOLIQUIDACIÓN

En segundo lugar, aunque no de menor importancia, están las operaciones que constituyen la **AUTOLIQUIDACIÓN** por parte del sujeto pasivo: presupone la interpretación y calificación de los datos y hechos relacionados, su cuantificación de la deuda tributaria teniendo en cuenta la legalidad vigente y los diferentes anticipos a cuenta pagados con anterioridad al acto de la autoliquidación.

³²⁰MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. "Curso de Derecho Financiero y Tributario.", op cit

³²¹LEJEUNE VALCARCEL, E. "La anticipación...", op cit

5.7.3.- INGRESO

Por último aparece el **INGRESO** por el sujeto pasivo contribuyente, de la cantidad por él calculada³²² que cierra el contenido del instituto, constituyendo ejercicio de su voluntad de querer cumplir la obligación en el importe que él mismo le ha dado (y que debe coincidir con el prefijado por la Ley).

³²²En la mayoría de los supuestos, el ingreso se verá sustituido por una solicitud de devolución como consecuencia de que los anticipos tributarios efectuados a lo largo del ejercicio económico, por el sujeto pasivo, superan al importe de la deuda tributaria por él calculada.

5.8.- DISTINCIÓN ENTRE LAS AUTOLIQUIDACIONES Y OTRAS FIGURAS AFINES

La figura de la autoliquidación dentro de nuestro sistema tributario debemos analizarla partiendo de un parámetro fundamental: se trata de una figura regulada por la normativa tributaria, que debe considerarse diferente de otras figuras afines a ella, en mayor o menor medida. Debemos entenderla en contraste con otras figuras semejantes aunque diferentes para así, poder analizarla sobre bases correctas.

A partir de tales parámetros, podemos establecer unas elementales pero fundamentales diferencias entre tales figuras tributarias a fin de gozar de un conocimiento más correcto de la autoliquidación:

5.8.1.- Diferencia entre las autoliquidaciones y las declaraciones tributarias:

A tenor de lo preceptuado en el artículo 102 de la Ley General Tributaria, se considera declaración tributaria: "*todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria en que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible* "

En definitiva, y a pesar de la tan criticada definición legal por parte de la doctrina especializada, es evidente que la declaración efectuada por el sujeto pasivo debe eminentemente reconocer la existencia de un hecho

imponible por él realizado. Y no puede ir más lejos de dicha manifestación o reconocimiento.

Por contra, la autoliquidación tributaria debe incorporar, junto a dicho reconocimiento de la existencia de un hecho imponible, una propuesta de determinación de la cuantía de la deuda tributaria, calculada por el mismo sujeto pasivo realizador del hecho imponible.

Tiene, por tanto, la autoliquidación un contenido mayor y más completo que el de la declaración tributaria.

En la autoliquidación, el sujeto pasivo no sólo lleva a cabo las operaciones necesarias para calcular el importe de la deuda tributaria, sino que igualmente realiza el ingreso de la misma, si es que existe algún tipo de deuda tributaria teniendo en cuenta los anticipos tributarios que se hubieran realizado hasta el momento de presentar o confeccionar la oportuna autoliquidación.

Por otro lado³²³, mientras la declaración ordinaria se ciñe normalmente a meras cuestiones de hecho, la autoliquidación, al exigir operaciones de determinación de la deuda, implica no sólo cálculos aritméticos, sino también operaciones de calificación jurídica y de aplicación de las normas vigentes en cada momento³²⁴.

Otra diferenciación proviene de los efectos de ambas³²⁵ figuras. En cuanto a los simples datos de hecho, los efectos probatorios son los mismos que se pueden producir en cualquier declaración ordinaria. Sin embargo, en relación con los elementos jurídicos, con las operaciones que implican la

³²³PEREZ ROYO, F.: *"Derecho financiero ..."*, op. cit., página 200

³²⁴Por ejemplo, el determinar si tal o cual gasto es o no deducible, y hasta qué límites; si procede la aplicación de una determinada deducción; si cabe la reducción de la base imponible; si tales o cuales intereses deducen en base o en cuota, o exceden de los límites legales, etc.

³²⁵PEREZ ROYO, F.: *"Derecho financiero ..."*, op. cit., pág 200

aplicación de normas jurídicas, se pueden producir en las declaraciones-liquidaciones una serie de errores, que tienen y deben tener un tratamiento diferente al de los errores de hecho. Cuando dicho error perjudique al sujeto pasivo, existe un procedimiento especial de revisión. Y si el error es por una aplicación incorrecta de la norma que lleva consigo una autoliquidación de cuantía inferior a la deuda, se producirá un ingreso en cuantía insuficiente.

A parte de ésto, y siguiendo al profesor F. PEREZ ROYO, la diferencia fundamental radica en los efectos de cada una de las dos figuras en el marco del procedimiento. Mientras que la pura declaración es un simple acto de iniciación del procedimiento, que necesita de otros hasta llegar a la liquidación de la deuda, en la autoliquidación, el propio acto inicial contiene ya la cuantificación e ingreso de la misma³²⁶.

Naturalmente, la Administración podrá comprobar³²⁷ la veracidad de las declaraciones y la corrección de las operaciones de la autoliquidación, pero ya será eventual y optativo, no teniendo la obligación de practicar la liquidación en todos los casos, tal y como sucedía con anterioridad a las autoliquidaciones.

³²⁶No confundamos eso con aceptar la tesis de que la autoliquidación contenga una liquidación de la deuda, entendida esta palabra en su sentido puro. Ya hemos tratado en anteriores apartados la naturaleza jurídica de dicha figura.

³²⁷Es una de sus máximas funciones dentro de la nueva estructura del procedimiento de gestión, desde la existencia de esta figura.

5.8.2.- Diferenciación entre las autoliquidaciones y las liquidaciones tributarias:

Al aceptar esta diferencia estamos partiendo de la premisa esencial de la naturaleza de la autoliquidación como contraria a la liquidación provisional.

Como primera diferencia, debemos tener en cuenta el sujeto que practica cada una de tales figuras; la autoliquidación es realizada por el sujeto pasivo, contribuyente fruto de un deber jurídico, legalmente impuesto, mientras que la liquidación tributaria es practicada únicamente por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, esto es, por la Administración tributaria, que es la única que tiene la potestad, impuesta por el ordenamiento jurídico tributario, para ello. En definitiva, la autoliquidación es un acto de un particular, mientras que la liquidación es llevada a cabo por un órgano administrativo, englobado en la estructura de la Administración³²⁸.

Por otro lado, la autoliquidación contiene simplemente una propuesta de cuantificación de la deuda, una propuesta, por tanto, de acto administrativo, mientras que la liquidación tributaria es un acto administrativo desde que se realiza, produciendo plenos efectos como tal aunque se trate de una liquidación provisional.

Por último y en lo que se refiere a la posible impugnabilidad de ambos actos, la liquidación administrativa es directamente recurrible por el sujeto interesado en ello, ante el órgano competente atendiendo al recurso, administrativo o jurisdiccional, y con independencia de que la liquidación sea definitiva o provisional. Por contra, la impugnación de la autoliquidación exige una cierta

³²⁸En la modificación operada por la Ley 10/85, de modificación parcial de la L.G.T., en el artículo 140 de la misma, letra c), recoge entre las funciones de la Inspección de los Tributos, la de "practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación...".

"provocación" a la Administración para que éste lleve a cabo un acto administrativo que éste sí podrá ser recurrido o impugnado, pero no directamente la autoliquidación.

5.8.3.- Diferenciación entre las autoliquidaciones y los anticipos tributarios:

Las autoliquidaciones son deberes impuestos por el ordenamiento con el fin de calcular la deuda tributaria ya generada por el sujeto pasivo, y el posterior e hipotético ingreso de la misma. Por contra, los llamados anticipos tributarios se basan en "anticipar" el importe de la deuda que todavía no se ha devengado con el fin de aminorar la carga tributaria al final del plazo legalmente previsto para abonar la deuda tributaria.

Mientras los anticipos tributarios se corresponden, de una parte, con una fracción sólo del periodo impositivo, o con un cierto tipo de rendimientos y no con todos los recibidos por el sujeto pasivo³²⁹, la autoliquidación toma como base la integridad del hecho imponible, incluyendo todos los elementos y circunstancias que lo componen.

Concluyendo, podemos afirmar que la materia que se toma como base para el cálculo que suponen los anticipos tributarios, o los ingresos anticipados, como otros autores los denominan³³⁰, es diferente de la que sirve de soporte para las autoliquidaciones. En efecto, en las autoliquidaciones es la totalidad de los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en todo el periodo impositivo, mientras que en los ingresos anticipados, bien pueden ser sólo una parte de los mismos, o bien incluso tomarse como referencia los derivados de algún otro hecho imponible, como puede ser el correspondiente al periodo inmediatamente anterior.

³²⁹ Así, los incrementos de patrimonio, por ejemplo, no son susceptibles de retención ni de cualquier otro anticipo tributario.

³³⁰ FERNANDEZ PAVES, M^a J.: "La autoliquidación...", op. cit., página 102.

CAPÍTULO TERCERO: LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES.

1.- INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA.

La reforma tributaria llevada a cabo en nuestro país a partir de 1.977 ha conllevado una auténtica reestructuración del procedimiento de gestión tributaria diseñado por el legislador del año 1.963, año de publicación de nuestra Ley General Tributaria, que es la ley básica del ordenamiento tributario español, y que se encuentra en la actualidad todavía vigente³³¹.

En la actualidad, nos encontramos con un procedimiento de gestión con una mayor intervención del contribuyente, quien a la vez que lleva a cabo la declaración tributaria regulada en la Ley del 63, realiza la cuantificación o determinación de la deuda tributaria generada como consecuencia de la realización del hecho imponible declarado. Estamos ante un procedimiento o un esquema

³³¹No obstante, en fechas muy recientes se ha publicado la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (B.O.E. de 22 de julio), que ha introducido importantes novedades en el citado procedimiento, si bien no todas las que hubieramos deseado, sobre todo en materia de autoliquidaciones.

tradicional anticuado, aunque válido, toda vez que el contribuyente realiza "algo más" que una simple declaración, aunque no se trate de un acto de liquidación tributaria en su sentido puro.

Aparece del mismo modo una actividad administrativa con dos finalidades perfectamente diferenciadas y que están atribuidas a órganos también distintos³³²:

- El de gestión, que ejerce una función de control y comprobación de las autoliquidaciones efectuadas por los sujetos pasivos, instrumentando el resultado en las liquidaciones provisionales denominadas por algún sector doctrinal como "paralelas". Y

- El de Inspección, que es el órgano encargado de realizar las funciones de comprobación e investigación tributarias.

En cualquier caso: ¿Qué entendemos por comprobación tributaria? ¿Quién es el órgano administrativo encargado, tanto fáctica como jurídicamente de ejercer tal función dentro del procedimiento de gestión tributario? ¿Qué órgano administrativo puede practicar liquidaciones provisionales? ¿Y definitivas? ¿Qué diferencias existen entre la comprobación y la investigación tributarias?

Todas estas cuestiones son las que vamos a analizar en el presente capítulo, tratando de engarzar, en la medida de lo posible, las mismas con la figura tributaria de la autoliquidación, teniendo en cuenta que ésta, al tratarse de un acto del administrado realizado por colaboración con la Administración tributaria, necesita de la existencia de un control por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria para evitar el hipotético fraude que se podría producir al dejar tal margen de maniobra al sujeto pasivo que desborde todas

³³² MAGRANER MORENO, F.J.: "La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance." Editorial Aranzadi. 1.995. Página 18.

las previsiones de lo que puede catalogarse como acto de colaboración.

Además, el control de la autoliquidación necesita una correcta habilitación legal evitando posibles confusiones sobre qué órganos pueden llevar a cabo o no tal comprobación.

2.- LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA COMO FASE DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.

Al hablar de la "gestión tributaria" o del procedimiento de gestión tributaria, nos referimos a aquella serie de actos tributarios o actuaciones tributarias³³³ concatenados íntimamente entre sí, y que desembocan en un acto administrativo final, tendentes a la consecución de una correcta aplicación de los tributos, pretensión ésta que se concreta, en definitiva, en la obtención de ingresos públicos, necesarios para hacer frente a los gastos públicos presupuestados.

Podemos definirla, en palabras del profesor SAINZ DE BUJANDA³³⁴, como:

"Conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal) que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro."

Aplicar los tributos significa, como afirma el Profesor FERREIRO³³⁵, *"no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que los establecen y ejecutar tales obligaciones sino también procurar que la*

³³³Recordemos como el artículo 42 Dos a) del Real Decreto 1999/1.981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones económico-administrativas, indica que las autoliquidaciones son meras *"ACTUACIONES TRIBUTARIAS"*, y no auténticos actos administrativos como por ejemplo las liquidaciones tributarias.

³³⁴SAINZ DE BUJANDA, F.: *"Lecciones de Derecho Financiero"*. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. 6ª edición. Madrid 1.988, página 267.

³³⁵FERREIRO LAPATZA, J.J.: *"Curso de Derecho Financiero Español"*. 10ª edición. Editorial Marcial Pons. Madrid 1.988. Páginas 583 y 584.

determinación y ejecución de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la Ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación."

Dentro del procedimiento de gestión, y refiriéndonos a lo que podríamos calificar de concepto "estricto" de gestión³³⁶, ésta queda reducida al procedimiento de liquidación cuyo esquema tradicional aparece delimitado en cuatro fases³³⁷:

- iniciación del procedimiento.
- liquidación provisional.
- comprobación tributaria, y
- liquidación definitiva.

Tal esquema experimentó un profundo cambio a partir de la Ley de Reforma del Sistema Tributario Español de 11 de junio de 1.964, sobre todo al darse acogida a un sistema liquidatorio en el que el centro de gravitación no es ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente, introduciéndose la figura de la autoliquidación.

A pesar de ello, no se ha producido, tal y como establece reiterada doctrina³³⁸, una reducción de las cuatro fases tradicionales de dicho procedimiento de gestión. Las mismas siguen existiendo, si bien con otra reestructuración³³⁹. La iniciación del procedimiento, como primera fase, se lleva a cabo, no tanto por la simple declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo, sino por medio de la autoliquidación que se configura como una figura

³³⁶No incluyendo en él las funciones de ejecución (recaudación tributaria) ni de revisión administrativa (recurso de reposición, revisión de oficio, etc.).

³³⁷FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales económico-administrativos". Civitas, R.E.D.F., nº 37/83, página 82.

³³⁸MAGRANER MORENO, F.J.: "La comprobación...", op. cit., página 29

³³⁹Según FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español" 10ª edición. Ediciones Marcial Pons. Madrid 1.988, página 593, el procedimiento normal de liquidación aplicable a la mayoría de los tributos se dividiría en la actualidad en las dos siguientes fases:

- 1ª.- Fase de autoliquidación.
- 2ª.- Fase de comprobación y liquidación.

que es "algo más" que la declaración. Lleva inserta una propuesta de liquidación que entendemos sobrepasa o excede de lo que podría ser un acto de colaboración con la Administración.

Una vez iniciado el procedimiento, la Administración tributaria gira una liquidación provisional en base a los datos aportados o de los antecedentes que obran en su poder³⁴⁰, contrastando la determinación de la deuda llevada a cabo por el sujeto pasivo. Tal acto administrativo es lo que objetiviza la segunda fase del procedimiento.

Por último, y tras la hipotética tercera fase, la comprobación e investigación tributarias de lo declarado o no declarado por el sujeto pasivo, la citada liquidación provisional se convierte en definitiva.

Recapitulando, observamos como la COMPROBACIÓN TRIBUTARIA es una fase o etapa del concepto estricto del procedimiento. Pero ¿qué órganos la llevan a cabo?

³⁴⁰En páginas posteriores haremos referencia a la figura creada por la nueva Ley 25/95, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de las "LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO".

3.- DISTINCIÓN CONCEPTUAL ENTRE COMPROBACION Y LIQUIDACIÓN TRIBUTARIAS.

Nos centramos a partir de ahora en la denominada etapa de comprobación tributaria para analizar la problemática surgida en torno al órgano administrativo que la lleva a cabo, así como las diferentes comprobaciones que pueden aparecer en torno a la autoliquidación.

Para ello, es conveniente tener en cuenta el significado de la comprobación tributaria y su distinción con las liquidaciones tributarias.

a) Se parte como punto de partida, de los órganos encargados de practicar tales figuras. Debemos tener en cuenta que ambas están encomendadas a diferentes órganos, si bien su diferenciación no es nítida.

En principio, la comprobación es realizada por la Inspección tributaria mientras que las liquidaciones las llevan a cabo, al menos las provisionales, el departamento de gestión.

b) Por otro lado, mientras la comprobación tributaria tiene por objeto exclusivo el constatar la realidad de los hechos imposables, y su dimensión, la liquidación tiene por finalidad pronunciarse en torno a la cuantía de la deuda tributaria³⁴¹. La comprobación comprueba e investiga la

³⁴¹DURAN-SINDREU BUXADE, A. *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria* PPU Barcelona. 1. 989 1ª edición Pagina 37

realidad y la veracidad de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos para observar su adecuación a la legalidad en materia tributaria, mientras que la liquidación tributaria trata de cuantificar el importe exacto de la deuda tributaria teniendo en cuenta la comprobación efectuada.

c) El hecho de que en los últimos años la Inspección de los tributos asuma o pueda asumir funciones liquidatorias, no puede llevarnos a la conclusión de que ambos conceptos, la comprobación y la liquidación, puedan refundirse en uno solo. A lo sumo, se podrá afirmar que las actividades que antes estaban encomendadas con claridad a órganos distintos, hoy tal competencia orgánica no es tan diáfana, debiendo matizarse.

Al permitirse a la Inspección girar liquidaciones tributarias³⁴², entendemos se están debilitando las garantías del contribuyente al generar cierta inseguridad jurídica.

³⁴² Antes practicaban PROPUESTAS de liquidación, pero no liquidaciones tributarias.

4.- INTERVENCIÓN DE DIFERENTES ORGANOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

Al igual que podemos encontrar diferentes sentidos o conceptos a la "gestión de los tributos", del mismo modo podemos evidenciar un conflicto similar en la delimitación del órgano que según la L.G.T. queda encargado de la gestión tributaria.

Nos encontramos por tanto, dentro de la L.G.T., la existencia de una especialización orgánica en contra de una especialización funcional³⁴³.

Tal especialización orgánica viene delimitada en el artículo 91 de la Ley General Tributaria, al afirmar que ³⁴⁴:

"La competencia por razón de la materia de los distintos órganos sean de liquidación y recaudación o de resolución de recursos, se determinará en sus respectivos Reglamentos."

Sin embargo, al acudir a la L.G.T. para descubrir cuáles son los órganos encargados de la gestión tributaria, ésta da el silencio por respuesta no habilitando funciones de forma precisa a ningún órgano en concreto, puesto que lo único que

³⁴³MARTIN QUERALT, J.: *"La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario"*, CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero, nº9, página 5.

³⁴⁴MOCHÓN LOPEZ, L.: *"Competencia"*, comentario a los artículos 91, 92 y 93 L.G.T., libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda, *"Comentarios..."* op. cit., pag. 1309.

Dicho autor afirma que tal precepto pretende *"la organización en razón de las funciones que deben desarrollar estos órganos tributarios"*.

hace es atribuirlo de un modo genérico a la Administración, en el artículo 109.1³⁴⁵.

Haciendo una interpretación amplia del término "Administración", podemos entender que según el citado artículo, cualquier órgano de la Administración está facultado para realizar las comprobaciones e investigaciones tributarias, con lo que concluiríamos que no sólo a los órganos de Inspección se les atribuyen tales funciones, sino que del mismo modo, los órganos de gestión, pueden desempeñar tales labores.

No obstante, y llevando a cabo la misma interpretación, el Capítulo VI de la L.G.T. al tratar sobre la "Inspección de los Tributos", comienza el artículo 140, que es el que regula y establece las funciones de la Inspección, afirmando que corresponde a la Inspección "*la investigación de los hechos imponibles...*". Del mismo modo, el apartado c) nos indica que le corresponde (a la Inspección) "*practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación...*".

Se produce una ausencia legislativa que evita concretar este punto. Tal vez se puede justificar si entendemos que una ley básica como la Ley General Tributaria³⁴⁶, no debe ni puede regular en profundidad sobre el ordenamiento tributario, dejando en consecuencia a los Reglamentos que se dicten en su desarrollo, esa labor complementadora.

Por ello, la mencionada ausencia de habilitación expresa se encuentra en parte subsanada por sus Reglamentos de desarrollo, de los que claramente se desprende la existencia en la actualidad de tres clases de órganos:

³⁴⁵Artículo 109.1: "*La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.*"

³⁴⁶De ahí que mucha doctrina especializada la cataloga como la Constitución de los tributos.

- Los órganos de "Gestión"
- Los órganos de Inspección³⁴⁷,y
- Los órganos de Recaudación³⁴⁸,

Y teniendo en cuenta que la Inspección gira las liquidaciones tributarias resultantes de las actividades de comprobación e investigación (tal y como indica el anteriormente citado artículo 140 c) de la L.G.T.), tienen la consideración de liquidaciones DEFINITIVAS, de acuerdo con el artículo 120.2.a) L.G.T., "las practicadas PREVIAMENTE A LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA del hecho imponible y de su valoración." Y son sólo los órganos de Inspección los encargados de practicar tal clase de liquidaciones tributarias, toda vez que las liquidaciones provisionales son las practicadas por los órganos de gestión³⁴⁹.

A diferencia de las liquidaciones definitivas, las provisionales pueden, en todos los casos, ser objeto de modificación como consecuencia de la comprobación administrativa, ya que por su propia naturaleza se entienden siempre dictadas bajo la condición tácita de ser modificables.

A pesar de ello, debemos hacer la salvedad de que no todas las liquidaciones que gira el órgano de Inspección tienen la categoría de definitivas, como no toda comprobación administrativa da lugar a tal clase de liquidaciones³⁵⁰. Únicamente da lugar a la liquidación definitiva la comprobación total o que la Administración considere como tal, así como la prescripción.

Las liquidaciones derivadas de ACTAS PREVIAS son liquidaciones que son "a cuenta" y, por lo tanto, provisionales, lo que significa que son completables a

³⁴⁷Vid. artículo 1 y ss. del Reglamento General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril.

³⁴⁸Vid. artículo 1 y ss. del Reglamento General De Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/90, de 20 de diciembre.

³⁴⁹Teniendo en cuenta que la Inspección también practica, y cada vez con más frecuencia, liquidaciones provisionales.

³⁵⁰ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos Tributarios..." Op. cit Páginas 98 y 105.

través de la posterior cuantificación o determinación de otros elementos diferentes del hecho imponible que aún no han sido comprobados. Ello no quiere decir que tales liquidaciones no produzcan el mismo efecto preclusivo que las definitivas, simplemente que tal efecto es parcial y limitado a aquellos elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya realización se propone.

5.- LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA PRACTICA LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

De lo anteriormente expuesto, llegamos a la importante conclusión de que la Inspección (los órganos administrativos de inspección, que están encuadrados dentro del concepto global de "Administración") practica también liquidaciones tributarias en su sentido puro.

Y las liquidaciones tributarias practicadas pueden ser de carácter no sólo definitivo, previa la comprobación administrativa, sino también de carácter provisional, si son derivadas de las actas previas.

Ello no obstante, la Inspección, en su concepción tradicional³⁵¹, lo único que llevaba a cabo era la aportación a las oficinas gestoras de los elementos fácticos que habrían de servirles para que éstas practicarán con posterioridad la correspondiente liquidación. Los órganos de gestión, tras girar la inicial liquidación provisional como consecuencia de la declaración del sujeto pasivo³⁵², practicaban igualmente la liquidación definitiva una vez llevada a cabo la comprobación por la Inspección. Pero ésta no tenía atribuidas legalmente funciones liquidadoras.

A pesar de ello, y como consecuencia de que en la práctica cotidiana dichas oficinas gestoras se limitaban en la

³⁵¹Plasmada esta concepción en el viejo Reglamento de Inspección, que data del año 1.926

³⁵²En esa época, no existía la figura hoy conocida de la autoliquidación, sobre todo debido a la poca conciencia tributaria que tenía el administrado. Existían muy pocas declaraciones, y por lo tanto, mucho fraude fiscal. Y sobre esas declaraciones, muy rudimentariamente realizadas, la Administración, con sus escasos medios, giraba su liquidación teniendo como base las mismas o, en su defecto, los limitados antecedentes que pudiera tener sobre los datos del correspondiente sujeto pasivo.

mayoría de las ocasiones, a corroborar la propuesta de liquidación que se contenía en el acta fijada por la Inspección, tal situación se consagró legislativamente hablando con el Real Decreto 412/1.982, de 12 de febrero, el cuál atribuía a la Inspección de los tributos la competencia para dictar las liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras.

No obstante, la S.T.S. de 24 de abril de 1.984 declaró nulo tal Real Decreto al infringir el anteriormente vigente artículo 140 L.G.T., con lo que se produjo un vacío normativo que fue cubierto con la nueva redacción dada al artículo 140 L.G.T. por la Ley 10/85, de 26 de abril³⁵³.

Tal precepto, como hemos tenido ocasión de comentar, establece que le corresponde a la Inspección de los Tributos "...c) *practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan*".; con dicha redacción, queda zanjada cualquier polémica sobre la afirmación indicada en el Título del presente punto.

Discrepamos en consecuencia de la opinión del profesor ARIAS VELASCO³⁵⁴, cuando dice que "*no son liquidaciones en ningún caso las propuestas formuladas por la Inspección de los Tributos o los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos, aun cuando unas y otras puedan descender al detalle numérico*".

La tajante afirmación (...) de que la liquidación corresponde siempre a la competencia de las oficinas gestoras no queda desmentida por la reciente atribución de funciones de liquidación a la Inspección de los Tributos. Lo

³⁵³Para este Tribunal, ni el acierto ni la oportunidad de la modificación normativa producida por el artículo 140, sea desde la perspectiva del contribuyente, sea desde criterios de especialización en la ordenación de funciones administrativas, afecta a la constitucionalidad de la reforma. "El legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de las funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos".

³⁵⁴ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos..." op. cit. página 97.

que ocurre es que la Dependencia de Inspección, en cuanto asume funciones de liquidación, es una oficina gestora".

Entendemos contrariamente a ello que las propuestas contenidas en las actas dictadas por la Inspección son liquidaciones tributarias practicadas únicamente por la dicho órgano y no por las oficinas gestoras.

Lo contrario sería infringir no sólo lo preceptuado en el artículo 140 de nuestra L.G.T., sino también el Reglamento que la desarrolla, el R.G.I., cuyo artículo 60 comienza del siguiente tenor literal:

Artículo 60. Liquidaciones tributarias derivadas de las actas.

*1. De acuerdo con la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria, la Inspección de los Tributos **practicará las liquidaciones tributarias** resultantes de las actas que documenten los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación..."*

La locución utilizada por tal precepto, "**practicará**", nos obliga a pensar que no puede dejar de hacerlo, con lo que no existen otros órganos en la Administración Tributaria que puedan girar tales liquidaciones.

Y el asumir funciones de liquidación no significa que se convierta la Dependencia de Inspección en una oficina gestora. Simplemente está llevando a cabo una de sus funciones legalmente establecidas, no sólo por su Reglamento, sino igualmente por el artículo 140 L.G.T. Y si dicha ley no menciona tal habilitación, el Reglamento que la desarrolla estaría extralimitándose de sus funciones.

6.- CONFLICTOS DE COMPETENCIA EN LA ATRIBUCIÓN DE LAS FUNCIONES DE LIQUIDACIÓN Y COMPROBACIÓN³⁵⁵

A pesar de entender que los únicos órganos de la Administración Tributaria que pueden practicar funciones de comprobación y de liquidación que posteriormente se giren, son los de la Inspección, han comenzado a surgir posturas doctrinales discrepantes. Existen, por tanto, lo que podríamos calificar de conflictos de competencia a la hora de atribuir tales funciones que vamos a tratar de resolver antes de referirnos a la comprobación de las autoliquidaciones; qué entendemos por ello y quién las puede llevar a cabo.

Si bien en un principio existía una clara división por funciones entre los órganos de gestión y los de inspección³⁵⁶, tal división no va a ser tan nítida, sobre todo a partir del nacimiento de las llamadas "actas de invitación"³⁵⁷ (que posteriormente se denominarían actas de conformidad).

En los modernos procedimientos de gestión se ha visto modificado el papel que cumple dentro del mismo procedimiento el acto administrativo de liquidación ya que éste, en la generalidad de los casos, será el resultado de una actividad de control o comprobación por lo que tal liquidación será desarrollada por la Inspección, produciéndose así el reconocimiento a la Inspección de tales funciones

³⁵⁵ MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación...* op.cit., página 46.

³⁵⁶ En la fase de liquidación intervenía el órgano gestor, mientras que en la fase de comprobación e investigación era la Inspección la que intervenía.

³⁵⁷ Mediante la Real Orden de 23 de septiembre de 1.927.

liquidadoras³⁵⁸, no dejando dudas al respecto sobre este particular.

En efecto, la Inspección va desbordando sus iniciales y primitivas funciones atribuyéndose cada vez más facultades que en principio eran las propias de los órganos gestores.

Por ello, con la Ley General Tributaria se da el "golpe definitivo a la delimitación funcional de los órganos inspectores y gestores prevista en la normativa de 1.926, al establecer que la Inspección de los tributos podía proceder mediante acta a la *REGULARIZACIÓN* de las situaciones tributarias que estime convenientes"³⁵⁹. En la práctica, y al ser sólo excepcionalmente modificada por los órganos gestores tal regularización, la gestión tributaria se desplazaba sobremanera a la Inspección tributaria.

Paulatinamente la Inspección fue asumiendo la tarea de practicar liquidaciones tributarias como consecuencia de la comprobación y/o investigación. Y tal atribución se agudizó cuando entró en vigor el Decreto 1920/1.976, de 16 de julio que vació las competencias de los órganos de gestión al quitarles la más importante cual era la de la liquidación de los tributos³⁶⁰.

Trás dicho Decreto, y con la nueva redacción dada al artículo 140.c) de la L.G.T. por la Ley 10/85, de 26 de abril, no nos surgen dudas de quién es el órgano legalmente habilitado para practicar las liquidaciones como consecuencia de la comprobación³⁶¹.

³⁵⁸PEREZ ROYO, F.: "Derecho financiero...", op cit, pagina 241

³⁵⁹MAGRANER MORENO, F.J.: "La comprobación...", op cit, pag 44.

³⁶⁰En opinión de CHECA GONZALEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos. Historia de una evolución." IMPUESTOS, Tomo II 1986, pagina 289, tal vacío de contenido provocó que "solo restaba ya dar el paso de suprimir las Oficinas Gestoras, y éste se dió a través de esta disposición, que hizo confluir en la propia dependencia de Inspección la competencia para resolver y dictar en consecuencia el acto administrativo de liquidación".

³⁶¹Eliminándose así dudas sobre los conflictos de atribución de tales funciones.

Con ello, afirma el Profesor FERREIRO³⁶², se pierde la "conveniente separación entre la inspección, que comprueba e investiga, y el órgano que liquida". Dicha conveniencia se puede observar no sólo desde el punto de vista del ciudadano contribuyente, que ve así aumentadas las garantías de objetividad e imparcialidad, sino también desde el punto de vista de la organización administrativa, que responde a las necesidades del trabajo especializado³⁶³, teniendo en cuenta que una mayor especialización puede redundar en una mayor gestión, concediendo así mayores garantías al contribuyente. Sin embargo, la ley es clara al respecto y, en la actualidad, tales liquidaciones (las practicadas sólo después de la fase de comprobación, y no las "paralelas") sólo pueden ser giradas por la Inspección Tributaria, y no por otro órgano administrativo.

Ello ha sido debido a la evolución producida de hecho en la Inspección, que ha provocado un cambio de actitud en el legislador, al legalizar expresamente una práctica de por sí ya muy arraigada.

A pesar de lo dicho con anterioridad, se está produciendo en los últimos años un resurgimiento de los órganos gestores, a los que se les quiere dotar de mayores funciones, sobre todo para no vaciarlos definitivamente de contenido.

Se pretende dotarles de competencias comprobadoras produciéndose así un proceso histórico inverso al hasta ahora existente.

Es probable, pues, que la distinción dada por CARO CEBRIÁN, entre Inspección y Gestión, no refleje la verdadera situación jurídica futura. En palabras del citado autor: "La Inspección comprueba o investiga y la gestión administra el tributo en cuestión ocupándose de la recepción de

³⁶² FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Curso..." Op. cit., pág. 593.

³⁶³ DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: "comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria" PPU Barcelona, 1.989. 1ª edición. Página 25.

*declaraciones, confección y mantenimiento de censos, resolución de incidencias, tramitación de devoluciones, todo lo más, envío de requerimientos*³⁶⁴.

En conclusión, tales conflictos de atribuciones competenciales se van disipando, siendo la Inspección la que lleva a cabo las funciones de comprobación (en su sentido estricto) y posterior liquidación. Pero tal solución no impide a los órganos gestores que potencien otras funciones, en concreto, y como tendremos ocasión de comentar, la práctica de las llamadas "liquidaciones provisionales de oficio".

³⁶⁴CARO CEBRIÁN, A: "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión". Carta Tributaria, nº 89. 1.989. Página 1.

7.- LAS LLAMADAS "LIQUIDACIONES PARALELAS"

Aunque no tengan una relación directa con la figura que aquí estamos estudiando y analizando, conviene hacer una pequeña referencia a las llamadas "liquidaciones paralelas", que han tenido un auge y un desarrollo similar al de las autoliquidaciones, y su razón de ser, siquiera desde un punto meramente práctico, radica de la misma existencia de aquellas.

Recibida la declaración-liquidación o autoliquidación por el sujeto pasivo, la Administración procederá a la **COMPROBACIÓN** de la corrección de las mismas³⁶⁵. La actividad de comprobación está regulada en nuestra Ley General Tributaria en su artículo 109, cuyo primer apartado dispone que *"la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible."*

Dentro del término amplio de "comprobación", podemos distinguir dos clases de comprobación:

a) La comprobación **FORMAL**, que es la desarrollada por los órganos de gestión, se dirige a contrastar la veracidad de lo declarado por los contribuyentes (declarado y autoliquidado).

b) La comprobación en sentido estricto (**INQUISITIVA**), más conocida por la palabra "investigación", siendo desarrollada, no ya por los órganos de

³⁶⁵PEREZ ROYO, F.: *"Derecho financiero..."*, op. cit., página 201.

gestión, sino por la Inspección de los Tributos. Tiene por objeto la investigación de hechos imponible o circunstancias NO DECLARADOS (y por lo tanto, no autoliquidados) por el sujeto pasivo.

Mientras se comprueba únicamente lo declarado-autoliquidado, se investiga lo no declarado.

Así, mientras la investigación es uno de los modos de iniciar el procedimiento de gestión de los tributos³⁶⁶, la comprobación necesita de la existencia de una fase previa, iniciada mediante la declaración del sujeto pasivo a la que, en la práctica, acompaña la autoliquidación.

Frente a la actividad de investigación, la comprobación formal en el sentido anteriormente referido es un tipo de comprobación de menor alcance que aparece fundamentalmente en relación con las autoliquidaciones, teniendo por objeto simplemente³⁶⁷ el **EXAMEN DE CADA AUTOLIQUIDACIÓN**, sobre todo en lo que hace referencia a las operaciones (aritméticas y de aplicación de normas) que determinan el importe de la cuota tributaria a ingresar.

Tal actividad de comprobación meramente formal, que es practicada por los órganos de gestión³⁶⁸, se realiza, en la mayoría de los casos, a través de una técnica consistente en el procesamiento informático de las autoliquidaciones, dando lugar a las denominadas *Liquidaciones Paralelas*.

Tal diferencia entre ambos tipos de comprobación es resaltada por la Jurisprudencia: "*Debe distinguirse una doble actividad comprobadora: una primera que efectúa la propia Administración de Tributos al examinar la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo y que, si bien debe alcanzar a todos y cada uno de los elementos cuantificadores del ingreso a cuenta realizado por éste, no puede utilizar otros*

³⁶⁶Vid. artículo 101 de la Ley General Tributaria.

³⁶⁷PEREZ ROYO, F.: "*Derecho financiero...*", op. cit., página 202.

³⁶⁸Vulgarmente conocidos como órganos LIQUIDADORES.

datos que los suministrados por aquélla y que se traduce en el acto de liquidación provisional; y otra posterior, que requiere la intervención inquisitiva de la Inspección, que tiene por finalidad la investigación de las actividades y cuantas circunstancias integran o condicionan el hecho imponible" ³⁶⁹.

La Administración Tributaria puede practicar la liquidación provisional correspondiente, como consecuencia de haber observado errores aritméticos o de calificación jurídica en las autoliquidaciones realizadas por el sujeto pasivo, y ello, en virtud del artículo 104 de la L.G.T., que manifiesta que: "*La Administración puede recabar... la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo y su comprobación.*"

En este caso, cuando la Administración encuentra errores en la autoliquidación del sujeto pasivo, gira lo que se conoce como liquidación paralela que se inserta en un modelo o impreso ya estandarizado, en el cual, paralelamente a lo previamente declarado y calculado por el sujeto pasivo, aparece el importe calculado por la Hacienda Pública respectiva³⁷⁰.

Sin embargo, estas "liquidaciones paralelas" deben tener unos **REQUISITOS MINIMOS** ³⁷¹ para tener una justificación jurídica que a continuación pasamos a examinar:

7.1.- LIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS:

En principio, debe tratarse de liquidaciones **RECTIFICATIVAS**, es decir, que se limiten únicamente a

³⁶⁹SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE BARCELONA, de 7 de mayo de 1.974; en el mismo sentido, RR. TEAC, de 10 de diciembre de 1.977, 12 de mayo de 1.988, entre otras.

³⁷⁰A mayor abundamiento, analizamos en el presente capítulo, una fotocopia de una liquidación provisional "paralela" girada por la Diputación Foral de Vizcaya.

³⁷¹ARIAS VELASCO, J.: "*Requisitos mínimos de las liquidaciones paralelas*". Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1.993. Informe 59/93 de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

rectificar los errores aritméticos o de calificación jurídica,partiendo de los datos,previamente declarados por el sujeto pasivo.

Sin embargo podrian caber liquidaciones modificativas en donde se tenga en cuenta otros datos ajenos a la declaración del sujeto pasivo.Pero en este supuesto,dicha posibilidad,que es ejercida por las oficinas gestoras,se debe limitar a:

* Los documentos que PREVIAMENTE obren en poder de la Administración (por ejemplo,los que consten ya en los registros fiscales,o las declaraciones del sujeto pasivo que éste haya podido presentar a efectos de otros tributos).

* Aquellos documentos que pueda la Administración conseguir,en virtud del articulo 104 L.G.T.,pero sólo si se refieren a la posible subsanación de los defectos advertidos,ya que,si no,estaría INVADIENDO la labor de otros órganos de la Administración,como la Inspección³⁷².

7.2.- LIQUIDACIONES MOTIVADAS:

Un segundo requisito es que las liquidaciones paralelas deben ser **MOTIVADAS** si modifican lo previamente declarado por el sujeto pasivo³⁷³.

Dicho requisito está legalmente establecido en el articulo 121.2 L.G.T.,al indicar que:"*el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo,con expresión concreta de los elementos adicionales que la motiven.*"

³⁷²La comprobación en sentido estricto o "inquisitiva",que es y debe ser realizada por los órganos de Inspección.

³⁷³En el modelo de liquidación,aparece una tercera columna,paralela a las otros dos y denominada "CLAVE DE ERROR".Así,si modifica en algo lo declarado por el contribuyente,se debe hacer constar el motivo de dicha modificación.

La omisión de dicha motivación produce indefensión y determina la anulabilidad del acto administrativo (consistente en dicha liquidación paralela), tal y como preceptúa la nueva Ley 30/92 para las Administraciones Públicas, y del Procedimiento Administrativo Común.

Además de ello, han de ser notificadas con los requisitos formales del artículo 124 L.G.T.: expresión de los elementos esenciales; medios de impugnación, indicando plazos y organismos ante los que se debe interponer el recurso; y lugar, forma y plazo de ingreso de la deuda tributaria.

Y es en este punto donde la práctica diaria desborda toda justificación. Y es aquí donde se demuestra la evidente desproporción entre la complejidad que se les exige a las declaraciones de los sujetos pasivos, presumiéndoles unos conocimientos técnicos, ya no sólo jurídicos, sino incluso informáticos para poder comprender los modelos donde se deben cumplimentar las declaraciones-liquidaciones; y la sencillez con que la Administración pretende practicar las liquidaciones provisionales "paralelas" que gira en caso de disconformidad con los datos declarados por los sujetos pasivos, que incluso le es suficiente con indicar cifras, escritas a bolígrafo, sin ningún tipo de formalidad³⁷⁴. Es de agradecer como en los últimos años, los Tribunales Económico Administrativos y los Tribunales Superiores de Justicia, estén estimando recursos presentados como consecuencia de la no motivación de las liquidaciones "paralelas".

³⁷⁴SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 28 de junio de 1.993, sobre requisitos de las liquidaciones provisionales. Eficacia. Las liquidaciones paralelas. Motivación de la liquidación. Intelejibilidad.

**7.3.- LIQUIDACIONES SUSCRITAS POR
FUNCIONARIO COMPETENTE:**

Las liquidaciones paralelas deben, por último, ser **SUSCRITAS** por el funcionario que sea titular del órgano competente, que será el jefe de la Dependencia de la Gestión de la Delegación de las Administraciones Tributarias, o el jefe del Servicio de la Gestión. No obstante, la notificación podrá ser practicada por un órgano inferior, pero deberá hacer mención del órgano del que dimana el acto administrativo de Liquidación.

En cualquier caso, no existe ninguna objeción a la práctica de las liquidaciones paralelas cuando lo pretendido se limite ÚNICAMENTE a la RECTIFICACIÓN de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, tanto para el supuesto de que se rectifiquen errores meramente materiales, como de calificación jurídica, siempre que se respeten de una forma estricta los datos de hecho que han sido declarados.

No obstante nos parece desafortunado el supuesto de las liquidaciones paralelas cuya función sea la de MODIFICAR la declaración efectuada por el contribuyente; es decir, aquellas liquidaciones que tomen como base del proceso liquidatorio, hechos o datos que no figuran en la declaración, o que figuren pero en un concepto o cuantía diferentes³⁷⁵.

Y ello a pesar de lo manifestado en el artículo 121.1 L.G.T., cuando dice: "*La Administración no está obligada a*

³⁷⁵ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: "*Limites a la práctica de liquidaciones provisionales por las oficinas gestoras*". Informe 10/90 del Gabinete de estudios.

ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos."

Nuestra discrepancia se funda en el artículo 116 del mismo cuerpo legal cuando dice: " *las declaraciones tributarias ...se presumen ciertas,y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho.*" Tal presunción de certeza tiene la naturaleza de "iuris tantum" por lo que sólo se puede desvirtuar mediante prueba en contrario.

Y,si bien la Inspección de los Tributos puede obtener todo tipo de pruebas para proceder a la comprobación o investigación,tanto de los hechos imponibles declarados,como de los no declarados por el sujeto pasivo³⁷⁶ (y así lo establece su propio Reglamento:examen contable y documental,entrada y reconocimiento de fincas,requerimiento de comparecencia del interesado o de su representante,actuaciones de información acerca de terceros,etc...),la Administración gestora,que es la única que puede girar las liquidaciones paralelas,únicamente podrá modificar lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación,haciendo uso exclusivamente de los documentos que previamente obren en su poder,y de los que pueda obtener a traves de la facultad que le confiere el artículo 104 de la L.G.T.

Por ello,la facultad de recabar la ampliación de las declaraciones o la subsanación de los defectos,si se ejercita por la oficina gestora,se deberá considerar LIMITADA a los datos que figuren o debieran haber figurado en la declaración,pero para ello,no pueden utilizar todo tipo de pruebas,puesto que esa facultad únicamente le corresponde a la Inspección,y en la fase correspondiente de comprobación,y no a las oficinas gestoras;porque si eso fuera así,y se permitiera la utilización de todo tipo de pruebas en la fase de liquidación PROVISIONAL, ¿qué sentido y

³⁷⁶Siendo la investigación de los hechos imponibles no declarados,la principal función de la Inspección.

significado tendrían las otras dos fases del procedimiento de gestión, la comprobación y la liquidación definitiva, si ya están todos los medios probatorios utilizados con anterioridad?

¿Qué diferencia existiría, en ese caso, entre la liquidación meramente provisional, y la liquidación considerada o denominada definitiva?

Si eso fuera así, ¿para qué serviría la Inspección de los Tributos? Las oficinas gestoras se estarían inmiscuyendo en las labores que son propias de la Inspección, con lo que se podría incluso hablar, en nuestra opinión, de INCOMPETENCIA FUNCIONAL.

En conclusión, reiteramos nuestra postura en el sentido de establecer importantes límites y restricciones a la facultad **MODIFICATIVA** de las liquidaciones comúnmente denominadas "PARALELAS" (no así a la facultad rectificativa de las mismas, que está perfectamente establecida y aceptada, en base al artículo 156 de nuestra Ley General Tributaria).

8.- DIFERENCIACIÓN ENTRE LA COMPROBACION Y LA INVESTIGACIÓN TRIBUTARIAS.

Antes de profundizar en el análisis de las funciones comprobadoras de los diferentes órganos administrativos, que es, en definitiva, el tema doctrinalmente más debatido, no tanto en lo referente a la función comprobadora de la Inspección cuanto de los órganos de gestión u oficinas gestoras, es conveniente que tengamos claro lo que significamos como comprobación tributaria³⁷⁷ distinguiendo las dos locuciones comúnmente utilizadas: la comprobación y la investigación.

Legálmente ambas figuras están reguladas y diferenciadas en el artículo 109 L.G.T.:

"1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta ley.

3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido

³⁷⁷Al hablar aquí de comprobación, estamos aludiendo a lo que el autor DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: "Comprobación..." , op.cit., pág.43, denomina como auténtica comprobación o "comprobación PROPIA", diferenciándola de la "impropiá".

parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imposables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo.

De la lectura de tal precepto, parece que la comprobación se limita a verificar si lo declarado por el sujeto pasivo lo ha sido correctamente³⁷⁸; tiene, por tanto, una finalidad de constatación. Frente a ello, la investigación pretende descubrir los hechos imposables no declarados o declarados parcialmente, teniendo una finalidad esencialmente indagatoria.

No obstante, algún sector doctrinal encabezado por SAINZ DE BUJANDA³⁷⁹ se cuestiona si estamos siempre ante la fase de comprobación toda vez que para descubrir si una declaración es completa o parcial, esto sólo puede constatarse una vez practicada la comprobación.

En tal sentido, el ilustre Profesor sostiene que *"la comprobación lleva en su entraña una acción que, por esencia, es investigadora, pero que se distingue de ésta por la circunstancia de que en la comprobación se investiga para corroborar la existencia y la exactitud de algo que ha sido previamente declarado a la Administración, en tanto que en la pura investigación las averiguaciones y pesquisas se encaminan al descubrimiento de hechos o datos extraños a una previa declaración."*

El procedimiento global de la comprobación se escinde en las dos funciones de comprobación e investigación y cuando partimos de la declaración, siempre debemos "comprobar" si la misma es parcial o completa, pero ello no empece la existencia de ambas figuras, ni sus diferencias, sobre todo cuando el procedimiento de gestión no se inicia con la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, sino que se inicia de oficio por los órganos investigadores. En este caso, la investigación aparece en su

³⁷⁸DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: *"Comprobación..."*, op. cit., página 42.

³⁷⁹SAINZ DE BUJANDA, F.: *"Notas de Derecho Financiero"*. Tomo I. Volumen 3º. Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. 1.975. Páginas 166-167.

máximo esplendor al tener por objeto hechos imponible no declarados.

Así, las diferencias que se pueden observar entre ambas figuras, y que se encuentra pacíficamente aceptadas por la mayoría de la doctrina especializada, son las que exponemos a continuación³⁸⁰:

Primera: el contenido de la comprobación puede extenderse al hecho imponible y a la base imponible, mientras que la investigación se agota en el descubrimiento del mencionado hecho imponible. La comprobación pretende así comprobar no sólo la realidad de los hechos imponibles que pueda declarar el sujeto pasivo, sino también su correcta valoración.

La comprobación coteja la existencia de, por ejemplo, los rendimientos de trabajo declarados, tanto dinerarios como en especie; pero, del mismo modo, su razón de ser radica en cotejar y comprobar si tales rendimientos son exactamente coincidentes en cuanto a su importe y valoración (esto es, su base imponible) con lo declarado y autoliquidado.

Segunda: los efectos jurídicos de la investigación, en relación con el procedimiento de gestión tributaria, son la iniciación de dicho procedimiento, mientras que la comprobación es siempre una fase posterior de impulso y directamente conectada al acto final de liquidación.

La comprobación siempre pertenecerá a la tercera fase del procedimiento gestor ya que procederá tras la liquidación provisional, mientras que la investigación en su sentido puro se lleva a cabo dentro de la fase de iniciación del procedimiento, supliendo a otras posibles formas de iniciarlo, como por ejemplo la declaración-autoliquidación del

³⁸⁰MAGRANER.MORENO, F.J.: *"La comprobación..."* Op. cit., página 50.

sujeto pasivo (que recordemos que es la forma más típica de tal iniciación).

Tercera: Es la propia L.G.T. la que, en su artículo 140 diferencia ambas figuras, aludiendo en su párrafo primero a la investigación ("de los hechos impositivos para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración"), y en el segundo, a la comprobación, diferenciando tales actuaciones en el apartado c) del mismo artículo.

Por todo ello, las actividades que la Administración lleva a cabo en el procedimiento de comprobación, entendido éste en su sentido amplio, comprensivo de ambas funciones de comprobación e investigación, y siguiendo en este punto a Francisco J. Magraner³⁸¹, son las siguientes:

a) de investigación, cuyo fin, tal y como venimos reiterando, es descubrir la existencia de hechos impositivos no declarados por el obligado tributario, función que está atribuida de manera privativa, a la Inspección tributaria.

b) de comprobación, cuyo fin es la comprobación de la veracidad de los datos referentes al hecho impositivo declarado y autoliquidado.

c) de simple cotejo de tales declaraciones-autoliquidaciones practicadas por los obligados tributarios, limitándose, pues, la Administración a constatar si dicho obligado cumple o no con sus obligaciones ante la Hacienda. Y estas actuaciones no se les puede catalogar como de auténticamente comprobadoras, entendida la comprobación en un sentido propio o material, ya que no existe ninguna actividad relacionada con las magnitudes que integran la deuda tributaria. Se trata así de una comprobación meramente "formal".

³⁸¹MAGRANER MORENO, F. J.: "La comprobación...", op. cit., página 51 y siguientes

d) de comprobación de valores o bases imponibles. Se trata de la comprobación que viene regulada en el artículo 52 de la Ley General Tributaria³⁸². Es una comprobación que tiene una finalidad específica y concreta, y que utiliza unos medios muy determinados.

En la práctica, sin embargo, se confunden ambas figuras de comprobación e investigación, tal y como advierte la exposición de motivos del Reglamento General de Inspección Tributaria, al explicar su regulación:

"Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección: comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar, en definitiva, la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario."

En cualquier caso, lo más significativo de estas actividades es que son desarrolladas a través de medios inquisitivos³⁸³, más allá de la pura comprobación de los documentos producidos en la normal actividad de gestión. A nuestro entender, y tal y como manifestaremos a lo largo de este capítulo, la comprobación auténtica es sólo la desarrollada y practicada por la Inspección, y no el simple cotejo de documentos llevado a cabo por los órganos de gestión.

³⁸² Artículo 52 LGT:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración, con arreglo a los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale, o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

b) Precios medios en el mercado.

c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

d) Dictamen de peritos de la Administración.

e) Tasación pericial contradictoria; y

f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo."

³⁸³ PEREZ ROYO, F.: *"Derecho financiero..."*, op. cit., página 243.

9.- LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS ANTE LAS AUTOLIQUIDACIONES.

Haciendo una breve recapitulación de los dicho hasta ahora, es conveniente recordar cuáles son las funciones básicas de la Inspección, teniendo en cuenta la relación que les une con la figura de la autoliquidación tributaria.

Siguiendo a la Ley General Tributaria, y a fin de poder establecer las funciones que legalmente corresponden a tal órgano de la Administración tributaria, es el artículo 140 del citado cuerpo legal el que las enumera con carácter básico, siendo posteriormente desarrolladas por el R.G.I.T. Tales funciones, en nuestra opinión, deben calificarse de excluyentes para otros órganos administrativos, como por ejemplo, los órganos de gestión.

Sistematizando dichas funciones, podemos establecer los siguientes grupos³⁸⁴:

En primer lugar, las actividades de comprobación e investigación. Ya hemos comentado lo que entendemos por tales actividades, con la salvedad de que únicamente entra dentro de la comprobación desarrollada por la Inspección, la que podríamos denominar comprobación propia o auténtica, excluyendo el mero cotejo de datos presentados con la declaración con autoliquidación.

En segundo lugar, las actividades de obtención de información de terceras personas, sujetas al deber de colaboración. Cuando este deber se cumplimenta mediante

³⁸⁴PEREZ ROYO, F.: *"Derecho financiero..."*, op.cit., pág. 243 y 244.

un requerimiento de la Administración, la competencia para ello corresponde en este caso a la Inspección.

En tercer lugar, corresponde a la Inspección la función de liquidación como consecuencia de la comprobación previamente llevada a cabo.

Por último, y además de estas funciones básicas, la Inspección desarrolla otras, que podríamos catalogar de accesorias, como son las de asesoramiento e informe a los órganos de la Hacienda Pública, la información a los propios sujetos pasivos, etc.

En definitiva, la Inspección no tiene como función la "comprobación" (impropia) de las autoliquidaciones, reservándose dicha función a los órganos de gestión, al practicar las liquidaciones "paralelas". La Inspección girará las liquidaciones tributarias una vez efectuada la comprobación de las autoliquidaciones o en su caso, de las liquidaciones provisionales "paralelas". Y aquellas liquidaciones podrán calificarse de definitivas o de provisionales en función de la clase de acta que se incoe.

Es inquietante esta inseguridad jurídica para el contribuyente al no gozar de la constancia de que no se le va a revisar su situación tributaria, una vez modificada o contrastada por las oficinas gestoras e incluso por la Inspección.

10.- LA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA ATRIBUIDA A LOS ORGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

Se pretende averiguar qué órganos administrativos son los competentes legalmente para llevar a cabo labores de comprobación de las declaraciones tributarias y, en consecuencia, de las autoliquidaciones.

Con anterioridad, hemos hecho referencia a las diversas actividades desarrolladas por la Administración³⁸⁵ dentro del procedimiento de comprobación. Y una de ellas era la que algún autor ha denominado "comprobación impropia" o "comprobación FORMAL"³⁸⁶ Es ésta y no otra la actividad que se atribuye a los órganos gestores dentro del procedimiento de gestión tributaria.

Esa atribución expresa viene así regulada tanto en el Reglamento General de Inspección Tributaria (en su artículo 1º), como en el artículo 34 de la Orden Ministerial de 12 de agosto de 1.985.

Fruto de esa actividad de comprobación meramente formal, las oficinas gestoras giran la correspondiente liquidación provisional, comúnmente denominada liquidación PARALELA toda vez que paralelamente a la declaración-liquidación calculada por el sujeto pasivo, aparece la liquidación calculada por la Administración, motivándose informáticamente las posibles divergencias entre ambas.

³⁸⁵Entendida ésta en su sentido global, comprensiva de los diferentes órganos administrativos que la componen.

³⁸⁶MAGRANER MORENO, F.J.: "La comprobación...", op cit.

La verdadera función de comprobación es atribuida de un modo específico a los órganos de Inspección; y ello no sólo se desprende del propio artículo 140 de la L.G.T., sino, igualmente, del Reglamento General de Inspección, en su exposición de motivos y en gran parte de su articulado.

Pero ello no significa, como acabamos de indicar, una inexistencia radical de atribución de funciones comprobadoras a los órganos de gestión, sino que dentro de esa fase de comprobación, el papel más preponderante se le asigna a la Inspección³⁸⁷.

Tales funciones de los órganos gestores no abarcan, pues, situaciones inquisitivas³⁸⁸, sino que se deben limitar únicamente a constatar la corrección de los datos declarados para detectar la posible existencia de errores materiales o aritméticos, así como la adecuada utilización de la normativa tributaria por parte del declarante.

De la misma opinión es el T.E.A.C. en su resolución de 12 de mayo de 1.988, al recordar como el órgano de gestión actuante no puede *"asumir facultades investigadoras y de comprobación que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos de la Administración con funciones inspectoras"*.

³⁸⁷ Este criterio defiende (lógicamente) la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria que en su Informe de 23 de enero de 1.987 señala:

"Admitiendo que las oficinas gestoras pueden realizar estas tareas de verificación, queda por determinar cuál puede ser su alcance. En este punto, parece que también hay general acuerdo acerca de que los órganos de gestión no tienen atribuidas todas y las mismas facultades de comprobación de que goza la Inspección de los tributos. De no ser así, resultaría incongruente la atribución específica de facultades recogida en los artículos 140 y ss. L.G.T. Por lo tanto, entre las facultades previstas en los artículos 109 y 110 L.G.T. son privativas de la Inspección aquellas que pueden entenderse atribuidas en exclusiva a órganos inspectores en los artículos 140 y ss... Este marco legal ofrece pues ciertas tareas de comprobación que pueden entenderse no privativas de la inspección. Además, de acuerdo con el artículo 91 L.G.T. es cuestión reglamentaria la determinación de la competencia material de los órganos administrativos..." ("Documentos utilizados por las dependencias...", página 896).

³⁸⁸ ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras". Monografías Carta Tributaria nº 79. Página 3.

Afirmamos en consecuencia, con J.A. PUEYO MASÓ que las mencionadas facultades comprobadoras de los órganos de gestión, no se pueden calificar más que de "facultades comprobatorias RESIDUALES"³⁸⁹, y de carácter meramente formal.

Corroborando nuestra opinión, el R.G.I.T., en su Exposición de Motivos III, en su párrafo primero, establece lo siguiente:

"Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario."

Al catalogar dichas funciones como las "típicas" de la Inspección, está asumiendo la posibilidad de que la comprobación se atribuya a otros órganos, si bien de manera atípica. Tal comprobación, que será atípica, deberá tener únicamente carácter residual.

Expresamente atribuye tal comprobación formal a los órganos de gestión en su artículo 1º, párrafo 2º:

"La Inspección de los Tributos podrá tener atribuidas otras funciones de gestión tributaria. Asimismo, los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas."

³⁸⁹PUEYO MASO, J.A.: "Comentarios a las leyes tributarias y financieras". Editorial EDERSA. Madrid 1.983. II edición, página 412.

Se está refiriendo,entendemos,a la comprobación meramente aritmética,al cotejo de los datos consignados en las declaraciones con la información preexistente en poder de la Administración y,en general,a cualquier otro medio que no precise la utilización de las prerrogativas y facultades que los artículos 141 y ss L.G.T. atribuyen a la Inspección³⁹⁰.

Resumiendo,podemos afirmar como junto a la actividad de comprobación propia,típica,que es atribuida a la Inspección,puede y de hecho existe otro tipo de comprobación,que es de menor alcance,y que aparece fundamentalmente en relación con las autoliquidaciones³⁹¹,que tiene como único objeto,no el quitar el papel típico de la Inspección,sino el examinar cada autoliquidación,comprobando si están correctas sus operaciones aritméticas y de aplicación de normas,teniendo en cuenta que tales autoliquidaciones no son simples determinaciones o cálculos practicados por el contribuyente,sobre la valoración de la base imponible y correspondiente deuda tributaria.

La citada comprobación formal (que no inquisitiva) se lleva a cabo en la gran mayoría de los casos,mediante el procesamiento informático de tales autoliquidaciones,esto es,a través de las llamadas "liquidaciones PARALELAS".

Por tanto,no es que los órganos de gestión comprueben en sentido propio (el utilizado en el procedimiento de gestión),sino que cotejan la corrección de las autoliquidaciones en función de los datos de las declaraciones-liquidaciones,y de los antecedentes que obran en su poder,no pudiendo extralimitarse.Ir más allá supondría infiltrarse en la labor verdaderamente típica de la Inspección,consistente en la comprobación e investigación de los datos o elementos necesarios para poder calcular correctamente la deuda tributaria del sujeto pasivo.

³⁹⁰ARIAS VELASCO,J.: "*Procedimientos...*", Op.cit.,pág. 111.

³⁹¹PEREZ RUYO,F.: "*Derecho financiero...*", op.cit.,página 202.

11.- LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES "DE OFICIO".

La modificación operada en el procedimiento de gestión tributaria en los últimos años se ha concretado, como ya hemos comentado, en un cierto protagonismo de las oficinas gestoras en la liquidación de los tributos³⁹².

A través de estas actuaciones, las oficinas gestoras "en unos casos, solicita del contribuyente información relativa a la autoliquidación presentada exigiendo justificación de determinados extremos de la declaración; en otros, le requiere para que presente algún justificante sobre algún dato consignado en la declaración o autoliquidación; y en otros, practica la liquidación del impuesto al entender que la autoliquidación presentada por el contribuyente adolece de determinados defectos u omisiones³⁹³".

Las anteriormente mencionadas "liquidaciones paralelas" están escasamente contempladas en la Ley General Tributaria de 1.963, dando lugar a numerosas Sentencias anulando tales liquidaciones, al extralimitarse de sus funciones, teniendo en cuenta que las liquidaciones paralelas deben ser motivadas si están disconformes con lo declarado-autoliquidado por el sujeto pasivo, y no pueden llevar a cabo comprobaciones más allá de la citada comprobación "formal" o impropia.

A menudo, la liquidación provisional no se limita a repasar y corregir la autoliquidación presentada por el

³⁹²CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Las liquidaciones provisionales de oficio" (A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo). Revista Técnica Tributaria nº 31, 1.995, página 43.

³⁹³CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Las liquidaciones...", op. cit., pág. 43.

administrado (a cotejar sus datos),sino que puede llegar a incorporar rentas no declaradas,o incluso cuestionar algunos gastos o inversiones,haciendo pensar que se ha iniciado la fase de la comprobación³⁹⁴,toda vez que esas funciones de auténtica comprobación e investigación tributaria están atribuidas por ley,a los órganos de inspección.

La publicación en el Boletín Oficial del Estado (del día 22 de julio de 1.995) de la tan esperada Ley 25/1.995,de 20 de julio,de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria,ha venido a regular,entre otros puntos con importantes modificaciones³⁹⁵,en profundidad,las liquidaciones provisionales,figuras que hasta entonces estaban escasamente reguladas,si bien muy estudiadas por la doctrina³⁹⁶.

Con tal modificación,se ha introducido en la L.G.T.,las llamadas liquidaciones provisionales "de oficio".

En efecto,en su Exposición de Motivos ,se establece en relación a ellas,lo siguiente:

"Asimismo,dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa,se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias.(Sin embargo,tenemos que indicar que no sólo se pretende revisar las declaraciones,sino también las autoliquidaciones,teniendo en cuenta que la aplicación correcta del ordenamiento jurídico tributario es una premisa básica a considerar,y es una finalidad primordial de las liquidaciones provisionales.Pero tal vez por eso,por tratarse de una comprobación más profunda que el cotejo de las declaraciones,al tener que "investigar"la correcta aplicación de la ley,es por lo que el legislador ha obviado aludir a la

³⁹⁴RENEDO,F.:Artículo publicado en El Correo Español.El Pueblo Vasco,en la sección de opinión,el día 3 de septiembre de 1.995.

³⁹⁵Referentes a las infracciones y las sanciones tributarias,así como a la graduación de estas últimas.

³⁹⁶BOLLO AROCENA,M*.C.: "Análisis jurídico de las liquidaciones provisionales",op. cit.,pág.88.

expresión de las declaraciones-autoliquidaciones, ya que, en ese caso, estaría extralimitándose las funciones de la comprobación "formal"). *En relación a lo cuál se regulan de manera pormenorizada las liquidaciones provisionales de oficio que debe dictar la Administración Tributaria*³⁹⁷ cuando dispone de suficientes elementos acreditativos de la existencia del hecho imponible, su realización o de la exacta cuantía de la deuda tributaria.³⁹⁸

Se pretende, por tanto, "configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitadas por terceros."

La nueva ley respalda estas liquidaciones provisionales, confirmando el interés de la Administración tributaria en depurar la mayoría de las autoliquidaciones en esta fase de gestión mediante métodos limitados de comprobación e investigación, para dejar sólo algunas de estas declaraciones a los órganos de Inspección, y que éstos dicten el acto de liquidación definitiva³⁹⁹.

La Administración, de acuerdo con el artículo 121.2 de la nueva Ley 25/95, puede dictar liquidaciones provisionales de oficio tras efectuar, en su caso, ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN ABREVIADA. Ello no significa, en nuestra opinión, que esté realizando labores que le corresponden a otros órganos (como la Inspección), sino que desarrolla en la práctica (o al menos eso es lo que se pretende) con mayor

³⁹⁷Entramos aquí otra vez en la discusión de qué órganos de la Administración Tributaria se está refiriendo el legislador cuando alude a la expresión "Administración tributaria".

³⁹⁸Sin embargo, aquí el legislador si está indirectamente aludiendo a la comprobación de la autoliquidación, toda vez que es ella y no la declaración, la que lleva a cabo la cuantificación de la deuda tributaria.

³⁹⁹RENEDO, F., op. cit.

profundidad, lo que hemos venido denominando comprobación formal o impropia.

Con anterioridad, tal labor de los órganos gestores era llevada a cabo de hecho, si bien no tenía una habilitación legal de carácter expreso. Con la citada modificación, tal actuación tiene ya una apoyatura legal básica. Pero no por ello deja la Inspección de perder ninguna de sus facultades, y se le continúan atribuyendo en base a los artículos 140 y ss L.G.T.

Es la propia Ley 25/95 la que da pie a tal habilitación expresa, no dejando dudas sobre la limitación funcional. Alude a la comprobación abreviada⁴⁰⁰, que etimológicamente significa comprobación limitada, parcial o incompleta; en definitiva, formal e impropia.

Además, la verdadera comprobación es la que tiene por finalidad el investigar sobre la correcta aplicación de las normas por parte del sujeto pasivo, y no el simple cotejo de las declaraciones. Los citados artículos de la norma estudiada indican que tal comprobación abreviada " *no se podrá extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.*"

La autoliquidación tributaria que presenta el sujeto pasivo es susceptible de cotejo y corrección por parte de los órganos gestores, y por tanto de comprobación abreviada, sobre todo en lo referido a la declaración de los datos con trascendencia tributaria. Y a la vez, es susceptible de una auténtica comprobación, contrastando la correcta aplicación de las normas en lo referente a la determinación de la deuda tributaria, y, en todo caso, en lo que se refiere al examen de la documentación contable de actividades

⁴⁰⁰ Artículo 121.2: "La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta ley, tras efectuar, en su caso, ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN ABREVIADA."

Artículo 123.2: "Para practicar tales liquidaciones, la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de COMPROBACIÓN ABREVIADA que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales."

empresariales o profesionales, que deberá llevarse a cabo siempre por los órganos de Inspección tributaria, practicando en estos casos, una auténtica comprobación tributaria, o comprobación propia.

Y se practicará siempre liquidación provisional de oficio cuando se lleve a cabo la comprobación abreviada, siendo o pudiendo ser liquidación definitiva cuando se compruebe por la Inspección (siempre que se documente en actas definitivas, y no previas que serán objeto igualmente de liquidaciones provisionales).

A continuación, vamos a analizar con detalle el nuevo artículo 123 de la Ley General Tributaria, que establece lo siguiente: "1. *La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.*

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. *para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación*

abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales..."

11.1.- Concepto:

Podemos definirla, en palabras del profesor CLAVIJO, como *"aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente."*

a) La liquidación de oficio es una declaración de carácter explícito, consistente en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal.

b) Tal liquidación goza de efectos transitorios al poderse modificar por la Administración en tanto en cuanto no haya prescrito.

c) Se trata de un acto que es realizado por las oficinas gestoras y no por otros órganos de la Administración, como podrían ser los de Inspección. De ahí que el legislador prohíbe examinar (por las oficinas gestoras se entiende) la documentación contable de las actividades empresariales o

profesionales, ya que esa actividad está encomendada a la Inspección, que es la que desarrolla la comprobación que hemos denominado "propia".

d) la Administración puede practicarla atendiendo a los datos declarados y sus justificantes presentados junto con la declaración o requeridos por la misma Administración cuando entienda que la autoliquidación, una vez efectuada la comprobación abreviada, tiene defectos u omisiones. Igualmente puede practicarla partiendo de los datos obrantes en los archivos.

e) Las oficinas gestoras girarán liquidaciones provisionales de oficio cuando el importe de la devolución solicitada por el contribuyente en su autoliquidación, no coincida con lo calculado por la Administración.

11.2.- Naturaleza⁴⁰¹:

Las liquidaciones provisionales de oficio son :

* Actos resolutorios: Es una auténtica resolución administrativa y no un mero acto jurídico de comprobación ya que se pretende que los sujetos pasivos hagan efectivo el importe de la deuda tributaria o, en caso de devolución, cobren el exceso ingresado anticipadamente.

* Acto declarativo: Y no constitutivo toda vez que la Administración tributaria se limite a declarar el importe de la deuda tributaria nacida previamente con la realización del hecho imponible.

* Acto definitivo: Procedimentalmente hablando, la liquidación provisional de oficio es un acto que aparece dotado de una autonomía funcional.

⁴⁰¹CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *Las liquidaciones...* op. cit., pág. 47.

12.- ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN
PRÁCTICA DE UNA LIQUIDACION PROVISIONAL.

Declarante:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1994
Liquidación provisional	

Por el Sr. Administrador de Tributos Directos se ha dictado el siguiente acuerdo :

Examinada la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del titular reseñado se practica, en cumplimiento del artículo 99 de la Norma Foral 7/91, la liquidación provisional recogida en el anverso de este documento, en función de los datos aportados, poniendo en conocimiento del sujeto pasivo el resultado a devolver que se señala en la citada liquidación, sin perjuicio de la comprobación que en su día pudiere realizar la Inspección y de la consiguiente liquidación definitiva que consecuentemente se practique.

En caso de disconformidad con el citado acuerdo, podrá interponerse Recurso de Reposición dentro del plazo de quince días a partir del siguiente al del recibo de esta comunicación ante el mismo órgano que dictó el acuerdo, o Reclamación Económico-Administrativa en idéntico plazo ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral, no pudiendo simultanear ambos recursos y debiendo acompañar junto con el escrito de interposición, copia de la liquidación que se contiene en el anverso del presente documento.

El Administrador de Tributos Directos,



A continuación, y debido a su alto interés práctico, vamos a analizar e interpretar el reverso de una auténtica liquidación provisional, en concreto, girada por la Administración Foral de la provincia de Vizcaya, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 1.994, de un determinado sujeto pasivo.

En primer lugar, observamos como el órgano encargado de practicar tal liquidación provisional es el Administrador de Tributos Directos, perteneciente al escalafón de los órganos de gestión, y por tanto, con independencia de la Inspección.

Comienza el acuerdo que estamos comentando diciendo:

"Examinada la declaración..."

¿Qué es lo que de verdad, de facto, se examina por los órganos gestores? ¿La declaración solamente, o también la autoliquidación calculada por el declarante?

Es lógico pensar que a la hora de confeccionarse este modelo, se omitió involuntariamente la expresión declaración-liquidación, tal y como aparece en multitud de impresos posteriormente practicados por la citada Administración foral.

Lo que de verdad se examina y analiza por las oficinas gestoras es, no sólo la declaración del sujeto pasivo para contrastar y cotejar los datos y hechos imponibles que declara haber realizado, sino también y sobretodo, la determinación o la cuantificación que el propio declarante lleva a cabo de tales hechos imponibles, practicando la valoración de los mismos (calculando la base imponible) así como la deuda tributaria generada al aplicar el ordenamiento jurídico-tributario al respectivo caso concreto.

Es precisamente a la hora de practicar esa actividad, que no es sólo declarativa, cuando el sujeto pasivo puede cometer los mayores errores, no sólo aritméticos, sino también de aplicación del ordenamiento: piénsese en una determinada deducción que la practica el contribuyente siendo ésta improcedente, o un determinado rendimiento declarado por el mismo, siendo exento de tributación tal y como establece la legalidad vigente. Son este tipo de circunstancias, declaradas y calculadas por el sujeto pasivo, las que son en profundidad examinadas por las oficinas gestoras.

A continuación, alude el citado acuerdo a la práctica de la liquidación provisional, en cumplimiento del artículo 99 de la Norma Foral 7/1.991⁴⁰²,

"en función de los datos aportados, sin perjuicio de la comprobación que en su día pudiera realizar la Inspección y de la consiguiente liquidación definitiva que consecuentemente se practique."

Como anteriormente hemos comentado, la liquidación provisional que se practique por la Administración tributaria, se lleva a cabo por los órganos de gestión tributaria. Tal afirmación sólo se insinúa del comentado acuerdo⁴⁰³, pero expresamente se establece en el artículo 99, en cuyo apartado uno comienza diciendo que :

"Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos..."

En otro orden de cosas, antes hemos indicado como el acuerdo de liquidación provisional establece que la

⁴⁰²Redacción que es idéntica al mismo artículo de la Ley 18/91, de 6 de junio, reguladora del I.R.P.F.

⁴⁰³Toda vez que alude a que la Inspección (otro órgano administrativo) practicará la consiguiente liquidación DEFINITIVA, sobreentendiendo, pues, que la liquidación provisional la practicarán los órganos gestores.

liquidación provisional se practica en función de los datos aportados por el sujeto pasivo.

¿Quiero ello decir que únicamente cabe practicar liquidaciones provisionales en base a los datos efectivamente aportados por el sujeto pasivo?

Evidentemente no.El acuerdo,a nuestro entender,vuelve erróneamente a omitir detalles que se nos antojan trascendentales para el conocimiento de la liquidación provisional.Tenemos de nuevo que remitirnos al ordenamiento vigente (en concreto al artículo 99 de la Ley de I.R.P.F.) para aclarar las dudas plantadas.El mismo indica que:

"De igual manera podrán girar liquidaciones provisionales cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar,o que no hayan incurrido en las declaraciones presentadas".

Pueden practicarse liquidaciones provisionales no sólo en función de los datos que aporte el sujeto pasivo,sino también de los antecedentes que obren en poder de la Administración.Y es aquí donde la Administración,en concreto,los órganos de gestión,lleva a cabo esa labor de comprobación que hemos calificado de formal e impropia,y que los nuevos artículos 121 y 123 de la L.G.T.,redactados por la Ley 25/95,de modificación parcial de la L.G.T.,han denominado comprobación *abreviada*.

Con la nueva Ley 25/95 se ha regulado expresamente en la L.G.T. lo que ya se venía estableciendo en las leyes reguladoras de los diferentes tributos,reforzando así las funciones y la existencia acorde al ordenamiento tributario de las llamadas "liquidaciones paralelas".

Por último,el acuerdo que es objeto aquí de comentario reitera la postura que hemos venido estableciendo a lo largo

del presente capítulo, en el sentido de que la verdadera comprobación tributaria es y debe ser la efectuada por los órganos de Inspección. Ello se acredita en el último punto del párrafo primero, al indicar que la citada liquidación provisional será:

"sin perjuicio de la COMPROBACIÓN que en su día pudiere realizar la Inspección y de la consiguiente liquidación definitiva que consecuentemente se practique."

Únicamente debemos resaltar como no es del todo correcto lo aquí mencionado si tenemos en cuenta que la Inspección, tras llevar a cabo la comprobación, puede practicar (y de hecho, así sucede en multitud de ocasiones) liquidaciones provisionales, al levantar sólo actas previas y no definitivas.

Por tanto, no es que se practique la "consiguiente liquidación definitiva" tras la comprobación, sino que se girará la liquidación que proceda, dependiendo del tipo de acta que se incoe, siendo aquí lo trascendente que la comprobación la llevará a cabo la Inspección, y no las oficinas gestoras, y será la inspección la que practique la liquidación, sea del tipo que sea.

13.- LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL POR LA LEY 25/95, Y SU RELACIÓN CON LA COMPROBACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN .

La regulación de la figura del delito fiscal ha sido modificada por la nueva Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio, ley por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

En concreto, el artículo que nos interesa es el 349 del C.P., que es el que regulaba y regula el delito conocido como de defraudación tributaria:

"1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía..."

Se trata de un delito doloso, que requiere en su autor, siempre el dolo o ánimo de defraudar (consciencia y

voluntad de defraudar);por tanto,no basta la mera cuantía de deuda superior a 15 millones para que exista delito⁴⁰⁴.

Además de ello,la nueva Ley también introduce expresamente la *excusa absolutoria*,consistente en que queda exento de responsabilidad el que regularice su situación tributaria,antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones administrativas o penales⁴⁰⁵.

Ahora bien, ¿quién defrauda? ¿Quién puede eludir el pago del tributo cometiendo el delito allí regulado?

La mayor aplicación de dicho delito será para aquellos sujetos pasivos contribuyentes que eludan el citado pago como consecuencia de la autoliquidación llevada a cabo,ya que la elusión sólo se podrá determinar si el sujeto pasivo,a la vez que declara el hecho imponible,cuantifica su deuda tributaria.

La manera más normal de defraudar a la Hacienda es no ingresando en las arcas del Tesoro la deuda tributaria real,bien por no declarar la totalidad de los hechos imponibles realizados,bien por no aplicar correctamente el ordenamiento jurídico tributario (por ejemplo,aplicar más deducciones de las que legálmente corresponden).

En estos casos,el contribuyente,en su declaración-autoliquidación,lleva a cabo,dólosa o negligentemente,una elusión del tributo.Será en esos supuestos,cuando exista la posibilidad de cometer el delito fiscal,siempre que se actúe de manera dolosa o culpable,y la cuantía defraudada exceda de los preceptivos 15 millones de pesetas.

La elusión no sólo puede provenir de la autoliquidación,sino que igualmente se puede provocar como

⁴⁰⁴Nunca habrá delito en los casos de negligencia,inexistencia de ocultación,interpretación discutible de la norma,etc.

⁴⁰⁵La pena es de prisión menor y multa del tanto al sextuplo de las cantidades defraudadas.

consecuencia de la ausencia de la declaración, ya que al no practicar la declaración tributaria, la Administración tendrá difícil girar la correspondiente liquidación provisional, salvo por medio de una estimación indirecta de bases imponibles, teniendo en cuenta los antecedentes que obren en ella, así como utilizando cualquier tipo de indicios que pudieran existir.

En otro orden de cosas, los delitos contra la Hacienda Pública, como delitos públicos que son, pueden ser denunciados ante los Tribunales Penales por cualquiera, y no sólo por los órganos de la Administración tributaria.

No obstante, lo más frecuente es que la existencia de delito se descubra por la Inspección de los Tributos, en el desarrollo de sus actuaciones de comprobación e investigación. Al no comprobar en profundidad los órganos gestores al practicar meras comprobaciones formales o impropias, les es muy difícil averiguar la posible existencia de una elusión que ocasione la existencia de un delito fiscal.

14.- RECAPITULACIÓN DEL PRESENTE CAPITULO

Dentro de la fase de comprobación, encuadrada en el procedimiento de gestión tributaria, podemos distinguir a su vez dos subfases. Y tal subdivisión es debida a los diferentes órganos dentro de la Administración, que tienen atribuida una u otra función, que es lo que distingue a tales subfases.

Una primera está limitada al simple cotejo o revisión de los datos o elementos que están contenidos en la declaración tributaria emanada por el sujeto pasivo. Se pretende con ello el "comprobar" si el obligado tributario, al confeccionar su declaración con autoliquidación, aplica correctamente el ordenamiento jurídico tributario, y si tiene presentes en la misma todos los datos del hecho imponible necesarios para cumplir con cada una de sus obligaciones tributarias.

Tal comprobación, que la hemos calificad, como parte de la doctrina, de "formal" o impropia, está plasmada en una liquidación provisional, comúnmente denominada "PARALELA".

Y es precisamente liquidación provisional por cuanto que al no llevar a cabo una completa comprobación del hecho imponible (declarado o no declarado), la liquidación que debe girarse no puede catalogarse de definitiva.

Esta comprobación formal o impropia es la que se le atribuye a los órganos de gestión.

Frente a ella, existe una segunda subfase, consistente en una comprobación a fondo del hecho imponible, así como

de su valoración, que es la verdadera y propia comprobación, la típica que llevan a cabo los órganos de Inspección, cuyo resultado se debe contener o plasmar en una liquidación, esta vez, de carácter definitiva, y que es practicada únicamente, tal y como establece el artículo 140 de la Ley General Tributaria y el artículo 1º del Reglamento General de Inspección, por la propia Inspección.

No obstante, con la nueva regulación dada a las liquidaciones provisionales por la Ley 25/95, de modificación parcial de la L.G.T., se pretende un reforzamiento de la figura de las liquidaciones paralelas, así como una mayor y más correcta habilitación legal.

Se les dota a los órganos de gestión de la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales de oficio llevando a cabo actuaciones de comprobación "ABREVIADA", aunque en ningún caso se pueden extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales y profesionales, que son la quintaesencia de la labor de comprobación e investigación desarrollada por la Inspección tributaria.

No queda por tanto desvirtuada la labor efectuada por los órganos de Inspección con la introducción de la nueva figura de las liquidaciones provisionales de oficio, limitándose así, cada órgano administrativo a sus estrictas funciones dentro del procedimiento de gestión tributaria.

A pesar de ello, continúa existiendo una difusa distinción entre la comprobación y la investigación, que mantiene la ya indicada inseguridad jurídica en el contribuyente, y que será conveniente aclarar.

CAPÍTULO CUARTO:
EFFECTOS DE LAS
AUTOLIQUIDACIONES.

1.- INTRODUCCIÓN.

Hasta ahora, hemos estado desarrollando y analizando el significado de la figura de la autoliquidación tributaria; su concepto, su naturaleza jurídica, su progresiva generalización a lo largo de la evolución de nuestro sistema tributario, sobretodo desde la promulgación y publicación de la Ley General Tributaria del año 1963, así como su definitivo establecimiento en dicho sistema en la práctica totalidad de los tributos existentes y vigentes en la actualidad.

En el presente capítulo, trataremos de enunciar y analizar los efectos más trascendentales desde nuestro punto de vista que produce la existencia y desarrollo de tal figura, desde una perspectiva no tanto sociológica sino jurídica. Se pretende analizar y desarrollar los efectos producidos en el mundo del Derecho, sobretodo Financiero y Tributario, como consecuencia de la existencia generalizada de tal figura.

Observaremos como la autoliquidación es una figura que excede de lo que puede ser una declaración tributaria⁴⁰⁶ a la que acompaña el autocálculo por el sujeto pasivo de la deuda tributaria.

Se trata, en consecuencia, de una nueva figura tributaria, nacida sobre todo a raíz de la L.G.T. de 1.963, pero desarrollada en la actualidad, que está escásamente regulada en la legislación tributaria, y cuya finalidad es pretender ser algo más que la mencionada declaración. Si bien es cierto que no puede pensarse en su existencia sin referirse previamente a la figura que justifica la misma, esto es, la declaración tributaria, no es menos cierto que con el tiempo, se ha desarrollado de tal manera que podemos hoy en día concluir que se trata de una figura independiente y separada de la simple declaración, toda vez que en la figura aquí comentada se "aplica" el Derecho con todas sus consecuencias, exigiéndosele al sujeto pasivo, contribuyente, que lo conozca, bien directa, bien indirectamente, para poder gozar de ciertas "ventajas" legales que vienen muchas veces difuminadas y "escondidas" en la normativa tributaria.

⁴⁰⁶Entendida ésta a tenor de la definición dada por la Ley General Tributaria en su artículo 102.

2.- EFECTOS:

2.1.- FIJACIÓN DEL IMPORTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La figura de la autoliquidación tributaria está compuesta de tres elementos o partes fundamentales:

- la declaración, en la que el contribuyente manifiesta a la Administración la realización de los hechos imposables realizados durante el período a que corresponda el tributo correspondiente⁴⁰⁷.

- la autoliquidación propiamente dicha, en la que el contribuyente realiza el cálculo-propuesta de importe de la deuda tributaria generada como consecuencia de la realización previa de dicho hecho imponible.

- el ingreso de la deuda tributaria correspondiente, o la exigencia de devolución para el supuesto de que los "anticipos tributarios"⁴⁰⁸ tengan una cuantía superior al importe de la deuda tributaria.

Parece claro que la segunda de dichas "funciones" o manifestaciones de voluntad, en palabras de M^a Jose

⁴⁰⁷ Si hablamos del I.R.P.F., el período corresponderá al ejercicio económico de un año; por contra, si aludimos a tributos que no son de "cobro periódico", como por ejemplo, el I.T.P. y A.J.D., el momento en que habrá que realizar la declaración será cuando se realice el hecho que provoca la imposición de tal impuesto, por ejemplo, en el momento de la compra de la vivienda de segunda mano.

⁴⁰⁸ Los analizaremos a lo largo del presente capítulo.

FERNANDEZ PAVES⁴⁰⁹, proponiendo el contribuyente a la Administración y para su admisión el cálculo de la cuota tributaria, está directamente relacionada o si se prefiere, produce como consecuencia directa, el efecto jurídico de fijación de dicho importe por el sujeto legitimado que practica la autoliquidación.

Se trata del efecto jurídico más significativo o, al menos, el más definitorio por cuanto que el propio sujeto pasivo colabora con la Administración en el procedimiento de gestión de una forma mucho más activa que en el procedimiento tradicional, donde la fijación de dicho importe correspondía únicamente al sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Tal fijación que lleva a cabo el sujeto pasivo la practica de forma provisional al ser modificable por la Administración. Y no podía ser de otra manera porque el hecho de que colabore en la gestión no significa que su aplicación del derecho sea la correcta, o que su manifestación de los hechos imponibles realizados sea veraz y/o completa. Por ello, la Administración debe realizar y realiza una función de control en dicho procedimiento, comprobando la corrección de lo manifestado por el sujeto pasivo.

La Administración no está vinculada por lo realizado por el sujeto pasivo, pudiendo dictar una liquidación provisional "de oficio" ⁴¹⁰diferente de la autoliquidación "*cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados*".⁴¹¹ Y lo mismo sucede cuando es la Inspección de los Tributos la que modifica la autoliquidación como consecuencia de la comprobación o inspección efectuada.

⁴⁰⁹FERNANDEZ PAVES, M^aJ.: *"La autoliquidación..."*, op. cit., página 163.

⁴¹⁰Nueva redacción dada al artículo 121 LGT por la Ley 25/95.

⁴¹¹Nueva redacción dada al artículo 123 LGT por la Ley 25/95.

Por otro lado, la modificabilidad de la autoliquidación y la fijación de la cuantía de la deuda tributaria en ella establecida, no tiene por qué llevarse a cabo únicamente por parte de la Administración Tributaria. Es posible, y así está establecido en la legislación tributaria, que sea el propio sujeto pasivo el que de una forma indirecta modifique su autoliquidación, instando a la Administración o provocando de ella la práctica de una liquidación tributaria que difiera de lo autoliquidado.

A pesar de que hemos indicado anteriormente que la fijación de la cuantía de la deuda es de carácter provisional, ello no significa que no pueda llegar a convertirse en definitiva y, por lo tanto, permanente e inmodificable.

Teniendo en cuenta que la Administración goza de un plazo de prescripción de cinco años para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación⁴¹², y que tal plazo comienza "desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración"⁴¹³, la autoliquidación inicialmente presentada y calificada de provisional, puede llegar a convertirse en definitiva si transcurre dicho plazo prescriptivo. En ese momento, se entiende que la Administración da por bueno el cálculo realizado por el sujeto pasivo, convirtiéndose el resultado "liquidado" establecido por la autoliquidación en definitivo e inatacable⁴¹⁴.

No obstante (,y tal y como hemos reiterado en varias ocasiones⁴¹⁵), dicha posibilidad no atribuye a la autoliquidación el carácter o la naturaleza de liquidación provisional, ni menos definitiva. La inactividad administrativa demuestra una dejación por parte de la Administración, que es "castigada" por la legislación haciendo inatacable la fijación establecida por el sujeto pasivo, pero ello no califica lo

⁴¹²Vid. artículo 64 a) LGT.

⁴¹³Artículo 65 LGT, redactado según el artículo tercero de la Ley 10/ 1985, de 28 de abril, de modificación parcial de la LGT.

⁴¹⁴FERNANDEZ PAVES, M^a J.: "La autoliquidación...", op. cit., página 165.

⁴¹⁵Vid. Capítulo segundo del presente trabajo, en el apartado temático referente a la naturaleza de las autoliquidaciones.

que es un simple acto de un particular que colabora con la Administración en el procedimiento de gestión, como un acto "de la Administración" convirtiéndose en suyo lo realizado por aquél.

Por otro lado, y vinculado estrechamente con lo anterior, si la Administración tributaria lleva a cabo la comprobación tributaria de la autoliquidación, dictando un acto de liquidación tributaria que modifique la cuantía de la deuda fijada previamente por el sujeto pasivo, en ese caso, se debe descontar del importe teórico a ingresar, y que está fijado o contenido en esa liquidación tributaria, únicamente realizada por la Administración, la cuantía ya satisfecha mediante la autoliquidación efectuada por el particular; "resultado de cuya diferencia se obtendría la cantidad que material y efectivamente deberá pagar en concepto de prestación tributaria, el sujeto de que se trate por ese tributo determinado."⁴¹⁶

Ese deber de autoliquidar se extingue desde el momento en que el sujeto pasivo lo realiza, lo confecciona y satisface ingresándolo en el Tesoro Público, la deuda tributaria provisionalmente por él calculada. Sin embargo, la liberación de su deber alcanza sólo hasta el importe de lo que ha ingresado, lo que no significa que se extinga la obligación tributaria, ya que ésto se producirá en el momento en que se liquide o prescriba la posibilidad de liquidar para la Administración.

De ahí que esa cuantía del importe de la deuda, autoliquidada por el particular tiene el carácter de "a cuenta" de la hipotética cantidad definitivamente resultante como prestación tributaria, y hasta tanto no llegue ese momento⁴¹⁷, la obligación tributaria principal (la del pago), subsiste y continúa

⁴¹⁶FERNANDEZ PAVES, M^o J.: "La autoliquidación...", op cit., página 167.

⁴¹⁷Bien el de la liquidación efectuada por la Administración, bien el de la prescripción por el transcurso del plazo de los cinco años.

2.2.- INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.

La declaración tributaria es una de las formas de iniciar el procedimiento de gestión tributaria, tal y como lo establece el artículo 101 a) de nuestra Ley General Tributaria.

No obstante en la práctica totalidad de nuestro sistema tributario, es el propio sujeto pasivo el que a la vez que declara, determina el importe de su deuda tributaria. Y ello lo lleva a cabo mediante la autoliquidación, deber jurídico éste impuesto por el ordenamiento, y como finalidad de colaboración en la gestión tributaria, que es una actividad administrativa.

En base a esos parámetros, podemos afirmar que en la actualidad, la figura de la autoiiiquidación tributaria conlleva, con ciertos matices que comentaremos a continuación, la iniciación de tal procedimiento.

En efecto, **no todas las autoliquidaciones que puede presentar el sujeto pasivo son susceptibles de iniciar el procedimiento de gestión.** Al igual que sucede con las declaraciones, las autoliquidaciones pueden ser iniciales o no iniciales⁴¹⁸. Y sólo las autoliquidaciones iniciales pueden iniciar el procedimiento. Si el particular presenta una autoliquidación (o declaración) después de haber presentado otra previamente sobre la misma cuestión, con la categoría de adicional, complementaria o ampliatoria de la

⁴¹⁸SANCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria", op.cit., página 238 y siguientes. Tal autor diferencia al respecto entre declaraciones iniciales y declaraciones no iniciales, siendo las primeras las únicas que inician el procedimiento de gestión.

presentada inicialmente⁴¹⁹, ésta no se tratará de una autoliquidación inicial y, por tanto, no abrirá el procedimiento de aplicación del tributo.

Del mismo modo, si la presentación de la declaración o autoliquidación se lleva a cabo como consecuencia del requerimiento efectuado por la Administración y, por tanto, en relación con un procedimiento de comprobación o de liquidación ya iniciado, estaremos ante una autoliquidación no inicial y que no abre el procedimiento aplicativo, no pudiendo concluir este efecto para tales supuestos.

Por otra parte, no ha de exigirse para que la autoliquidación inicial cumpla el efecto referido, que la misma sea perfecta, es decir, completa y correcta respecto de todos los datos relativos a la realización del hecho imponible. Basta con que se lleve a cabo la declaración y la autoliquidación, aunque ésta no sea de la totalidad del hecho imponible. Lo que realmente produce la iniciación del procedimiento es el hecho de que el contribuyente practique la autoliquidación sin ningún tipo de requerimiento por parte de la Administración, ni que sea ésta la que lo inicie mediante los órganos de Inspección, al realizar la comprobación y/o investigación de los hechos imposables realizados y no declarados o declarados parcialmente por el sujeto pasivo.

En relación con este tema, nos podemos plantear la siguiente cuestión: ¿Puede la Administración dejar de actuar en el procedimiento si el sujeto pasivo inicia el mismo por medio de la autoliquidación?

Entendemos que de hecho, y en algún concreto supuesto, puede la Administración "no hacer nada", por lo que tal autoliquidación no sólo iniciaría el procedimiento de gestión, sino que tácitamente provocaría su finalización. No

⁴¹⁹Artículo 104 LGT: "La Administración puede recabar declaraciones (aquí podríamos aludir también a las autoliquidaciones) y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación."

obstante, y aún en esos supuestos, y al ser el procedimiento de gestión el ejercicio de funciones públicas, compuesto por varias actuaciones administrativas, la Administración **siempre actúa**, bien de forma activa, bien pasivamente.

Así, cuando la Administración acepta la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, está realizando una actuación administrativa, ya que podría sino, rechazarlo, y sin embargo lo acepta de una forma tácita.

Además, *"dicha presentación de la autoliquidación junto con la declaración, lleva aparejado a su vez el ingreso de la cantidad correspondiente derivada de aquel acto, lo cual implica necesariamente un acto recaudatorio, una actividad de caja por parte de la Administración aceptando dicho ingreso, aunque ... sin prejuzgar su exactitud o no"*⁴²⁰.

En palabras de SANCHEZ SERRANO, *"toda declaración tributaria válida provoca -debe provocar- una determinada actividad de la Administración. Esta no ha de mantenerse pasiva ante dicha declaración, sino que debe, en el ejercicio de su actividad (...) gestora, hacer derivar de su presentación cuantas consecuencias sean oportunas, de acuerdo con el ordenamiento jurídico que rige tal actividad"*⁴²¹.

Es, por tanto, la autoliquidación una actividad que supera a la mera declaración, y que es así como debemos analizarla. Si la iniciación se llevaría a cabo por la declaración, es ciertamente difícil de imaginar una actividad tácita y pasiva de la Administración, que necesitaría forzosamente cuantificar el importe de la deuda tributaria del sujeto pasivo, realizándolo mediante la liquidación provisional, de obligatoria aplicación. Ello no sucede así con la autoliquidación, que como acabamos de ver, a pesar de no

⁴²⁰FERNANDEZ PAVES, M^oJ.: *"La autoliquidación..."*, op. cit., página 174.

⁴²¹SANCHEZ SERRANO, L.: *"La declaración..."*, op. cit., páginas 233 y 234.

evitar una actividad "tácita" de la Administración⁴²², puede provocar un "sosiego administrativo".

⁴²²Por otro lado, obligatoria si entendemos, como así lo hacemos, que la autoliquidación no puede gozar de la naturaleza de la liquidación provisional al ser ésta una actividad administrativa, y aquella, únicamente del administrado.

2.3.- MAYOR COLABORACIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

Dentro de la relación jurídico tributaria que es la que regula las relaciones que existen entre los sujetos de la misma, observamos la existencia por un lado, del sujeto activo, que es el que ostenta sobremanera los derechos tributarios y el "ius imperium", y es el que ejercita la coacción impositiva obligando al otro sujeto a cumplir con sus obligaciones tributarias; se trata de la Administración Tributaria.

De otra parte, aparece el sujeto pasivo de dicha relación, que es el que de una forma "pasiva" soporta sus obligaciones tributarias consistentes en la satisfacción de la deuda tributaria que haya dicho sujeto generado al llevar a cabo el correspondiente hecho imponible⁴²³.

Con la Ley General Tributaria del año 1.963, tal soporte pasivo de sus obligaciones se plasmaba en la confección de la declaración tributaria acorde con lo regulado en el artículo 102 de dicho cuerpo legal. El sujeto pasivo se limitaba a DECLARAR a la Hacienda Pública los ingresos que obtenía durante el correspondiente ejercicio económico que eran susceptibles de calificarse de hechos imponibles por manifestar una cierta capacidad económica. Y tras esa declaración tributaria, era la propia Administración la que procedía a practicar la determinación de la deuda tributaria generada como consecuencia de esos hechos imponibles, mediante la llamada LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. Después de cuantificarse la citada deuda

⁴²³ Hacemos aquí referencia a las obligaciones tributarias de carácter material, dejando aparte las formales.

tributaria, se le notificaba al sujeto pasivo, quién continuaba pasivamente soportando sus obligaciones mediante el ingreso.

Sin embargo, en la actualidad, y con la introducción y sucesiva generalización de las declaraciones con autoliquidación, el papel tan pasivo⁴²⁴ del contribuyente en el procedimiento de gestión tributaria ha dado paso a una actitud más "activa" del mismo.

Sigue siendo el contribuyente sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria porque soporta pasivamente sus obligaciones tributarias, pero ahora asume una mayor participación en dicha gestión por cuanto que colabora con la Administración procediendo a cuantificar su deuda tributaria, llevando a cabo la aplicación pretendidamente correcta del ordenamiento jurídico tributario, y facilitando así a la Administración la correspondiente práctica de la liquidación provisional.

Eso no impide la existencia del procedimiento de gestión, por cuanto que la iniciación del mismo que antes se producía mediante la declaración del sujeto pasivo, se realiza ahora de la misma forma, aunque añadiendo esa colaboración antes indicada de cara a la mayor rapidez en el desarrollo de la segunda fase de tal procedimiento, que es la de la liquidación provisional.

Es cierto, como afirma Ernesto ESEVERRI⁴²⁵ que *"el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de las capacidades económicas individuales que señala el artículo 31.1 de la Constitución, no se limita sólo a la realización del pago, sino que encierra algo más, pues ... no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el Ente Público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo, a través*

⁴²⁴Entendiendo la expresión de papel pasivo como de papel inactivo.

⁴²⁵ESEVERRI, E.: Prólogo de la obra de FERNANDEZ PAVES, M. J.: *"La autoliquidación tributaria"*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. 1995. Monografías jurídico fiscales. Página 8.

del cuál el administrado-contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto, y en definitiva, su condición de ciudadano."

Por tanto, el contribuyente no se limita únicamente a la declaración de sus hechos imponibles, sino que da un paso hacia adelante, y procede el mismo a cuantificar y liquidar⁴²⁶ los mismos y las deudas tributarias que acarrear.

Las obligaciones tributarias materiales siguen existiendo en su integridad; en este sentido no varía nada entre lo acontecido con la L.G.T. del año 63, y la actualidad.

No obstante, es en lo referente a las llamadas obligaciones tributarias FORMALES o procedimentales⁴²⁷ donde se observa una mayor diferenciación de tratamiento, y ello es debido al progresivo desarrollo de las autoliquidaciones. Formálmente el sujeto pasivo participa de diferente manera al llevar a cabo una mayor labor, más activa y dinámica.

Ahora bien, ¿está habilitado el sujeto pasivo para llevar a cabo tal incremento en sus funciones?

Entendemos que es la propia Ley General Tributaria, como ley básica de nuestro sistema tributario, la que le otorga tal habilitación, aunque hemos de decir que tal vez no lo hace de una manera tan expresa como fuera, a nuestro entender, deseable.

El artículo 10 k) de la tan reiterada Ley ya alude a la obligación a cargo de los particulares de practicar **operaciones de liquidación tributaria**. Está así permitiendo que sea el sujeto pasivo el que lleve a cabo tales

⁴²⁶La palabra "liquidar" la utilizamos aquí en su sentido etimológico y no tributario; liquidar como operación consistente en cuantificar algo, en este caso, la deuda tributaria.

⁴²⁷Vid. artículo 35.2 L.G.T.

operaciones autoliquidativas, cumpliendo así con sus obligaciones formales o procedimentales.

No obstante, en el artículo 35.1 de la misma no se menciona expresamente tal habilitación, lo que sería una manera de reafirmar lo indicado en el artículo 10 k). Simplemente se establece que el sujeto pasivo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, sin hacer mención alguna sobre las autoliquidaciones o ni siquiera sobre las operaciones de liquidación.

2.4.- NECESIDAD DE CONOCIMIENTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS POR PARTE DEL SUJETO PASIVO.

Al sujeto pasivo se le exigen en la actualidad unos conocimientos de Derecho Tributario fruto de esa actitud más "activa" del mismo en el procedimiento de gestión, más profundos que los que podía tener con anterioridad a la existencia desarrollada de las autoliquidaciones.

Tales exigencias tienen por finalidad el permitir afrontar con ciertas garantías esa mayor labor desarrollada por ellos y consistente en la confección de las declaraciones con autoliquidación, debiendo con ello llevar a cabo una correcta aplicación del ordenamiento jurídico tributario.

Al exigirle que sea el propio sujeto pasivo el que a la vez que declare la realización de los hechos imponible en un determinado ejercicio económico, cuantifique y determine su deuda tributaria, colaborando así en la gestión tributaria, se le está exigiendo, bien directamente, bien indirectamente, el conocimiento del ordenamiento jurídico tributario, a fin de que pueda aplicarlo correctamente a su caso concreto, y beneficiarse de las posibilidades jurídicas que le concede la ley⁴²⁸.

La posible ausencia de dichos conocimientos técnicos puede llevar al contribuyente a la posibilidad de no gozar de las hipotéticas ventajas legales incorporadas en la legalidad aplicable. Además, puede resultar trascendental para llevar a

⁴²⁸Si el declarante autoliquidante desconoce la existencia de la posibilidad de una reducción de la base imponible en el I.R.P.F. como consecuencia de las aportaciones efectuadas a una Entidad de Previsión Social Voluntaria, para el País Vasco, está dejando de aplicar unas determinadas economías de opción, perjudicándose así en relación con los restantes declarantes que conocieran tal normativa. Y así puede suceder con el resto de la legalidad tributaria.

cabo una cierta planificación fiscal,teniendo en cuenta que multitud de los diferentes tributos que existen en la actualidad son de índole o caracter subjetivo por tener en cuenta circunstancias personales,y la no declaración de tales circunstancias pueda perjudicarlo.

El efecto que en este punto estamos analizando no tiene un índole estrictamente jurídico,sino que se trata sobretodo de un efecto de orden práctico y social,pero puede ser de interes para comprender la importancia de una figura como la autoliquidación tributaria.

Ha exigido una reestructuración del procedimiento gestor que si bien no ha modificado su estructura básica⁴²⁹,ha reforzado la primera etapa,de iniciación,teniendo en cuenta que la segunda de la liquidación provisional muchas veces se tratará de un refrendo administrativo de la cuantificación calculada y determinada por el propio contribuyente en su autoliquidación,al iniciar el procedimiento.

Como contrapartida,se producen unos mayores esfuerzos económicos por parte de ese sujeto pasivo-contribuyente.

Debido a la complejidad técnica del procedimiento de gestión,que cada vez va siendo mayor⁴³⁰,el sujeto pasivo se encuentra en la tesitura de o bien conocer el derecho tributario con profundidad,exigiéndosele el estudio constante fruto de esa evolución y modificación constante en la materia fiscal,o bien,y como única alternativa posible a tal complejidad técnica,contratar los servicios de un profesional experto en dicha materia con el fin de que no sólo le confeccione su declaración-autoliquidación

⁴²⁹Iniciación,liquidación provisional,comprobación tributaria y liquidación definitiva.

⁴³⁰Algun autor ha denominado a esta época de constante movimiento legislativo,como de "legislación motorizada".

correctamente, sino igualmente le planifique, estudie y economice su situación tributaria anual.⁴³¹

Sería loable que por parte de la Administración tributaria se tomara una actitud tendente a facilitar la labor del contribuyente, evitándole las complejidades tecnico-formales antes mencionadas.

Tal vez ello se podría conseguir apoyando y colaborando con la Administración para que ésta creara unos impresos de declaraciones-liquidaciones que fueran más sencillos de confeccionar y rellenar por parte del sujeto pasivo.

⁴³¹ Entendemos ciertamente criticable la circunstancia de que mientras se crea un clima de mayor complejidad para el sujeto pasivo, que recordemos que es el sujeto "débil" de la relación jurídico tributaria, exigiéndole unas labores de desciframiento de los cada vez más complejos y complicados modelos o impresos de las declaraciones-liquidaciones, a la vez, a la Administración Tributaria se le admite, en reiteradas ocasiones, la práctica de las liquidaciones PARALELAS, girándolas con un escaso rigor formalista, aceptándose el que sean confeccionadas con el bolígrafo del liquidador de turno y, muchas veces, hasta no siendo motivadas.

No obstante son de agradecer las últimas resoluciones de los Tribunales, tanto económico-administrativos como contencioso administrativos, que han optado por exigir mayores formalidades en dichas liquidaciones paralelas, además de la exigencia de una correcta motivación.

2.5.- POSIBILIDADES DE IMPUGNACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES.

A la hora de pretender impugnar una autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, éste se encuentra con bastantes dificultades de orden práctico.

Si dicho sujeto pasivo se apercibe tras haber presentado la declaración-liquidación de la existencia de errores en la misma, tanto de carácter fáctico como de aplicación del ordenamiento jurídico tributario, no puede pasivamente esperar a que éstos sean solventados por la Administración al girar la liquidación provisional consiguiente⁴³², al menos en su totalidad.

Deberá ser el propio sujeto pasivo el que inste a la Administración la consiguiente rectificación de su declaración-liquidación, y será entonces cuando podrá esperar que aquella practique la resolución de dicha petición, que podrá ser expresa o presunta. Y solo entonces, y si tal resolución no es del agrado del sujeto pasivo, podrá éste llevar a cabo la impugnación de la autoliquidación en vía administrativa, ante los Tribunales Económico-Administrativos correspondientes, tal y como preceptúa el artículo 121 del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1.981, de 20 de agosto.

¿Qué sucedía con anterioridad a la existencia ya desarrollada de las autoliquidaciones?

⁴³²Sobretudo si tales errores son producidos como consecuencia de no haber tenido en cuenta ciertos hechos subjetivos que le hubieran permitido la aplicación de deducciones en la cuota tributaria, disminuyendo en consecuencia la deuda tributaria.

En el antiguo procedimiento de gestión tributaria regulado por la Ley General Tributaria del año 1.963, tal sistema de impugnación carecía de sentido si tenemos en cuenta que al no existir, al menos de la manera generalizada que conocemos ahora, tales autoliquidaciones, el contribuyente lo único que debía llevar a cabo era su declaración tributaria, y no la correspondiente cuantificación o determinación de la deuda tributaria generada como consecuencia de la existencia de esos hechos imposables.

En tal caso, los errores que se pudieran cometer en la declaración podían ser fácilmente subsanables por la Administración tributaria al girar la liquidación provisional en donde llevaba a cabo el cálculo de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

Además de ello, el artículo 116 de la L.G.T. establecía una presunción legal de certeza de las declaraciones tributarias, las cuales sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho.

Se nos antoja ciertamente difícil imaginar una simple declaración tributaria, sin estar acompañada de autoliquidación, que no deja de ser una declaración de HECHOS imposables, y no de aplicaciones jurídicas, que incurra en otros errores que no sean los fácticos o aritméticos, con lo que la posibilidad de su rectificación es sencilla si se acredita la existencia de tales errores de hecho, circunstancia a nuestro entender, de fácil realización⁴³³.

Por otro lado, y en relación al plazo de impugnación de las autoliquidaciones⁴³⁴, ha existido cierta polémica en torno

⁴³³ Si se declara, por ejemplo, la existencia de un rendimiento de trabajo personal consistente en un sueldo por importe de 1200.000 pts. brutas, y se observa con posterioridad que tal cifra era incorrecta por ser la verdadera de 1250.000, la acreditación de dicho error es sencilla, aportando por ejemplo el conjunto total de las nominas de todo el ejercicio económico, o la libreta del banco donde se domiciliaban. En ese caso, la rectificación no dará lugar a dudas.

⁴³⁴ Crónica Tributaria, nº 61, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1992, página 25.

al artículo anteriormente citado del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, el 121, toda vez que establecía que la solicitud de rectificación de la autoliquidación debería hacerse antes de cumplir el año desde la presentación de la misma⁴³⁵.

No obstante dicho artículo, el 26 de septiembre de 1990 entró en vigor el Real Decreto 1163/1.990, de 21 de septiembre por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. En base al artículo 8, apartado 2, y a la Disposición Transitoria segunda, la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones pasado el año sería procedente siempre que no se hubiera producido la prescripción regulada en el artículo 64 de la L.G.T. y no hubiera conestado la práctica de la liquidación definitiva⁴³⁶.

Sin embargo, tal artículo se está refiriendo únicamente a los supuestos de devolución de ingresos indebidos. ¿Que sucedería si el sujeto pasivo pretende rectificar su

⁴³⁵RESOLUCIÓN DEL T.E.A.C. DE FECHA 5 DE MARZO DE 1.991: Breve resumen:

"El 10 de junio de 1983 se presentan declaraciones por el I.R.P.F. e I.P., ejercicio 1982. Con fecha 16 de julio de 1984 se presentan nuevas declaraciones, incluyendo reducción patrimonial producida por la amortización de unas acciones, solicitando la devolución de lo indebidamente ingresado."

Resumen del contenido:

"Presentadas el 16 de julio de 1984 las nuevas declaraciones, se plantea la procedencia del plazo para la impugnación de las autoliquidaciones del ejercicio 1982."

La Sección de Devoluciones desestimó la petición por extemporánea, aduciendo que el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981, señala como plazo máximo el de un año para solicitar la revisión de la autoliquidación a contar desde su presentación. El interesado interpuso reclamación económico administrativa ante el T.E.A.P., que a su vez desestimó la reclamación confirmando la extemporaneidad declarada por la oficina gestora. Contra dicho acuerdo, el interesado interpuso recurso de alzada ante el T.E.A.C. aduciendo que la devolución de lo ingresado indebidamente fue efectuada dentro de plazo, viniendo éste fijado por el artículo 159 del Reglamento del I.R.P.F."

⁴³⁶Artículo 8º.1. *"Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración Tributaria."*

2. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido."

autoliquidación sin exigir ningún ingreso indebido, y sólo a los efectos de que su autoliquidación esté formalmente correcta? En estos casos, y de aplicar la antigua redacción del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, entenderíamos que se debería aplicar el plazo del año, pasado el cual sin haber formalizado tal solicitud, la misma sería posteriormente improcedente. No obstante, tales dudas son radicalmente disipadas con la Disposición Adicional Cuarta del mencionado Real Decreto 1163/90, de 21 de septiembre por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que establece lo siguiente:

"Cuarta. Modificaciones normativas.-El artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, queda redactado del siguiente modo:

Artículo 121. Impugnación de determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación.

La resolución expresa o presunta que dicte la administración Tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa."

Concluimos por tanto el presente punto referido a la impugnación de las autoliquidaciones afirmando la dificultad que tiene el sujeto pasivo a la hora de "reparar" los posibles errores que hubiera cometido en su declaración-liquidación, sobretodo si tales errores son de aplicación de las normas, no pudiendo así rectificarse con rapidez al no tratarse de errores de hecho o aritméticos .

2.6.- INGRESO EXTEMPORÁNEO DE LAS DEUDAS AUTOLIQUIDADAS.

La ausencia en nuestra Ley General Tributaria de una específica regulación sobre los efectos jurídicos de las autoliquidaciones realizadas por los sujetos pasivos,unido ello a la tipificación como infracción de carácter grave a la comisión de un perjuicio económico,de la clase que sea,a la Hacienda Pública,ha traído consigo un itinerante cambio de comportamiento normativo que dé una adecuada respuesta a aquellos ingresos procedentes de las autoliquidaciones que sean extemporáneos,esto es,realizados fuera de plazo.

En cualquier caso,la falta de dicha regulación normativa sobre ese punto no es suficiente para justificar tales constantes y dispares cambios para atender a un mismo y único problema,que es el que aquí nos interesa:¿Qué sucede cuando un contribuyente no ingresa en el plazo legalmente establecido las deudas tributarias calculadas por el mismo en su declaración-liquidación?⁴³⁷

Haciendo una breve recesión histórica sobre la evolución normativa relativa a este controvertido punto,observamos como en un principio,allá por el año 1985,tal conducta fue considerada como de infracción,siendo por ello sancionada del medio al triple de la deuda no ingresada;posteriormente,y a través de la vía reglamentaria,la Administración precisó que si tal ingreso se llevaba a cabo sin requerimiento de la Administración,y por

⁴³⁷ESEVERRI MARTINEZ,E.:*"El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas."*Crónica Tributaria nº 61,Madrid,1992,pág.17.

tanto,de una manera "voluntaria"⁴³⁸ y espontánea,se le exigían unos intereses de demora por haber incurrido en mora,sin perjuicio de que la ausencia de declaración fuera susceptible de sanción como consecuencia de la infracción simple cometida.Trás ello,y esta vez a través de una Ley de Presupuestos,para el año 1986,se modificó el artículo 61.2 de la L.G.T. estableciendo que los ingresos fuera de plazo,sin requerimiento administrativo,comportaban el abono de intereses de demora sin exigirse en este caso,sanción alguna.

Más adelante fue la Ley 18/91,de 7 de junio,reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,la que reguló un recargo *sui generis*,con exclusión de intereses de demora y sanciones,dando nueva redacción al ya citado artículo 61.2 L.G.T.,con lo que a partir del 1 de enero de 1992 dispone lo que sigue en el primero de sus párrafos:

"Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán un recargo único del 50 por ciento,con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles.No obstante el recargo será del 10 por ciento si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso".

Es curioso observar como un texto que nace como una norma en la Ley General Tributaria,que es la ley básica de nuestro sistema tributario,es objeto de regulación posterior (que lo modifica) por vía reglamentaria,por vía de Ley de Presupuestos,y finalmente por vía de la regulación de un determinado impuesto de nuestro sistema,cual es la Ley del I.R.P.F.

Podemos en este punto plantear la procedencia o no de dicho recargo del 50% impuesto a un contribuyente en un

⁴³⁸Lo ponemos entre comillas porque ningún contribuyente paga "voluntariamente" sus deudas tributarias,sino que lo hace coaccionado por la Administración,que le impondrá una sanción en caso contrario.

concreto supuesto: se impuso dicho recargo sin trámite de audiencia y por el ingreso de unas retenciones, dos años después de vencido el plazo y sin requerimiento previo de la Administración⁴³⁹.

Si bien el tema de las declaraciones espontáneas, pero extemporáneas, ha sido objeto de tratamiento cambiante por el legislador, lo cierto es que la categoría de "recargos", imprecisa y confusa en su simple planteamiento, ha tenido que ser reconducida a sus justos límites por la jurisprudencia⁴⁴⁰. Y en tal sentido se ha de destacar la valiosa aportación al tema del Tribunal Superior de Justicia de Valencia⁴⁴¹, que se ha decantado sin vacilación alguna por entender que los susodichos "recargos" participan de la naturaleza y caracteres de las sanciones.

Y la cuestión no es meramente gramatical, sino de hondo calado, puesto que a los recargos, si se les considera como sanciones, pasan a resultar aplicables los principios del orden penal, aunque sea con matices. Y, en definitiva, esto es lo que sucede en el supuesto sometido a la revisión del TSJ de Valencia: una determinada entidad mercantil presentó el 24-3-92 la declaración-liquidación de retenciones del capital mobiliario (a cuenta del IRPF), correspondientes al primer trimestre de 1990, siendo sancionada por ello con un recargo

⁴³⁹FALCÓN Y TELLA, R.: "Ingresos espontáneos fuera de plazo: doctrina del Tribunal Constitucional.", Quincena Fiscal 21/95, página 10. Dicho autor afirma la "inconstitucionalidad al menos del recargo del 50 por 100 previsto tras la Ley 18/91 para los retrasos superiores a tres meses, y con más razón aun del extravagante recargo del 100 por 100 establecido para las declaraciones extemporáneas no acompañadas del ingreso o de la solicitud expresa de aplazamiento o fraccionamiento. A la vista de los precedentes, la declaración formal de inconstitucionalidad o, al menos, una sentencia interpretativa, parece aquí inevitable."

Al respecto, cfr. SSTSJ de Madrid de 15 de septiembre de 1994, 22 diciembre 1994 y 6 julio 1995; y STSJ de Canarias de 22 de mayo de 1995.

⁴⁴⁰Como jurisprudencia anterior a la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, cfr. SS.T.S. de 10 de junio de 1987, 20 de febrero de 1988, 30 de mayo de 1988, 23 de enero de 1989, 15 de abril de 1992; S.T.S.J. de Castilla y León de 3 de febrero de 1993; S.T.S.J. de Madrid de 5 de mayo de 1994, etc.

Como jurisprudencia posterior a dicha Ley, cfr. S.T.S.J. de Castilla la Mancha, de 9 de junio de 1992; SS.T.S.J. de Cataluña de 9 de junio de 1992, 26 de enero de 1993, 15 de junio de 1993 y 4 de noviembre de 1993; SS.T.S.J. de Galicia de 26 de febrero de 1993, 4 de febrero de 1993 y 30 de septiembre de 1994; S.T.S.J. del País Vasco de 9 de noviembre de 1994; S.T.S.J. de Valencia de 18 de octubre de 1994, etc.

⁴⁴¹Sentencia del T.S.J. Valencia de 8 de mayo de 1995, publicada por la Revista de Actualidad Tributaria nº 173/95.

del 50%, que le fue impuesto de plano, esto es, sin concederle el trámite de audiencia previa.

◀ Si verdaderamente los recargos fueran tales recargos, y no sanciones, la omisión de este trámite hubiera carecido de trascendencia. Pero dada la naturaleza sancionadora de tales recargos, su imposición "de plano", sin oír a la entidad presuntamente infractora, supone una infracción manifiesta del artículo 24 de la Constitución española, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva y a defenderse, a ser informado de las acusaciones que se formulen en contra, a utilizar medios de prueba para defenderse y a la presunción de inocencia, es decir, todo aquello que una sanción "de plano" violenta y no respeta, razón por la cual resultan inconstitucionales, según tiene declarado el Tribunal Constitucional⁴⁴².

Después de lo anteriormente indicado, e independientemente del tema de los "recargos", se ha hecho necesario, una modificación del artículo 61 de la Ley General Tributaria por vía de modificación de la misma para que sirva ésta, de nuevo, como código rector en la aplicación de los tributos.

Y tal reforma se ha producido mediante la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, cuya exposición de motivos indica que *"reviste una especial importancia ... proceder a una regulación adecuada de los recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo, que, sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía, sirva para que aquella cumpla debidamente su función, merced a la cual se permita al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria."*

⁴⁴²Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981.

De dicho artículo 61, es sobretodo el apartado 3 el que ha sufrido una mayor modificación en su regulación⁴⁴³. Con la regulación anterior, el recargo era del 50% excluyendo los intereses de demora; ahora, es del 20% sin excluir dichos intereses; antes, se establecía una única reducción de dicho recargo, que se cifraba en el 10% si el ingreso se practicaba antes de los tres meses desde finalizar el plazo voluntario de presentación; ahora, se fija un criterio de reducción escalonada aplicando un recargo del 5, 10 ó 15% si el ingreso se lleva a cabo antes de los tres, seis o doce meses desde el fin de dicho plazo voluntario de presentación e ingreso.

Como se puede observar, el recargo establecido es más "defendible" si tenemos en cuenta que el escalonamiento progresivo del mismo nos conduce a evitar circunstancias como, por ejemplo, el que si transcurrieran tres o menos meses desde el vencimiento del plazo, el recargo fuera del 10%, y sin embargo, un día más de retraso provocaba un incremento del mismo hasta el 50%.

En otro orden de cosas, aparece aquí otro punto que a nuestro entender es todavía más importante, al menos desde un punto de vista doctrinal, y es el procedimiento de apremio en relación con las autoliquidaciones.

El nuevo artículo 126 de la L.G.T., en su apartado tercero dice que *"el periodo ejecutivo se inicia... en el caso de deudas a ingresar mediante declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas sin realizar el*

⁴⁴³Artículo 61.3: " Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos son compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta ley "

ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiera concluido, al presentar aquella. "Y tal inicio del periodo ejecutivo determina el devengo, en principio, de un recargo del 20 % de lo no ingresado y de los intereses de demora⁴⁴⁴.

¿Porqué esa automaticidad o inmediatez en la cadencia del plazo ordinario de ingreso y su ejecución en vía de apremio, cuando se trata de deudas tributarias autoliquidadas?

La ejecutoriedad inmediata es un caracter que acompaña únicamente a los actos de la Administración, que son actos administrativos, y como afirmación de su validez y justificación de su eficacia⁴⁴⁵. Ello posibilita su ejercicio aunque el acto no sea firme y sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia para obtener la declaración de su conformidad al Derecho.

Como decía el artículo 100 de la Ley de Procedimiento Administrativo, "la Administración Pública no iniciará ninguna actuación material que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la decisión que le sirva de fundamento jurídico."

Ello significa que para que se de el requisito anteriormente mencionado de la ejecutoriedad, hace falta que previamente haya existido un acto de la Administración, en forma de decisión o declaración de voluntad, circunstancia ésta que no sucede con las deudas autoliquidadas por el sujeto pasivo, salvo que las mismas hayan sido objeto de comprobación tributaria, en cuyo momento, ya ha entrado aquí un acto de la Administración que posibilita y legitima tal ejecutoriedad, admitiendo en este último supuesto la contemplación del procedimiento de apremio.

⁴⁴⁴ Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo "

⁴⁴⁵ ESEVERRI MARTINEZ, E.: "El ingreso...", op.cit., página 21.

La afirmación contenida en el citado artículo 126 LGT debería, en nuestra opinión, matizarse. Nos inclinamos junto con Fernando PEREZ ROYO⁴⁴⁶ a que en los procedimientos con autoliquidación la falta de cumplimiento del pago debería dar lugar, no a la apertura de un proceso de ejecución forzosa, sino a una liquidación de la deuda que será ejecutable en apremio; o lo que es lo mismo, el vencimiento del plazo de ingreso voluntario no abre de manera automática la vía de apremio, sino que dicho vencimiento provocará el ejercicio de la función administrativa para determinar la deuda tributaria a través de la oportuna liquidación.

En opinión del profesor FALCON⁴⁴⁷, se debería limitar la exigencia del recargo *"a los supuestos en que existe un retraso culpable por parte del contribuyente, pues solo entonces cabe apreciar la existencia de una actitud dilatoria...lo que en buena lógica debe llevar a la anulación de los recargos correspondientes en cuanto excedan del interés de demora, cuando no haya existido mora o retraso culpable por parte del contribuyente."*

La polémica en torno a si es posible el apremio de las deudas tributarias autoliquidadas deja de tener sentido en el supuesto de no existencia de la figura de la autoliquidación, es decir, en el supuesto de la regulación existente allá por el año 1963, con la promulgación de la inicial Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre.

Al no existir las autoliquidaciones, el contribuyente tenía como única obligación formal la presentación de la declaración tributaria, siendo esa la manera más arraigada de iniciación de la primera fase del procedimiento de gestión. Una vez practicada la declaración, era la propia Administración la que giraba o practicaba la liquidación

⁴⁴⁶PEREZ ROYO, F.: *"El pago de la deuda tributaria"* Revista Española de Derecho Financiero, número 6.

⁴⁴⁷FALCON Y TELLA, R.: *"Ingresos espontáneos.."*, op.cit., pág. 8.

provisional, llevando ella a cabo el cálculo de la deuda tributaria. Era en ese momento cuando se producía el acto administrativo, pudiéndose producir así la ejecutividad anteriormente citada al existir ya dicho acto administrativo.

En efecto, no admite ninguna duda el apartado 3.a) del ya comentado artículo 126 L.G.T. por cuanto que habla, no de las deudas autoliquidadas, sino de las liquidadas por la Administración⁴⁴⁸.

En relación con este punto, nos podemos plantear la cuestión sobre el momento en que se entiende consumado el delito fiscal en el Derecho Tributario español.

Sostenemos, junto con FERREIRO, que si el pago del impuesto, aun fuera de plazo, se produce sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no se produce delito fiscal. Así lo indica el actual artículo 349 del Código Penal, modificado por la Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio, al establecer que:

"3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria... antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización..."

Por tanto, si se realiza el pago de la deuda tributaria calculada mediante autoliquidación no habiendo existido requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria sobre dicho particular, tal actuación exime al sujeto pasivo de cualquier tipo de responsabilidad penal, no existiendo en ese supuesto delito fiscal, al tratarse de una circunstancia exculpatoria.

⁴⁴⁸ Artículo 126.3. *"El periodo ejecutivo se inicia:*

a) Para las deudas liquidadas POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso".

Hay otros autores como BAJO,BOITX Y SUAREZ que sustentan la tesis de que la consumación del delito fiscal se produce en el momento de determinación de la deuda por la Administración⁴⁴⁹;consecuentemente,mantienen que *"el pago espontáneo hecho en fecha anterior supone una tentativa desistida espontáneamente y,por ende,una conducta no punible"*.A tenor de lo que ellos indican,si el sujeto pasivo realiza el pago antes de que la Administración gire la liquidación provisional que confirme o no la deuda tributaria autoliquidada,tal conducta sería no punible.

Sin embargo,discrepamos de tal postura apoyándonos precisamente en la citada Ley Orgánica 6/95,toda vez que el presupuesto de la exención de responsabilidad es el de regularizar la situación tributaria **antes de la comprobación tributaria**,y no como dicen dichos autores,antes de la determinación de la deuda por la Administración,circunstancia que se lleva a cabo con la liquidación provisional,fase ésta previa a la comprobación.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988,posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo,declaró que *"cuando la recaudación del impuesto se efectúa a través de una autoliquidación,la consumación del delito se produce con el vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para su práctica"*,si bien añade a continuación que *"podía tenerse en consideración que el cumplimiento de la obligación tributaria una vez transcurridos aquellos plazos hubiera podido representar la correspondiente exculpación ...si se hubiera producido de forma espontánea"*.

Dentro de este mismo apartado,conviene hacer referencia a otro tema eminentemente práctico,cual es el de la aplicación transitoria de los recargos a la entrada en

⁴⁴⁹PALACIO SANCHEZ-IZQUIERDO,J.R.:*"Excusas absolutas y amnistia fiscal"*.Revista Técnica Tributaria A.E.D.A.F. nº 30,julio-septiembre 1995,página 94.

vigor de la reforma de la L.G.T., en lo concerniente a las autoliquidaciones⁴⁵⁰.

Siempre que se produce una reforma legal como la de la Ley 25/95, es inevitable que la aplicación transitoria de la reforma suscite dudas y dificultades de interpretación.

Por esa razón, la Dirección General de la Agencia Tributaria ha dictado dos Instrucciones, de 26 y 28 de julio de 1995, por las que se regulan, respectivamente, el régimen transitorio en materia de sanciones y de recargos e intereses de demora.

La Instrucción de 28 de julio distingue entre:

1) Declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo a partir de la entrada en vigor de la ley; y

2) Las presentadas entre 1º de febrero y 23 de julio de 1995.

Dentro del primer supuesto, la Instrucción establece las siguientes reglas:

" Instrucciones para liquidación del recargo.

El órgano competente practicará la liquidación del recargo correspondiente de acuerdo con el retraso que se haya incurrido sobre la totalidad de la cuota resultante de la declaración-liquidación o autoliquidación.

En el supuesto de falta de ingreso de la totalidad o parte de la cuota resultante de la declaración-liquidación o

⁴⁵⁰ARIAS VELASCO, J.: "Aplicación transitoria de sanciones, recargos e intereses de demora a la entrada en vigor de la reforma de la LGT (Instrucciones de 26 y 28 de julio de 1995)". Informe 45/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Septiembre 1995, entrega nº 8.

autoliquidación sin petición simultánea de aplazamiento, fraccionamiento o compensación procederá además la liquidación del recargo de apremio previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria. A estos efectos se comunicará dicha circunstancia al Órgano de Recaudación competente para la exigencia de dicho recargo de apremio.

La liquidación del recargo deberá contener los datos relativos a la fecha de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, fecha de finalización del plazo, retraso en que se ha incurrido, cuota sobre la que se aplica el recargo, recargo aplicable y cantidad resultante.

Instrucciones para la liquidación del interés de demora.

Para el cálculo de los intereses de demora, cuando procedan, el tipo de interés aplicable será, conforme dispone la nueva Ley, el vigente a lo largo del período en que aquél se devengue, por lo que habrá que calcular separadamente los intereses de demora que corresponden a cada momento aplicando el tipo vigente en cada uno de ellos y sumando los importes parciales acumulados."

Por otro lado, en relación con las autoliquidaciones que se presentan entre el 1º de febrero y el 23 de julio de 1995⁴⁵¹, y teniendo en cuenta la que dispone la disposición transitoria segunda de la misma⁴⁵², se aplicará el principio de norma más favorable a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas presentadas entre el 1º de febrero y el 23 de julio.

⁴⁵¹Fecha de la entrada en vigor de la Ley 25/95

⁴⁵²Disposición transitoria segunda. Recargos.

"El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación."

Las reglas de Instrucción son las siguientes:

"a) Se calculará el importe resultante de aplicar a la cuota el recargo único que proceda en aplicación de lo dispuesto en el artículo 61.2 de LGT en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 25/1995.

b) Se calculará paralelamente el importe resultante de aplicar a la cuota el recargo que proceda en aplicación de lo establecido en el artículo 61.3 de la LGT en la redacción dada al mismo por la Ley de Modificación Parcial de 20 de julio de 1995, y en su caso, los intereses de demora calculados conforme dispone el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, en su nueva redacción, por lo que habrá de calcular separadamente los intereses de demora que correspondan a cada momento, aplicando el tipo vigente a cada uno de ellos y sumando los importes parciales calculados.

c) Realizados los anteriores cálculos se procederá a la exigencia de la deuda tributaria liquidada de acuerdo con el régimen que, cuantitativamente resulte más favorable, en su conjunto, para el obligado tributario entre los expuestos en las letras a) y b) anteriores."

2.7.- INTERACCIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

Pretendemos desde estas líneas analizar la posible incidencia que ha podido tener en la figura de la prescripción tributaria la autoliquidación, teniendo en cuenta el desarrollo generalizado de esta última.⁴⁵³

En el mundo del Derecho, existe una afirmación que no es objeto de discusión, ni por la legislación ni por la doctrina especializada, a saber, el transcurso del tiempo no se puede catalogar como de un hecho neutral, sino que produce unos determinados efectos jurídicos que deben ser necesariamente tenidos en cuenta. Dichos efectos son la prescripción y la caducidad, que son dos instituciones consideradas esenciales para la seguridad jurídica.

La PRESCRIPCIÓN, en el ámbito tributario, tiene un fundamento exclusivamente objetivo que descansa esencialmente en el mencionado principio de seguridad jurídica e, igualmente, en el de capacidad contributiva, que postula el gravamen de la capacidad actual.

Pacíficamente se define como un *"modo de extinción de los derechos y las acciones por su no ejercicio por el titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley"*.

Frente a ella, la CADUCIDAD significa que algo generalmente una facultad o un derecho potestativo, tendente a modificar una situación jurídica, nace con un

⁴⁵³MARTIN CACERES, A.F.: *"La prescripción del crédito tributario"*. Monografías jurídico fiscales. Instituto de estudios fiscales-Marcial Pons.

plazo de vida para su ejercicio, y que, pasado aquél, se extingue⁴⁵⁴.

Lo que ya no parece tan incuestionable, doctrinalmente hablando, es el porqué se utiliza la prescripción en materia tributaria, dejando fuera de ella a la caducidad. Apunta, a modo de conclusión, el profesor Ramón FALCÓN Y TELLA⁴⁵⁵, la posibilidad de regular plazos de caducidad de la potestad liquidatoria que sean más adecuados para preservar la seguridad jurídica y certeza jurídica que el actual plazo de prescripción que regula la Ley General Tributaria.

Porque si lo que se pretende es preservar la seguridad jurídica y la capacidad contributiva actual, ello difícilmente será conseguible por medio de la figura jurídica de la prescripción, toda vez que la nota esencial para diferenciar a esa institución de la figura de la caducidad es precisamente la de la posibilidad de interrupción de sus plazos, circunstancia que no se produce en la caducidad.

El artículo 66 de nuestra L.G.T. alude a la interrupción de los plazos de prescripción, estableciendo en el apartado 1.a) del mismo, la posibilidad de interrupción "*por cualquier acción administrativa*"⁴⁵⁶. Observamos como este precepto está otorgando cuasi ilimitadas prerrogativas a la Administración para que ésta incumpla el fundamento de la

⁴⁵⁴ ALBALADEJO: "Derecho Civil, Tomo I".-Barcelona, 1970, página 674.

⁴⁵⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: "La prescripción en materia tributaria". Crónica Tributaria nº 87. 1993.

⁴⁵⁶ Artículo 66:

**1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a) y c) del artículo 64 se interrumpen:*

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase; y

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

*2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.**

prescripción, cual es el de preservar la seguridad jurídica, ya que si entendemos que cualquier acto realizado por la Administración es suficiente para provocar la interrupción de la prescripción, le bastaría una mera comprobación del tiempo transcurrido desde la última actuación para manifestarle al sujeto pasivo una simple notificación de requerimiento de cualquier dato, para proceder a interrumpir la prescripción que viniera corriendo, evitando con ello el dejar de ingresar en sus arcas cualquier tipo de deuda tributaria. Conseguiría con ello, la Administración, la certeza de que iba a resultar difícil el funcionamiento de la posibilidad de prescripción de las deudas tributarias de los sujetos pasivos.

La misma arbitrariedad se puede deducir del artículo 66.1.b) L.G.T.: la prescripción se puede interrumpir mediante la interposición de reclamaciones y recursos DE CUALQUIER CLASE. Con esta redacción, está dando pie a que cualquier tipo de reclamación, de la que clase que sea, y tenga o no relación con el asunto en cuestión, produce la interrupción de la prescripción que viniera corriendo.

Cierto es, como afirma Ana María JUAN LOZANO⁴⁵⁷, que lo lógico y deseable sería que sólo podrían interrumpir la prescripción tributaria los recursos o las reclamaciones que estén en íntima relación con aquel procedimiento (liquidatorio o recaudatorio) que esté en fase prescriptiva, y no por medio de cualquier recurso que, evidentemente, tendría como fin exclusivo el interruptivo de la prescripción.

¿No goza la Administración de suficientes prerrogativas, sobretodo en materia tributaria, como para añadirle estas posibilidades interruptivas?

¿No irían estas prerrogativas en contra del principio de seguridad jurídica establecido en la Constitución?, ¿e incluso contra el de capacidad económica teniendo en cuenta que el

⁴⁵⁷JUAN LOZANO, A.M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*. Editorial TECNOS 1993, páginas 80 y ss.

contribuyente puede haber asumido las consecuencias de la prescripción que él entendía corrida?

De otra parte, el artículo 64, a) L.G.T. indica que a los cinco años igualmente prescribe el "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación..."

Tal posibilidad se nos antoja de aplicación sobre todo para el procedimiento de gestión del año 1963 por ser entonces la Administración la que practicaba la liquidación provisional teniendo únicamente en cuenta los datos de la declaración del sujeto pasivo, y sin recibir la colaboración de éste en el sentido de calcular previamente la deuda tributaria. Si transcurría el plazo preceptivo de los cinco años sin determinarse tal deuda tributaria, cabía y se aplicaba la prescripción del derecho de la Administración para determinarla que tenía como finalidad el evitar la inseguridad jurídica en el contribuyente, en orden a que éste pudiera conocer el importe al que ascendía su deuda tributaria en un plazo máximo de cinco años.

Sin embargo, en la actualidad y al generalizarse el desarrollo de las autoliquidaciones en las que es el propio contribuyente el que determina el importe de su deuda tributaria con la presentación de su declaración tributaria en los plazos reglamentariamente establecidos, procediendo igualmente al abono o a la exigencia de devolución⁴⁵⁸, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación es, de hecho, más sencillo y ágil de llevarlo a efecto gracias a la colaboración del administrado contribuyente, perdiendo así toda la aplicación y eficacia fáctica la prescripción de dicho derecho articulada en el mencionado precepto 64, a) L.G.T.⁴⁵⁹

⁴⁵⁸En el caso de que las retenciones y/o pagos fraccionados satisfechos durante el ejercicio económico fueran superiores al importe global de la deuda tributaria.

⁴⁵⁹Tal vez sería más eficaz y más justo de cara al contribuyente un artículo como el que hemos comentado que estableciera la prescripción a los cinco años del derecho de la Administración AL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA AUTOLIQUIDADADA POR EL SUJETO

En último lugar, y para finalizar con el presente punto relativo a la prescripción y su relación con la autoliquidación, es conveniente analizar de igual modo el artículo 64.b) del tan reiterado cuerpo legal:

"Artículo 64.

Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

...
b) *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias LIQUIDADAS."*

Puede suscitar cierta polémica la confusa expresión de "deudas tributarias liquidadas", puesto que en primer lugar, el hecho de que se trate de una deuda tributaria ya está presuponiendo necesariamente que la misma ha sido liquidada; sino, no podría hablarse de deuda que es una palabra que exige previamente una determinación de la misma, en definitiva, una liquidación.

Tal vez quisiera referirse el legislador con tal expresión a las deudas tributarias liquidadas por la Administración y no por el contribuyente mediante la autoliquidación.

En segundo lugar, es de suponer que tal precepto se refiere a la prescripción de la acción, entendida ésta, no en su sentido procesal ⁴⁶⁰, sino aludiendo a la prescripción del crédito de la Administración, a la prescripción de la recaudación de la deuda tributaria del contribuyente.

En tercer lugar, aunque pueda parecer que dicho precepto garantiza la seguridad jurídica del contribuyente por

PASIVO, toda vez que la deuda tributaria ya esté determinada, provisionalmente, por el sujeto pasivo.

⁴⁶⁰SAN MARTIN, J.G.: "Lecciones de Derecho Procesal. Proceso Civil. Volumen I.-Parte General": Pretensión ejercitada por una de las partes de un proceso, ante los Juzgados y Tribunales de Justicia. Universidad de Deusto. 1989. Bilbao, páginas 129 y siguientes.

contemplar la posibilidad de que la Administración no pueda, si deja transcurrir el plazo de los cinco años, exigir el pago de la deuda tributaria, no deja de tener escasa aplicación práctica teniendo en cuenta la facultad de dicho ente de interrumpir tal prescripción, sobretodo al poder realizar cualquier actuación administrativa que tenga por finalidad la recaudación de la deuda, o incluso, por la interposición de cualquier tipo de reclamación de dicha deuda.

En cuarto lugar, cuando afirma que prescribe a los cinco años la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, ¿desde cuando comienza a contar dicho plazo prescriptivo?, ¿desde que el sujeto pasivo la calcula mediante la autoliquidación, o desde que la Administración gira la liquidación provisional?

Al admitirse las dos posibles interpretaciones se está otorgando nuevamente otra prerrogativa a la Administración, ya que si se considera correcta la segunda, habría que esperar a la liquidación provisional de la Administración, o a la definitiva tras la comprobación posible (téngase en cuenta que el artículo sólo habla de las deudas tributarias LIQUIDADAS, no aludiendo a que se trate de una liquidación provisional o definitiva, ni siquiera de que se trate de una propia liquidación, pudiendo ser una autoliquidación) con lo que, además de los cinco iniciales años de prescripción, podrían transcurrir otros cinco hasta la liquidación administrativa, para poder entender prescrita la posibilidad de la recaudación de dicha deuda.

Como conclusión a este apartado, entendemos que se debería considerar por el legislador la posibilidad de llevar a cabo una novación legal, en el sentido de cambiar o permutar la figura de la prescripción en materia tributaria, por la de la **CADUCIDAD**. Se conseguiría incrementar notablemente la seguridad jurídica del contribuyente toda vez que, en la práctica, la prescripción no beneficia al contribuyente siendo el fundamento de tal inoperancia aplicativa la posibilidad de

interrumpirla, circunstancia que hemos constatado se produce con demasiada facilidad.

Como la prescripción afecta sólo a derechos que han nacido con una vida ILIMITADA, y que sólo pueden extinguirse por su inactividad en el plazo marcado, para el acreedor tributario, resulta sencillo impedir dicha extinción activando dicho derecho a la determinación de la deuda: ello lo puede llevar a cabo con la notificación de un simple escrito o requerimiento, o por la mera solicitud de algún dato o documento determinado.

Frente a ello, para el contribuyente, lo que más le favorece es el juego de la caducidad, ya que ésta actúa en el caso de derechos que tienen ya un plazo PREFIJADO, pasado el cual se extinguen. Con ello se salvaguardan los derechos del contribuyente en orden a la seguridad jurídica evitando así, tal vez, una ineficaz gestión de los recursos tributarios por parte de la Administración, consiguiendo así, una mejor JUSTICIA TRIBUTARIA.

2.8.- DESPROPORCIÓN ENTRE LO EXIGIDO MEDIANTE LA AUTOLIQUIDACIÓN Y EL DEBER CONSTITUCIONALMENTE SEÑALADO PARA LOS CIUDADANOS DE CONCURRIR AL SOSTENIMIENTO DEL GASTO PÚBLICO.

Es éste un efecto de la autoliquidación, de carácter sociológico, más que jurídico, pero que conviene tener en cuenta.

Existe una desproporción, al menos aparente, entre lo exigido al contribuyente mediante la autoliquidación y lo impuesto por el artículo 31 de nuestra Constitución, cuyo apartado primero trata del deber constitucional de concurrir al sostenimiento del gasto público⁴⁶¹.

Nos planteamos cuál es el fundamento de la autoliquidación si la Constitución, en dicho apartado, sólo hace referencia a la obligatoriedad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. ¿Acaso el colaborar con la Administración, en su procedimiento de aplicación de los tributos, se puede calificar de un sostenimiento a los gastos públicos? ¿No estaríamos llevando a cabo una interpretación muy extensiva de tal precepto?

A pesar de ello, la respuesta a tales interrogantes la podemos encontrar en el apartado 3º del citado artículo, al permitir éste prestaciones no sólo patrimoniales, sino

⁴⁶¹ Artículo 31.1.: " *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio.*

2. ...

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*"

personales, siempre que se establezcan con arreglo a la ley. Y la obligatoriedad de las autoliquidaciones la concebimos como una prestación personal, ya que es cada sujeto (pasivo) el que realiza un esfuerzo personal en orden a colaborar con la Administración. Además de ello, tal obligatoriedad viene ya establecida por una Ley⁴⁶², la Ley General Tributaria, como ley primaria y básica de nuestro sistema tributario, y en otras de carácter particular.

Nos posicionamos, en consecuencia, por la legalidad de tal figura. Ahora bien, ¿se produce tal desproporción entre lo que nos impone la Constitución y lo que nos exige la Administración? ¿O, incluso entre lo que nos exige la Administración, y lo que lleva a cabo ella?

Es cierto, como afirma Ernesto ESEVERRI⁴⁶³, que *"la necesaria colaboración de los particulares para la materialización del deber de contribuir no puede exigirle un pormenorizado conocimiento del régimen jurídico de la figura tributaria que va a ser objeto de cuantificación, pues aunque el Derecho nos dice que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, la máxima quiebra cuando aquello que es obligado conocer es una ley demasiado técnica en sus manifestaciones, compleja en sus instituciones y, en ocasiones, oscura en sus términos; cuando además de los términos de la Ley hay que conocer lo dispuesto a través de Reglamentos, y lo que resulta más rechazable, cuando se pretende que el contribuyente conozca hasta las más reconditas circulares y resoluciones de los órganos directivos del Ministerio de Hacienda que, en ocasiones, se han tomado como verdaderas fuentes del Derecho"*, y que ni siquiera muchas veces pueden conocer los profesionales del sector debido a la gran variedad y cantidad de disposiciones legislativas que diariamente se van "creando".

⁴⁶² Si bien no con el desarrollo que sería necesario teniendo en cuenta el gran auge que han experimentado tales figuras.

⁴⁶³ ESEVERRI MARTINEZ, E.: Prologo de la obra de FERNANDEZ PAVES, M J "La autoliquidación Tributaria", op.cit., pagina 10

Lo que conviene aquí comentar, y que entendemos es el verdadero "quid" de la cuestión, es el determinar si las consecuencias jurídicas que se prevén como consecuencia de la práctica de las autoliquidaciones, responden a criterios de equidad y seguridad jurídica.

Participamos con Ernesto ESEVERRI⁴⁶⁴, en que existe una ausencia de equidad en este tema, entendiendo tal ausencia como la desproporción existente entre lo que la ley ordena y exige al sujeto pasivo para confeccionar su autoliquidación, y las consecuencias jurídicas que se derivan para él en el supuesto de comisión errónea o en el caso de incumplir tal deber de colaboración.

Y está ausente dicha equidad porque la autoliquidación o declaración con autoliquidación, entendida como un compuesto de tres partes, interrelacionadas entre sí⁴⁶⁵, es una labor muy compleja que debe realizar el sujeto pasivo, ya que debe efectuar además, constantes calificaciones jurídicas que, ya de por sí, son complicadas para los expertos; y las consecuencias de tal labor hermeneútica o interpretativa de las normas jurídicas aplicables al caso concreto, trascienden jurídicamente hasta el punto de llegar a convertirse en conductas infractoras si se produce un detrimento o perjuicio económico para La Hacienda.

Del mismo modo, la técnica de la autoliquidación no es consecuente con las razones de certeza y seguridad que deben imperar en el desarrollo de las relaciones Administración-administrados, toda vez que el desconocimiento de una norma jurídica tributaria o su errónea interpretación pueden suponer la calificación de tal conducta de infractora y sancionable. Además, el error normativo, raramente lo toma el órgano liquidador como de involuntario, con lo que no aplica mera negligencia en su

⁴⁶⁴ESEVERRI MARTINEZ, E. Prologo a la obra de FERNANDEZ PAVES, M. J.: *La autoliquidación*, op cit, pág 11.

⁴⁶⁵Declaración de los hechos imposables, determinación de la deuda tributaria generada por los mismos, y abono de la misma en las arcas del Tesoro

comisión, con lo que entramos casi en una aceptación de la responsabilidad objetiva en la apreciación de la infracción.

Esa desproporción no sólo se demuestra entre lo exigido mediante autoliquidación y lo catalogado en la Constitución como sostenimiento a los gastos públicos; también se observa en las diferentes consecuencias que se articulan para el caso de que el infractor sea el administrado o sea la Administración, teniendo en cuenta que el poder lo ejerce el Estado, y los máximos medios los tiene igualmente él.

Llama sobre todo la atención de lo que acabamos de indicar, los supuestos en los que la interpretación errónea proviene del órgano administrativo ante la consulta formulada por el interesado, pues en tales casos, a la Administración no le alcanza ninguna responsabilidad derivada de la equivocada interpretación jurídica, o al menos, no asume ningún tipo de responsabilidad objetiva.

Todo lo que hasta aquí hemos venido analizando, tiene su importancia y su concordancia con la figura de las autoliquidaciones, toda vez que las relaciones entre la Hacienda y los ciudadanos contribuyentes eran mucho más simples con el anterior esquema de gestión tributaria. El único deber de dichos contribuyentes era el de declarar y poner en conocimiento de la Administración la realización de hechos imposables, esto es, de hechos con trascendencia tributaria para que a través de los órganos competentes de la Administración, se le notificara la deuda tributaria al interesado, previamente calculada, determinada y liquidada por ellos.

A mayor abundamiento, y como establece Ernesto ESEVERRI,⁴⁶⁶ "este comportamiento que hace unos años fue desechado para los procedimientos tributarios en masa por estimar más ágil y eficaz el régimen de las

⁴⁶⁶ESEVERRI MARTINEZ, E. Prologo a la obra de FERNANDEZ PAVES, M. J. "La autoliquidación...", op cit

*autoliquidaciones, no queda justificado del todo en el momento presente en que los datos con trascendencia tributaria son recopilados con relativa facilidad por la Hacienda Pública y cruzándolos a través de un proceso informático se alcanza con parecida eficacia la gestión de los tributos"*⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷Observamos como la informática ha sido una "aliada muda" de la Administración Tributaria en su procedimiento de gestión, ya que con la misma se ha conseguido una enorme agilidad a la hora de practicar las liquidaciones provisionales "paralelas", que han posibilitado una eficaz gestión. Lo mismo sucede con los llamados "cruces informáticos" que han permitido cruzar muchas informaciones de diferentes sujetos pasivos, evitando unas importantes dosis de fraude fiscal.

2.9.- LA ACCESORIEDAD DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR RESPECTO DEL DEBER DE DECLARAR.

Para que el sujeto pasivo pueda llevar a cabo la autoliquidación impuesta por la Ley, debe previamente y en todo caso, practicar su declaración tributaria, de lo que se deduce el carácter accesorio de dicho deber de autoliquidar en relación al deber de declarar, que se presupone realizado.

Debemos inicialmente distinguir en un mismo documento, dos tipos de actos, perfectamente diferenciados: la declaración y la autoliquidación⁴⁶⁸. Los dos son diferentes entre sí, pero uno de ellos, la autoliquidación puede no darse⁴⁶⁹, mientras que la declaración es de obligada existencia.

Ello tiene su lógica si tenemos en cuenta que para que el sujeto pasivo pueda practicar las operaciones de cuantificación del tributo, que es el sentido y fundamento de las autoliquidaciones, necesita partir de una serie de actos fácticos, de hecho, que ha declarado haber realizado con anterioridad. Serán los hechos imponibles ya realizados y ya incorporados previa y simultáneamente por el sujeto pasivo en su declaración tributaria, los que sirvan de partida a esa autoliquidación, ya que son los hechos declarados los que se autoliquidan con posterioridad.

De ahí que el deber de autoliquidar presupone siempre y en todo caso el deber de declarar. No existe autoliquidación

⁴⁶⁸SANCHEZ SERRANO.L "La declaración tributaria" Instituto de estudios fiscales Madrid 1977, página 62

⁴⁶⁹Por ejemplo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde la autoliquidación es potestativa

sin previa declaración que habilita a tal determinación-cálculo de la deuda tributaria. Por contra, cabe la existencia de declaración sin autoliquidación, si bien, en nuestro sistema tributario, tal posibilidad es muy remota, salvando el supuesto de la potestad autoliquidativa en relación con el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no es de carácter obligatorio. Se observa pues como el deber de autoliquidar depende del de declarar, y por él se justifica y tiene su razón de ser: sólo si se ha declarado la existencia de un hecho imponible, es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria que se ha generado como consecuencia de la realización de tal hecho imponible.

El deber de la autoliquidación así entendido no significa que sea una "parte" del todo llamado declaración; se trata de un deber diferente, si bien, de cumplimiento espontáneo puesto que al realizarse el acto de la declaración tributaria, el sujeto pasivo *"también ha de realizar otras prestaciones que acompañan aquel acto, pero que son distintas de él"*⁴⁷⁰.

Así, *"el deber de autoliquidar es un deber accesorio en cuanto complementa, en aquellos casos en que se establece, al deber de declarar; sin embargo es independiente y autónomo respecto de la obligación tributaria principal"*⁴⁷¹.

⁴⁷⁰ SANCHEZ SERRANO, L.: *"La declaración..."* Op. cit., página 55.

⁴⁷¹ FERNANDEZ PAVES, M^a J.: *"La autoliquidación..."* Op. cit., página 30.

2.10.- LA AUTOLIQUIDACIÓN Y LA VALORACIÓN DE CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

La reciente Reforma de la Ley General Tributaria por Ley 25/95, de 20 de julio, ha consagrado legálmente la doctrina jurisprudencial, ya de por sí reiteradísima, que establece la culpabilidad como un elemento integrante del concepto de la infracción tributaria. Y es aquí donde entra en juego la autoliquidación. Según la nueva redacción dada al artículo 77, apartado 4º, punto d) de la Ley General Tributaria:

"Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

...b) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma."

Se distingue en dicho precepto la declaración que debe practicar el contribuyente, que debe ser veraz y completa, de la autoliquidación, que debe contener no sólo una determinación de la deuda tributaria, sino una correcta aplicación de la normativa vigente en cada momento. Y es también aquí donde se puede constatar como la autoliquidación no es una simple declaración tributaria; debe acometer otras funciones que le convierten en una figura no

solo dependiente de la declaración, sino también diferente y especial. Se le requiere al sujeto pasivo algo más a parte de la declaración de sus hechos imposables.

Y es en el supuesto de que la autoliquidación se haya amparado en una interpretación *razonable* de la norma cuando no incurre en responsabilidad tributaria.

Ahora bien, ¿qué se entiende por interpretación "razonable" de la norma? Serán los Tribunales los que crean jurisprudencia e introduzcan una postura pacífica de dicha expresión tan polémica.

La incorporación del criterio jurisprudencial al texto legal debe ser, sin duda, un avance y esperamos que disminuya la litigiosidad tributaria sobre este punto. No obstante, un concepto jurídico indeterminado, como es el de la "interpretación razonable", puede ser una excelente herramienta para hacer justicia, en manos de un juzgador imparcial, pero en manos de la Agencia Tributaria puede convertirse en lo contrario⁴⁷².

Por ello, sigue siendo de gran interés la doctrina que los Tribunales de justicia vienen acuñando en torno a la valoración de la culpabilidad. Así, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 1994, se puede comprobar cómo tiene enorme trascendencia para evitar la imposición de una sanción, la existencia de una interpretación *razonable* de la norma, que es lo que se lleva a cabo en la correspondiente declaración-liquidación. En el caso de dicha Sentencia, se trataba de una empresa que había declarado pérdidas muy cuantiosas. La Inspección no apreció anomalías contables sustanciales, pero redujo esas pérdidas, sin duda por motivos de interpretación jurídica. La empresa admitió la

⁴⁷²ARIAS VELASCO, J.: "Dos Sentencias recientes sobre valoración de la culpabilidad en las infracciones tributarias" (Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de octubre y 2 de noviembre de 1994). Informe nº 50/95 de la Asociación Española de Asesores Fiscales-Gabinete de Estudios, septiembre 1995, entrega nº 8.

reducción de tales pérdidas, pero no así la sanción que se le impuso⁴⁷³.

⁴⁷³En los fundamentos de derecho que a continuación recogemos, se observan las posturas de una y otra parte en litigio.

**Cuarto: Manifestada expresamente por la Sociedad actora su conformidad con las correcciones en bases y deducciones propuestas por la Inspección Financiera y Tributaria, en el caso de autos, la discrepancia entre las partes litigantes, se centra exclusivamente en las sanciones del 10% y del 15% impuestas y liquidadas por la Administración, de acuerdo con el artículo 88.1 LGT, redactado por la Ley 10/85, de 26 de abril; sanciones que, según la Sociedad demandante, no proceden, porque la modificación introducida por esta Ley 10/85, en la LGT, no supuso la adopción de un sistema de responsabilidad objetiva, y como dice la STC 26 abril 1990, sigue negando el principio de CULPABILIDAD (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia).*

Se trata en definitiva, en el caso de autos, de determinar si hubo o no culpabilidad de la sociedad actora, cuando la Inspección de Hacienda, que no encuentra anomalías ni irregularidades sustanciales en la situación de la contabilidad y registros obligatorios de la Sociedad demandante, comprueba la existencia de unas partidas negativas, a compensar en la base imponible de declaraciones futuras, todavía no corregidas (188.804.210 pts.), y deducciones por inversiones indebidamente acreditadas en practicar en ejercicios futuros (31.060.941 pts. en cuota).

Alega la sociedad recurrente que prestó la conformidad al Acta en que se corrige la base imponible por el IS del ejercicio 1984, no por encontrar ajustado a derecho el criterio de la Inspección de Hacienda, sino por la nula trascendencia fiscal que la minoración de la base imponible suponía, todavía que eran prácticamente irrecuperables las pérdidas acumuladas pendientes de compensación que al término de 1984 importaban 15.299 millones pts.; al término de 1985, 16.735 millones pts. y al término de 1986, 14.870 millones pts.

Por su parte, el representante de la Administración demandada alega que una entidad como la recurrente no pudo cometer, si no fue intencionadamente, los errores comprobados por la Inspección, sin concretar cuáles fueron los errores y en que consistían exactamente.

De la jurisprudencia existente al respecto, lo que debe ponderarse es que no cabe apreciar la existencia de "voluntariedad", cuando el comportamiento del sujeto pasivo tiene su fundamento en la interpretación de unas normas, contraria a la interpretación mantenida por la Inspección de Hacienda, suscitándose de esta forma una controversia jurídica sobre determinado tema fiscal, que puede presentar posturas encontradas, procediendo, en consecuencia, apreciar la existencia de "voluntariedad" en la conducta del sujeto pasivo, cuando su comportamiento no puede quedar amparado en la interpretación de las normas fiscales aplicables al caso.

Quinto: Lo que no cabe en ningún caso es presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada caso y con independencia de dichas circunstancias personales, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables.

En el caso del presente recurso contencioso-administrativo, en el que la conducta de la Sociedad actora constituye una infracción grave, de acuerdo con el artículo 79 c) LGT 26.4.85, si mediase "la voluntariedad" en la comisión de la infracción, negada por la parte demandante, es razonable deducir que, dada la complejidad de las normas del IS, que determinan las cantidades a compensar en la base imponible de declaraciones futuras, y las deducciones por inversiones, la discrepancia entre la Sociedad actora y la Inspección de Hacienda se debe a la interpretación dispar que de las mencionadas normas han mantenido una y otra, máxime si

Por tanto, la argumentación en virtud de la cual se estimó tal recurso se basó, primeramente, en la no presunción de una conducta dolosa por el hecho de que el sujeto pasivo tenga capacidad económica suficiente para suponerse bien asesorado; y en segundo lugar, en la complejidad de las normas, que admitieron tal interpretación razonable de las mismas.

En definitiva, la idea que queremos transmitir es que la autoliquidación, si lleva consigo una interpretación razonable y coherente de la legalidad aplicada, no es susceptible de sanción alguna debido a que al ser una labor que sobrepasa con creces la meramente declarativa, se le otorga la posibilidad de interpretaciones diferentes.

*se tiene en cuenta que, como alega la parte demandante, de dicha interpretación realizada por la misma no se derivó perjuicio alguno para la Hacienda Pública. **

2.11.- ¿QUEDA EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRADICIONAL VACIADO DE CONTENIDO?.

Como su nombre indica, el procedimiento de gestión tributaria se desglosa como sigue:

- Procedimiento: Serie de actos o etapas, relacionados y conexiones los unos con los otros y tendentes a la consecución de un resultado global que tiene su razón de ser por la existencia previa de las etapas o fases anteriores.

Si alguna de dichas fases deja de existir, la cadena se rompe haciendo desaparecer la ligazón entre todas, perdiendo la esencia dicho procedimiento.

- Gestión: Toda gestión indica una actuación tendente a la correcta administración de lo que es susceptible de ser gestionado. En este caso, se pretende gestionar el sistema tributario vigente para obtener una correcta y en definitiva rentable aplicación de tal sistema. Se trata de administrar de la mejor manera posible los tributos existentes para que hagan frente a la primordial necesidad de satisfacción de los gastos públicos que deben necesariamente existir en un Estado de derecho, democrático y SOCIAL como es el nuestro.

Ahora bien: con la introducción de la figura de la autoliquidación tributaria en nuestro sistema tributario, ¿queda desvirtuado o vaciado de contenido el procedimiento de gestión que nació con la Ley General Tributaria del año 1963?

El procedimiento de gestión imperante en esa época se basaba en la existencia de una serie de etapas, perfectamente diferenciables y separables que desembocaban en un único acto final, el de la liquidación definitiva. ¿Continúan vigentes esas etapas en el momento actual?

La primera de ellas, y que es imprescindible para que existan las restantes, es la de la INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Como establece el artículo 101 de la LGT⁴⁷⁴, la gestión de los tributos se puede iniciar de oficio por la Administración Tributaria, por actuación investigadora de los órganos administrativos y por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta.

Tanto el procedimiento tradicional como el que rige de hecho en la actualidad, se inician mediante la declaración tributaria efectuada y presentada por el sujeto pasivo⁴⁷⁵. No hay, por tanto, ninguna modificación ni ningún vacío de contenido. Lo que sucede es que en la actualidad, el sujeto pasivo realiza una labor más activa en tal procedimiento, colaborando más que antes con la Administración debido a que estamos en lo que algunos autores han calificado de "procedimiento de gestión *en masa*" con lo que, sin tal colaboración, la gestión no sería tan correcta en el sentido de rentable y eficaz para la finalidad pretendida.

A pesar de iniciarse, como antes, con la declaración, el sujeto pasivo introduce en la misma un "plus" de contenido, incorporando una propuesta-cálculo de la deuda tributaria utilizando la legalidad vigente y una interpretación pretendidamente "razonable" de las normas. Y ello se conoce

⁴⁷⁴ Artículo modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

⁴⁷⁵ Al menos, esa es la forma de iniciación en la gran mayoría de los casos, siendo la iniciación por la Inspección la segunda en orden de importancia.

con el nombre de autoliquidación o declaración con autoliquidación.

Por tanto, y a pesar de ese "plus" no se puede hablar de la transformación de esta fase, sino de un aumento de contenido que se fundamenta en la mayor existencia de declaraciones presentadas ante la Hacienda.

A lo sumo, podríamos hablar de una fase actualizada a los tiempos en que nos ha tocado vivir, pero no de una transformación radical.

Tras esa primera fase, continúan existiendo y gozando de razón de ser las restantes. La fase de liquidación provisional continúa en auge, sobre todo con el desarrollo de las llamadas vulgarmente "liquidaciones paralelas", que sólo han podido crearse como consecuencia de la existencia de las autoliquidaciones, porque sino, no habría ningún paralelismo entre lo liquidado por la Administración tributaria, y lo calculado por el contribuyente.

La de comprobación sigue en vigor permanente y aún más en la actualidad si tenemos en cuenta que con el aumento de las declaraciones y autoliquidaciones, la posibilidad de la existencia y veracidad de las mismas disminuye proporcionalmente, por lo que se debe comprobar la existencia y veracidad y si se ha declarado la totalidad de los hechos imponibles declarados.

Por último, la liquidación definitiva continúa siendo el acto o etapa final del procedimiento de gestión tributaria y que es el que justifica la existencia de tal procedimiento.

Si bien es cierto que el legislador del año de promulgación de la LGT no previó ni pudo prever la existencia de las autoliquidaciones, no por eso el procedimiento en ese momento creado pierde su vigencia y contenido. Hemos comprobado como lo único que se ha producido ha sido una modernización y actualización como

consecuencia de la mayor cuantía de las declaraciones, fruto sobre todo de una mayor capacidad de control por parte de la Administración, y también por la mayor concienciación tributaria que gozan en la actualidad los sujetos pasivos.

2.12.- DESARROLLO DE LOS "ANTICIPOS TRIBUTARIOS".

Se trata de un efecto, no tanto directo, cuanto indirecto y mediato, fruto de toda una evolución global y sistemática de la gestión de los tributos, en cuya evolución, juega un papel fundamental y preponderante la figura que es objeto de estudio. Aparece un desarrollo paralelo durante esta evolución procedimental, de los llamados "anticipos tributarios".

A los anticipos tributarios, los podemos definir, siguiendo al profesor Ernesto LEJEUNE VALCARCEL⁴⁷⁶, como la *"atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en caso de que llegara a producirse, determinará la definitiva adquisición de dicha suma de dinero por la Hacienda Pública"*.

Su razón de ser radica en el hecho de que, al necesitarse cada vez más asiduamente los ingresos tributarios que se derivan de la realización de la autoliquidación, no dejándole a merced de retrasos liquidatorios, ello se consigue imponiendo la necesidad de satisfacer anticipadamente parte⁴⁷⁷ de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

No obstante, entendemos que la existencia de dichos anticipos es menos justificable en la actualidad que en el

⁴⁷⁶ LEJEUNE VALCARCEL, E.: *"La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"* Editorial de Derecho Financiero Editoriales de Derecho Reunidas Madrid 1983, página 1.

⁴⁷⁷ O la totalidad, o incluso un exceso sobre lo efectivamente debido que posteriormente tendrá que devolverse, ocasionando así un costo financiero al sujeto pasivo.

momento de promulgación de la LGT, teniendo en cuenta que anteriormente, y al no estar tan desarrollada en la práctica la existencia de las autoliquidaciones, la única vía que tenía la Administración para poder recaudar fondos para hacer frente a los gastos públicos era proceder ella misma a la determinación de la deuda tributaria, y ello lo llevaba a cabo mediante las liquidaciones provisionales. En esos momentos, era mucho más entendible que se exigiesen tales "anticipos" tributarios para poder gozar de mayor liquidez. Sin embargo, ahora, la liquidez le viene no sólo por la determinación de la deuda, y el pago de la misma, por parte del propio sujeto pasivo, sino, igualmente, por la vía de los anticipos tributarios plasmados tanto en las retenciones practicadas a los trabajadores por cuenta ajena y profesionales, como en los pagos fraccionados exigidos a los que ejercen actividades empresariales y profesionales. Y si ello fuera poco, se crea una nueva figura, la de las retribuciones en especie, con su correspondiente "anticipo", denominado "ingreso a cuenta de las retribuciones en especie"⁴⁷⁸.

Es doctrina pacíficamente aceptada en la actualidad el hecho de que lo que realmente se persigue con esta figura es básicamente el asegurar la periódica, puntual y permanente percepción de ingresos por la Hacienda Pública.

Tal finalidad se pretende siempre a la hora de encauzar la evolución del procedimiento de aplicación de los tributos. La misma finalidad se puede predicar de la

⁴⁷⁸ Artículo 26 de la Ley 18/91, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda..."

Artículo 41 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.R.P.F.:

"Dos. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en ESPECIE, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso, en concepto de pago a cuenta del I.R.P.F. correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Capítulo."

autoliquidación toda vez que con ella, la deuda tributaria, si bien de una manera provisional, queda establecida y calculada con lo que el ingreso, aunque sea provisional, es rápida y satisfactoriamente realizado.

Con los anticipos tributarios, y en concreto con los realizados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ocurre algo similar, ya que dichos pagos se calculan e ingresan en función de los rendimientos netos obtenidos por el sujeto pasivo. Y para calcular dichos rendimientos, el sujeto pasivo ha tenido que, previamente, declararlos.

De todas formas, se ha suavizado bastante la fórmula para calcular el importe que se debe de ingresar en concepto de pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre todo a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo⁴⁷⁹ estimatoria del recurso de casación interpuesto por el Consejo General de la Abogacía contra el Reglamento del I.R.P.F.

En concreto, el apartado a) del artículo 62 del citado Reglamento preceptuaba lo siguiente:

"Artículo 62. Importe del fraccionamiento⁴⁸⁰.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) En general, por las actividades que estuvieren en régimen de estimación directa o estimación objetiva por coeficientes, la mayor de:

- El 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados.

⁴⁷⁹Sentencia de fecha 12 de noviembre de 1993

⁴⁸⁰Artículo 62 redactado por Real Decreto 753/1992, de 26 de junio (B O E del 30), en vigor desde el 1 de julio.

- El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente.

- El 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas o comerciantes al por menor de labores de tabaco en expendedorías generales, especiales o interiores."

No tenía mucho sentido este precepto⁴⁸¹ toda vez que se estaba basando en una referencia o parámetro temporal (como son los rendimientos netos obtenidos en el "penúltimo año anterior" al de los pagos fraccionados) ,que no tenía o podía no tener nada que ver con el principio constitucionalmente regulado de la "capacidad económica"⁴⁸². Más si cabe en una época como la actual en la que, debido a la fuerte crisis económica que estamos atravesando, los rendimientos netos actuales, demostrativos de nuestra actual capacidad económica, no son en absoluto orientativos de los que generamos dos años atrás.

Y, a "sensu contrario", tampoco estaría acorde con tal principio constitucional el que dentro de dos años y estando presumiblemente en un ciclo expansivo de nuestra economía, tengamos que hacer frente a unos pagos fraccionados teniendo que tomar como referencia los rendimientos netos obtenidos en una época de crisis tan atípica como la actual.

De todas maneras, de la lectura de este precepto del Reglamento del I.R.P.F., se estaba deduciendo la finalidad que entiende la Administración que debe tener todo procedimiento de gestión de los tributos: la recaudatoria; y por ello, y debido a la previa existencia y desarrollo de la autoliquidación, el rendimiento neto obtenido es rápidamente cuantificado por el sujeto pasivo en su declaración, con los que ambas figuras, la autoliquidación y los anticipos tributarios, están muy estrechamente conexionadas, sobre

⁴⁸¹ Nos estamos refiriendo al apartado del artículo señalado en negrita.

⁴⁸² Vid. artículo 31 de la Constitución española.

todo en perjuicio de la parte pasiva de la relación jurídico tributaria.

Por todo ello,tal apartado del Reglamento ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993,por lo que se ha introducido por la Administración una opción⁴⁸³,por medio de la cuál, "*aquellos sujetos pasivos que en el trimestre (recientemente vencido) hayan obtenido ventas o ingresos inferiores al 50 % de los del mismo trimestre del penúltimo ejercicio anterior,podrán OPTAR por ingresar el 20% de los rendimientos netos del trimestre a que se refiere el pago fraccionado*".

En otro orden de cosas,y fruto de la progresiva generalización de las autoliquidaciones,el sistema de los llamados ingresos anticipados es sobretodo un sistema diferente de aplicación de los tributos.Se trata de un sistema en el que la responsabilidad que se produce como consecuencia de tal aplicación (de los tributos) únicamente recae sobre el contribuyente,con lo que,a la otra parte de la relación jurídico tributaria,esto es,la Administración tributaria,únicamente le corresponde una función de control.

La actividad que desarrolla en el procedimiento actual de gestión tributaria la Administración,es una labor de control de las autoliquidaciones preparadas y presentadas por el contribuyente.

No ejerce una labor tan activa como antes,en donde debía ella misma practicar la determinación y el cálculo de las deudas tributarias de los sujetos pasivos,sin recibir ningún tipo de colaboración por su parte.Pero eso no significa que por ello,se desvirtúe el procedimiento tradicional,sino que se transforma de cara a obtener una mayor y mejor gestión,provocándose un traslado de papeles entre el sujeto pasivo y la Administración.

⁴⁸³Que se establece en el impreso dedicado al pago fraccionado (el Modelo 130),al menos en el modelo confeccionado por la Diputación Foral de Vizcaya

2.13.- LA AUTOLIQUIDACIÓN ABRE EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

La presentación de la autoliquidación por parte del sujeto pasivo, llevada a cabo junto a la declaración tributaria, origina por parte de la Administración tributaria una simple actividad de caja. Se trata de una actuación administrativa consistente en una actividad recaudatoria por la que se acepta el ingreso realizado por el particular al presentar su autoliquidación.

Pero ello no significa que la Administración esté dando por válida la cuantificación o determinación practicada por el sujeto pasivo. No significa que esté prejuzgando la corrección o integridad de tal cuantía⁴⁸⁴. El resultado firme y final de tal cuantía, su concreta y definitiva fijación sólo se producirá mediante el acto administrativo de la liquidación definitiva⁴⁸⁵.

Estamos de acuerdo con M^a Jose FERNANDEZ PAVES cuando afirma que la autoliquidación *"ha venido a suplantar en la mayoría de los casos a la liquidación provisional en cuanto a su principal finalidad fiscal, de allegar recursos anticipadamente y con carácter periódico al ente*

⁴⁸⁴FERNANDEZ PAVES, M^a J.: "La autoliquidación...", op. cit., página 187.

⁴⁸⁵Artículo 120 LGT:

- *1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.*
- 2. Tendrán consideración de definitivas:*
 - a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.*
 - b) Las giradas conforme a las bases fijas señaladas por los Jurados tributarios; y*
 - c) Las que no hayan sido comprobadas, dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.*
- 3. En los demás casos, tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales."*

público". Como su nombre indica, la liquidación provisional es una liquidación o determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo, que tiene un carácter meramente provisional, por cuanto que lo único que pretende es obtener recursos económicos rápidos, sin tener que esperar a la liquidación definitiva, que como sabemos, puede llegar a tardar hasta cinco años.

Tal imposición recaudatoria viene recogida expresamente en el artículo 20, apartado tercero del Reglamento General de Recaudación, según el cual:

"Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalen las normas reguladoras de cada tributo."

A la vez que el contribuyente debe presentar su autoliquidación, debe satisfacer el importe de la deuda tributaria resultante, simultaneándose así los plazos para proceder a dicha presentación y para realizar el ingreso en periodo voluntario.

No obstante, y como ese ingreso es realizado por un particular que no ejerce ninguna actividad administrativa, sino de mera colaboración en el procedimiento de gestión, y que, por ello, no aparece aquí ninguna intervención de la Administración, ese hecho no puede vincular a la Administración, limitándose ésta a una mera actividad de caja, aceptando materialmente tal cantidad sin prejuzgar sobre su corrección o incorrección, o sobre su correcta aplicación al ordenamiento jurídico.

En palabras de M^a Jose FERNANDEZ PAVES, estamos ante una "recaudación provisional", "no sólo por estar pendiente durante el plazo de cinco años de caducidad, de la práctica de la comprobación e investigación administrativas, que podrían arrojar un resultado diverso al contenido en el acto que ha dado origen a dicho ingreso; sino además y precisamente, porque este acto no es una

*liquidación tributaria, un acto administrativo de liquidación, sino un mero acto del particular, su autoliquidación."*⁴⁸⁶

¿Qué sucedería, en relación con la recaudación de la deuda tributaria satisfecha por el sujeto pasivo, si la Administración practica una comprobación y/o investigación de la misma? En ese caso, caben varias posibilidades a tener en cuenta:

a) Que la autoliquidación esté practicada correctamente, así como el ingreso de la deuda tributaria. En este supuesto, la "recaudación provisional" pasa a ser definitiva, habiéndose producido una actuación administrativa, que pondría fin a la fase recaudatoria.

b) Que la comprobación llevada a cabo considere que la autoliquidación adolece de defectos, y que la cuantía ingresada es menor de la comprobada. En este caso, la recaudación provisional tiene la consideración de recaudación "a cuenta" de la que definitivamente se vaya a practicar como consecuencia de la comprobación practicada.

c) Que la comprobación considere que se ha producido un exceso de ingreso sobre lo que dictamina la liquidación administrativa. Finalmente aquí, el sujeto pasivo tendría un derecho de exigir la devolución de lo indebidamente ingresado.

Si, por el contrario, no se lleva a cabo tal actividad administrativa por la Inspección de los Tributos, el ingreso que acompaña a la presentación de la autoliquidación, deberá esperar los cinco años preceptivos para convertirse en inamovible, para que aquella recaudación que antes llamábamos provisional, se le pueda catalogar de definitiva.

⁴⁸⁶FERNANDEZ PAVES, M J.: "La autoliquidación...", op. cit., página 188.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La vis expansiva del fenómeno de las "autoliquidaciones" impositivas se ha adecuado bien a la complicación estructural y sofisticación de la mayoría de las figuras tributarias aplicadas por actos en masa.

La pretensión de realizar el postulado constitucional de justicia tributaria que se proclama en el artículo 31, ha impuesto la colaboración social en la gestión tributaria, dada la complejidad moderna de las técnicas de aplicación de los impuestos con gran incidencia económica y social, como son los que gravan la renta tanto de personas físicas y sociedades como aquellos que gravan la cifra de negocios en su versión del impuesto sobre el valor añadido.

Dada la circunstancia de que estos tributos están configurados para ser aplicados a multitud de contribuyentes o de hechos imponibles, ello conlleva necesariamente la utilización de la informática al servicio de la gestión tributaria, y la necesaria colaboración de los propios contribuyentes en el procedimiento de gestión. De tal suerte que la Administración tributaria se ve incapaz por sí misma de aplicar a plenitud las normas a los hechos imponibles meramente declarados por los contribuyentes, y se ha visto obligada a desplazar su eje de actividad en la mayor parte de los casos, al mero contraste o comprobación de las autoliquidaciones cumplimentadas por los sujetos pasivos, girándoles unas liquidaciones vulgarmente llamadas "paralelas".

SEGUNDA: La operativa eficaz y justa de las "autoliquidaciones" requiere la presencia de la buena fe en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, además de manifestaciones indubitadas y constantes de seguridad jurídica en el actuar de la Hacienda Pública.

Desde la concepción del profesor Jarach referente al derecho tributario como un derecho del hecho imponible, que en gran medida aún está instalado en nuestra Ley General Tributaria, al múltiple ejercicio de funciones por la Hacienda Pública con la cantidad de situaciones subjetivas que se generan en los contribuyentes a propósito de la aplicación de los tributos en masa que hoy componen el sistema tributario, se ha producido un cambio en el esquema procedimental de la gestión tributaria que es preciso acomodar.

Y es que como nuestra jurisprudencia tiene declarado, al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud. Pues si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas mediante funcionarios técnicos por autoliquidaciones practicadas por legos, como son los propios contribuyentes, habrá que otorgar a éstos instrumentos de efectos similares, ya que en otro caso, aumentando los impuestos a liquidar mediante autoliquidaciones y sin cumplir la Administración con su obligación de comprobarlas en tiempo, dictando el oportuno acto administrativo susceptible de revisión, la inseguridad e indefensión del sujeto pasivo son evidentes.

Y es que el legislador, como bien señala el Tribunal Constitucional, debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca del ordenamiento sobre el que se legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas.

Por ello la normativa encaminada a regular el trasvase de la actividad liquidatoria cuando se pretende hacerla gravitar sobre los contribuyentes, debiera procurar con igual claridad tanto la garantía de los intereses del Tesoro Público, como la seguridad jurídica de aquellos.

TERCERA: La exigencia masiva de las "autoliquidaciones" como un "instrumento" legal en la practica totalidad del sistema tributario, es coincidente con una dogmática no pacífica en cuanto a su naturaleza jurídica y una normativa insuficiente y errática.

A nuestro entender, preferimos la expresión "declaraciones con autoliquidación" toda vez que está haciendo referencia a una declaración tributaria, a la que se acompaña la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, la cual expresa con corrección terminológica lo que en puridad se cumplimenta.

Dogmáticamente parece suficientemente clara la distinción entre la postura de quienes, influidos por la realidad práctica de la presencia masiva de autoliquidaciones que mayoritariamente se convierten por el transcurso del tiempo en no revisables, les otorgan la naturaleza de verdaderas liquidaciones a través de la ficción del acto administrativo tácito o presunto; de aquella otra postura que reserva siempre la calificación y la responsabilidad de la liquidación para el acto emanado de forma expresa de la Administración Tributaria.

CUARTA: El deber de "autoliquidar" parece ha de configurarse como un deber accesorio y aparejado al que principalmente incumbe al contribuyente realizador de hechos imposables, a saber, el de declarar.

Para que el sujeto pasivo pueda llevar a cabo la "autoliquidación" que le impone el ordenamiento, debe con carácter previo practicar la declaración tributaria, de ahí que el deber de autoliquidar nos parece de carácter accesorio con respecto al deber de declarar.

Los dos actos, la declaración y posterior autoliquidación, son diferentes entre sí, pero uno de ellos, la autoliquidación no puede darse sin el otro, o incluso puede no darse, mientras que el otro, la declaración tributaria es de obligada existencia.

El sujeto pasivo, al practicar la autoliquidación, necesita previamente partir de unos supuestos fácticos que ha declarado haber realizado con anterioridad. De ahí que el deber de autoliquidar presupone en todo caso el deber de declarar.

No obstante, el deber de autoliquidar así entendido no significa que sea una "parte" del todo llamado declaración; se trata de un deber diferente y autónomo, perteneciendo ambos a las llamadas obligaciones formales del sujeto pasivo, previas a la principal del pago de la deuda tributaria.

QUINTA: La "autoliquidación" tributaria es un acto realizado por el administrado, no pudiéndose calificar de acto administrativo, ni siquiera de carácter tácito.

Existe amplia coincidencia doctrinal y jurisprudencial en negar a las autoliquidaciones la categoría de acto administrativo al ser cumplimentadas por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, lo cual significa que sus

actuaciones no son susceptibles de calificarse de "acto administrativo", sujeto al Derecho administrativo, al menos en la acepción dada a los mismos por el profesor García De Enterría como "una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria."

Los administrados carecen de competencia funcional para dictar actos de tal naturaleza, ya que sus autoliquidaciones son declaraciones tributarias necesitadas de un acto posterior de la Administración al que siempre está obligada para cerrar la relación jurídica tributaria nacida con la realización de un hecho imponible. Y es que la actividad de autoliquidar llevada a cabo por el contribuyente sin un acto administrativo de expresa liquidación, no puede ser calificada como esa manifestación autoliquidatoria e imperativa de la voluntad de la Ley en su aplicación a un hecho imponible concreto que se cualifica y cuantifica, y que precisamente en virtud de su naturaleza de acto administrativo se presenta revestido de las notas esenciales del mismo: presunción de legalidad en el actuar de la Administración, ejecutividad con fuerza de obligar inmediatamente y ejecutoriedad en favor de esa Administración para realizar directamente su propia pretensión jurídica sin que precise del pronunciamiento de un juez.

Sin embargo, al perfilar la naturaleza jurídica de la figura, hemos remarcado cómo algún sector doctrinal la califica como de acto administrativo tácito, o incluso como de acto administrativo realizado por los particulares en virtud de representación o delegación, posición que no compartimos pues la Administración no delega expresamente sus funciones en el sujeto pasivo, ni tampoco pueden conceptuarse sus actuaciones como de acto administrativo tácito. En la aplicación de los tributos cada cual realiza una labor específica dentro del procedimiento, siendo la de los particulares el cumplimiento de un deber jurídico impuesto en aras de cumplir la justicia tributaria, sin que la correspondiente a la Hacienda Pública pueda reputarse

como de aceptación tácita de lo declarado por aquellas, pues más bien se trata de una actuación de carácter recaudatorio.

SEXTA: Las autoliquidaciones" no pueden calificarse hoy como liquidaciones tributarias en un sentido técnico legal, sin perjuicio de que su virtualidad funcional requiere de lege ferenda un encaje material y formal en el ordenamiento, equilibradamente complementario a las potestades administrativas para la aplicación de los tributos.

Aunque la realidad práctica de las autoliquidaciones asemejan una apariencia con las liquidaciones, es lo cierto que éstas, como pronunciamientos administrativos que requieren una actividad expresa tendente a la determinación de la prestación tributaria, son manifestaciones exclusivas de las funciones tributarias encomendadas por la norma a la Hacienda Pública.

Por ello, en la medida que estamos ante actuaciones del particular realizadas en cumplimiento de un deber jurídico que la Administración habrá de asumir, controlar o comprobar; no pueden ser calificadas como liquidaciones en el sentido legal que hoy tienen éstas.

SEPTIMA Las "autoliquidaciones" carecen de virtualidad para generar el derecho subjetivo a la devolución y al crédito del impuesto contra la Administración.

Un hilo conductor de nuestro trabajo nos ha llevado a negar la categoría tanto de acto administrativo como de liquidación en sentido estricto a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, aunque en la mayoría de los casos contienen una deuda tributaria que se manifiesta a

la Administración y ésta asume, extinguiéndose simultáneamente mediante su ingreso en el Tesoro con otorgamiento de carta de pago.

Si ello es así, aún parece más claro cuando se trata de "autoliquidaciones" que contienen una solicitud de devolución por ser los anticipos tributarios, entendidos en un sentido amplio, mayores que la prestación. En tal caso la Administración no está habilitada para dar curso a tal pretensión del contribuyente sin antes comprobar o contrastar que efectivamente se tiene derecho a tal devolución, lo que se lleva a cabo a través de una liquidación provisional "paralela" en la que se confirma la pretensión del contribuyente o la rectifica mediante su expreso pronunciamiento liquidatorio.

OCTAVA: Las "autoliquidaciones" por su entidad y efectos no pueden ser meros actos de colaboración de los particulares impuestos por el ordenamiento.

Sin perjuicio de las anteriores conclusiones, las operaciones que debe realizar el sujeto pasivo al cumplimentar su autoliquidación, exceden de la simple declaración de sus hechos imponibles y posterior cálculo matemático de la deuda tributaria correspondiente. Los contribuyentes deben llevar a cabo actividades de interpretación y calificación jurídica y, en consecuencia, conocer eficazmente el Derecho a fin de poder practicar correctamente sus autoliquidaciones .

En definitiva, si el grave problema de la impugnabilidad de los propios actos como son las autoliquidaciones ha encontrado solución legal, parece aconsejable dotarlas en el ámbito material del derecho tributario con perfiles bien definidos , especialmente en el siempre delicado campo de los ilícitos tributarios, y para todo aquello que traspasa el estricto deber de declarar verazmente. Y en el ámbito formal

o adjetivo conviene adecuar el procedimiento de gestión a la compleja realidad de las autoliquidaciones.

NOVENA: El desplazamiento del ejercicio administrativo desde una actividad fundamentalmente liquidatoria o de "accertamento", a una actividad de comprobación o contraste de las autoliquidaciones por las conocidas como "paralelas" generadas por ordenador, no encaja bien con el esquema del procedimiento de gestión contenido en la Ley General Tributaria.

En efecto, la realidad más frecuente de este sistema de autoliquidación se conforma simplemente con dos fases: una primera a iniciativa del contribuyente que presenta, y en su caso paga, la autoliquidación que él mismo ha cumplimentado. Y una segunda en que la Administración recepciona y otorga carta de pago en su caso, girando a veces una liquidación vulgarmente conocida como "paralela" ya que se sirve de un instrumento informático que en paralelo manifiesta la declaración-liquidación practicada por los contribuyentes, y la comprobada y determinada por la Administración.

Parece que la eventual e improbable actuación de la inspección tributaria para comprobar e investigar la autoliquidación no debiera desvirtuar este esquema procedimental, sin perjuicio de otorgarle la eficacia precisa en su caso.

DÉCIMA: La seguridad jurídica de los actos tributarios en masa, choca con la actual distinción legal de liquidación provisional o definitiva en base a que haya ocurrido o no la intervención de la inspección ante las autoliquidaciones de los sujetos pasivos.

Conviene precisar que cuando la inspección desarrolla funciones de investigación puras entre los presuntos contribuyentes que no han cumplido con su deber de autoliquidar, estamos ante un caso diferente y extraño procedimentalmente hablando, con respecto a aquellos en que la actuación administrativa es de comprobación de la autoliquidación presentada.

Postular la distinta naturaleza del acto liquidatorio en base a que haya tenido lugar la fase de comprobación por la actuación inspectora implica, las dos siguientes circunstancias:

Por un lado, construir un procedimiento sobre una fase como es la de inspección, que resulta incompatible con más del noventa por ciento de los meritados actos tributarios en masa. De otra parte, implica desconocer la actividad administrativa real de comprobación tributaria, que para la inmensa mayoría de los contribuyentes alcanza a todos los elementos del hecho imponible y de su cuantificación, y para aquellos a quién les esté vetada esta actividad comprobadora, puede instrumentarse cualquier mecanismo equivalente.

Por ello entendemos que los conceptos de liquidación provisional y definitiva casan mal con la realidad, y tal vez habrían de considerarse siempre como definitivas en el aspecto procedimental, sin perjuicio de ser revisables por la Inspección con ciertos límites y sólo a determinados efectos.

DECIMOPRIMERA: El ejercicio de la potestad de comprobación a través de los órganos de gestión y de inspección perturba la seguridad jurídica del contribuyente frente al sujeto activo de la relación jurídica por la confusa distinción de sus planos de actuación.

El originario esquema procedimental estructurado en fases bien diferenciadas por sus contenidos y efectos, no contaba con la colaboración social de los contribuyentes plasmada en las autoliquidaciones ni cuestionaba la seguridad jurídica de éstos porque su posición siempre era expectante de las actuaciones comprobadoras y liquidatorias de la Administración.

Pero desplazada la tarea fundamental de declarar y autoliquidar a los particulares, es razonable esperar una actividad simétrica de la Hacienda Pública rápida, certera y completa "que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho".

Por ello desde la perspectiva de los contribuyentes, resulta inquietante a su seguridad jurídica que sus autoliquidaciones, una vez que han sido ampliamente contrastadas o comprobadas por cualquier órgano de la Administración Tributaria girando la liquidación correspondiente, quedan a merced de nuevas comprobaciones por la Inspección de los Tributos, que según las circunstancias del caso pueden concluir si las actas que se incoen tienen la naturaleza de previas, con nuevas liquidaciones provisionales que serán de nuevo revisables a menos que opere la prescripción.

DECIMOSEGUNDA: *La actividad administrativa de comprobación de actos tributarios en masa, se acomoda mejor con la caducidad que con el instituto de la prescripción ante la deseable seguridad que hoy exige el tráfico jurídico-económico.*

Conciliar el desplazamiento parcial de la gestión tributaria a los contribuyentes con la eficacia en el actuar de la Administración, no debe comportar el frecuente silencio, la pendencia de las situaciones jurídicas subjetivas, o la inactividad de los órganos de gestión de la Hacienda Pública, so pretexto de las garantías para los intereses del Tesoro, cuando ello significa quebranto de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Iniciada que sea una actividad liquidatoria ante un contribuyente, debe acabar oportunamente cerrándose el procedimiento iniciado con la mínima incidencia en la esfera privada del interesado. Y nacida que sea una relación jurídica tributaria sin que la Administración actúe en plazo ante el presunto contribuyente, debiera caducar su derecho a liquidar sin que la eventual interrupción por cualquier acción administrativa o por cualquier actuación del sujeto pasivo pueda dar pie al alargamiento injustificado de la incertidumbre y perturbación que siempre crean las actuaciones de comprobación e inspección en la vida y quehacer de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA

- AGUALLO AVILÉS, A.: *"El contribuyente frente a los Planes de Inspección."* Madrid, Marcial Pons, S.A., 1994.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonio: *"La reforma de la Ley General Tributaria."* Madrid, Revista Técnica Tributaria, 1995.
- ALBALADEJO GARCIA, Manuel: *"Derecho Civil, Tomo I"*.-Barcelona, 1970.
- ALBI IBAÑEZ, Emilio: *"Sistema fiscal español."* Madrid, 7ª edición. 1992.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar : *"Notas para la reforma parcial de la Ley General Tributaria."* Madrid, Crónica Tributaria nº 67, 1994.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar : *"Sistema Tributario español y comparado"*. Madrid, Editorial TECNOS 1986.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar : *"Notas sobre la Inspección de los Tributos después de la Reforma Tributaria."* Madrid, Crónica Tributaria nº 36. 1981.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: *"La construcción del Derecho Tributario español: las aportaciones de las doctrinas y Jurisprudencia."* Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1993.

- **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar:** *"La Inspección de los Tributos: una evolución significativa."* CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero, nº 4.1.1974.
- **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar:** *"Las llamadas autoliquidaciones tributarias: una solución interina."* Tapia, nº 42. Madrid. 1988.
- **ALEMANY Y SANCHEZ DE LEÓN, Luis Fernando:** *"Gestión de Tributos y relación jurídico tributaria en el Derecho español."* RDFHP, nº 114. 1974.
- **AMOROS RICA, Narciso:** *"Liquidaciones paralelas."* RDFHP, nº 200, 1989.
- **AMOROS RICA, Narciso:** *"Comentarios a las leyes tributarias y financieras."* Editorial de Derecho financiero, 1983.
- **APARICIO PEREZ, Jose:** *"Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica."* Editorial Lex Nova, 1990.
- **AQUILUE ORTIZ, Javier :** *"La colaboración social en la gestión tributaria."* Estudios de Derecho Tributario. Volumen II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979.
- **ARIAS VELASCO ,Jose:** *"Requisitos mínimos de las liquidaciones paralelas".* Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1.993. Informe 59/93 de la Asociación Española de Asesores Fiscales. 1993.
- **ARIAS VELASCO, J:** *"La reforma de la Ley General Tributaria: relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente. Mundo Fiscal."* Monografías fiscales-1. Editorial Artel. Barcelona, 1995.

- **ARIAS VELASCO, Jose** : *"Prescripción del derecho de la Administración para liquidar y prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada (Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 1994)."* Informe 24/95 del Gabinete de Estudios de la A.E.A.F., 1995.
- **ARIAS VELASCO, Jose** : *"Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española."* XII SEDF. Madrid. 1965.
- **ARIAS VELASCO, Jose** : *"Procedimientos tributarios"*. Ed. Marcial Pons. 5ª ed. Madrid 1.991.
- **ARIAS VELASCO, Jose**: *"Aplicación transitoria de sanciones, recargos e intereses de demora a la entrada en vigor de la reforma de la LGT (Instrucciones de 26 y 28 de julio de 1995)."* Informe 45/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1995.
- **ARIAS VELASCO, Jose**: *"Dos Sentencias recientes sobre valoración de la culpabilidad en las infracciones tributarias (Sentencias de la A.N. de 13 de octubre y 2 de noviembre de 1994)."* Informe 50/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1995.
- **ARIAS VELASCO, Jose**: *"La Inspección debe expresar los motivos por los que un acta se califica de previa (Sentencia del T.S. de 19 de octubre de 1994)."* Informe 26/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1995.
- **ARIAS VELASCO, Jose**: *"Manual de procedimientos tributarios"*. Editorial Carral. Madrid. 1967.
- **ARIAS VELASCO, Jose**: *"Sobre la constitucionalidad de los 'recargos' del artículo 61-2 LGT (Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1994)."* Informe 10/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1995.

1995). "Informe 66/95 del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1995.

- **ARIAS VELASCO, Jose:** "*Las inspecciones evitemas: un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos*". Tribuna Fiscal nº 51, 1995.
- **ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.:** "*Las Actas de la Inspección de los Tributos*". Civitas, Madrid. 1994.
- **ARSUAGA NAVASQUES, Juan Jose:** "*Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria*". Gaceta Fiscal. nº 14. 1984.
- **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES:** "*Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*". Addenda. XX Congreso. Aranzadi, 1994.
- **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES:** "*Haciendas Locales*". 1991.
- **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES:** "*La fiscalidad en España tras la Reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio*". 1993.
- **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES:** "*Limites a la práctica de liquidaciones provisionales por las oficinas gestoras*". Informe 10/1990.
- **AUTORES DIVERSOS: TRIBUNA FISCAL:** "*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Liquidación provisional y devolución*" 1994. **ESINE, S.A.:** "*Curso de Tributación y asesoría fiscal*" 1993. **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA:** "*Medidas fiscales urgentes*". 1977. **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA:** "*Comentario a la LGT y líneas para su Reforma. (Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda)*". Volúmenes I y II. Edersa. Madrid. 1983. **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA:** "*Estudios de Derecho Tributario*" Volumen

II. Instituto de Estudios Fiscales. 1979. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *"Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento."* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. 1984. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *"Leyes tributarias: Legislación básica."* Secretaría General Técnica. 5ª edición. 1993. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *"Reglamento del Impuesto sobre Sociedades."* Secretaría General Técnica. Madrid. 1982. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *"Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español."* Secretaría General Técnica. Madrid. 1993. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA: *"Temas de Derecho Tributario español."* 1976. REVISTA DE ACTUALIDAD FINANCIERA: *"Declaración rectificadora de la autoliquidación en el I.R.P.F."* 1990. REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y HACIENDA PÚBLICA: *"Las liquidaciones paralelas"*. REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO: *"La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económicos Administrativos."* Civitas, nº 37. REVISTA ZERGAK: *"La agencia tributaria: propuesta de reforma"*. ARCHIVO CONSULTIVO DE HACIENDA: *"Leyes y Reglamentos Tributarios."* Madrid 1968. ARCHIVO CONSULTIVO DE HACIENDA: *"Prontuario del Contribuyente"*. Madrid 1960. EXPANSIÓN: *"Una reflexión sobre el fraude tributario."* Artículo publicado el 8 de febrero de 1994. HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA: *"Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria."* Revista nº 116. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: *"La gestión tributaria y el servicio al contribuyente"*. Monografía nº 96. 1991. CENTRO DE GESTIÓN CATASTRAL: *"Gestión catastral y gestión tributaria en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales"*, 1ª ed., 1989. VADEMECUM DE BIZKAIA, ed. Fitax, s.l., 1994. J.T.A.: *"Responsabilidad por error de la"*

entidad colaboradora al certificar el ingreso de una autoliquidación", Revista nº 69, 1995.

- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "La declaración tributaria." *Crónica Tributaria* nº 50. 1984.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "Una reflexión sobre el fraude tributario." Artículo publicado por la Revista *EXPANSIÓN*, el 8 de febrero de 1994.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "El estatuto del contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria", *Revista Impuestos* nº3, 1996.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "La inspección de los Tributos", *A.E.A.F.*, 1995.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias". *Hacienda Pública Española* nº 80.1.983.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "Procedimiento de comprobación" *Revista Económico Fiscal*, 1995.
- **BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "Procedimiento de Comprobación". *Revista Económico Fiscal*. *ESINE, S.A.*, 1995.
- **BANCO DE BILBAO:** "Impuesto sobre Sociedades."; elaborado por asesoria fiscal y servicio de estudios. 1.979.
- **BANCO DE BILBAO:** "Impuesto sobre Sociedades." *Asesoría fiscal y servicio de estudios*. 1979.
- **BANCO DE VIZCAYA:** "Manual de interpretación práctica y aplicación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas." 1977.

- **BANCO DE VIZCAYA:** *"Renta 80."* Servicio de Estudios, 1981.
- **BANCO DE VIZCAYA:** *"Renta-patrimonio-reforma fiscal."* Servicio de Estudios, 1978.
- **BASANTA, JAIME.:** *"Nueva regulación de las autoliquidaciones"*. Revista de D^o F^o y H^a P^a, n^o 85. Volumen XX. 1. 1970.
- **BASCIU, Antonio Ferdinando:** *"Autoliquidazione del tributo."* RDFSFS, n^o 2. 1986.
- **BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.:** *"Compendio de Derecho Financiero."* Librería Compás, 1^o edición. Alicante 1991.
- **BECKER, Herbert:** *"Diccionario jurídico económico español-alemán."* Ed. C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung. München 1994.
- **BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Felix:** *"Comentarios al Reglamento regulador del Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto."* EDERSA. Madrid 1983.
- **BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Felix:** *"El recurso de reposición previo al económico-administrativo."* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.
- **BERENGUER LOPEZ, Jose:** *"Manual de Derecho Tributario."* 3^a edición. 1990.
- **BERLIRI, A:** *"Principios de Derecho Tributario."* Volumen 3, Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1974.
- **BLASCO RAMOS, Ignacio:** *"Derecho Tributario"*. Editorial Ariel, 1992.

- **BOLLO AROCENA, M^a del Carmen:** *"Análisis jurídico de la liquidación provisional"*. Editorial de Derecho Financiero. 1.983.
- **BOLLO AROCENA, M^a del Carmen:** *"Comentarios al artículo 126 de la Ley General Tributaria"*, en *Comentarios a las leyes tributaria y financieras*, tomo II, EDERSA, Madrid, 1983.
- **BUJIDOS, P.:** *"La revisión de los actos de gestión tributaria a la luz de la doctrina de los Tribunales."* Revista Técnica Tributaria. Asociación Española de Asesores Fiscales. N^o 26. 1994.
- **CALVO ORTEGA, Rafael:** *"La reforma de las Haciendas Locales."* Editorial Lex Nova, 1990.
- **CANO MATA, Antonio:** *"Devolución de ingresos tributarios indebidos. Especial consideración de las autoliquidaciones."* R.A.P., n^o 92. 1980.
- **CARO CEBRIÁN, Anibal:** *"Problemas tributarios actuales. La Administración fiscal italiana."* Instituto de Estudios Fiscales 1972.
- **CARO CEBRIÁN, Anibal:** *"La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión"*. Carta Tributaria, n^o 89. 1.989.
- **CARRERA RAYA, Francisco Jose:** *"Reflexiones sobre la Ley General Tributaria."* Revista Técnico-tributaria n^o 29. 1995.
- **CARRETERO PEREZ, Adolfo:** *"el sistema tributario español reformado"*. Biblioteca TECNOS, de Estudios Jurídicos. 1.963.
- **CASADO OLLERO, Gabriel:** *"Cuestiones tributarias prácticas. Declaración y autoliquidación."* Editorial La Ley 1989.

- **CASADO OLLERO,G.:** *"Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario.Evolución y estado actual."* C.R.E.D.F.,nº 59. 1.988.
- **CASADO OLLERO,Gabriel :***"La colaboración con la Administración Tributaria.Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco."*Hacienda Pública Española nº 68,1982.
- **CASANA MERINO,Fernando:***"El representante ante la Inspección de los Tributos",*ed. Marcial Pons,1994.
- **CASTILLO DEL CARPIO,Carmen:** *"La legalidad del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981.Ambito de aplicación."* Carta Tributaria nº 101.1989.
- **CASTILLO LOPEZ,Jose Manuel:***"El fraude fiscal en España".* Editorial Comares,Granada,1994.
- **CAYON GALIARDO,Antonio:** *"Reflexiones sobre el deber de colaboración."* XXXII SEDF.Madrid.1986.
- **CAZORLA PRIETO,L.M.:** *"Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F."*CISS Valencia.1988.
- **CERVERA TORREJÓN,Fernando:** *"La Inspección de los Tributos.Garantías y procedimientos."*Editorial Instituto de Estudios Fiscales.Madrid,1975.
- **CHECA GONZALEZ,Clemente:** *"La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos.Historia de una evolución"*IMPUESTOS.Tomo II,1986.
- **CHECA GONZALEZ,Clemente:** *"Las reclamaciones económico-administrativas."*Lex Nova 1993.

- **CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:** *"Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales."* Tribuna Fiscal. 1994.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular."* Ediciones Marcial Pons, s.a. 7ª ed. Madrid. 1991.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"El procedimiento de liquidación."* Libro homenaje al profesor Muñoz Ciudad. La Laguna. 1986.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"La autoliquidación tributaria"*. Estudios de Dº y Hª, volumen II. Homenaje a Cesar Albiñana. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1.987.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"Liquidación en el Derecho Tributario español."* Revista Española de Derecho Financiero, 1980.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español."* Estudios de Derecho Tributario. En memoria de Mª del Carmen Bollo Arocena. Servicio editorial Universidad del País Vasco. 1990.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"El acto de liquidación"*. Revista Española de Derecho Financiero, número 20 1.978.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"El deber de autoliquidar"*. Inédito.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/76."* Revista Española DºFº, nº 19. Civitas. 1978.
- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** *"La liquidación: liquidaciones provisionales y*

definitivas. "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma. Volumen II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1991.

- **CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** "*Las liquidaciones provisionales de oficio*" (A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo). R.T.T. nº 31, 1995.
- **COLMENAR, S:** "*La impugnabilidad de las autoliquidaciones.*" Estudios Fiscales nº 137/138, 1992.
- **CORTES DOMINGUEZ, Matias:** "*La declaración tributaria.*" RDFHP, nº 52. 1963.
- **COSCIANNI, C.:** "*Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno.*" Hacienda Pública española nº 56, 1981.
- **CUBILLO VALVERDE, Carlos:** "*La colaboración de los administrados en la gestión tributaria.*" XII SEDF. Madrid. 1965.
- **D'AMATI:** "*Corso Istituzionale di Diritto Tributario.*" 1ª edición. V. Berliri, 1965.
- **DE LA HUCHA CELADOR, Fernando:** "*Procedimiento de gestión de los tributos.*" Ponencia al Curso UIMP, Sevilla. 1990.
- **DE OLAÑETA DE FERNANDEZ-GRANDE, Rafael:** "*Algunas notas sobre las autoliquidaciones municipales y su impugnación.*" RJCcat, nº 4 1988.
- **DEL POZO LOPEZ, Joaquin:** "*La generalización de la declaración-liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente.*" CIAT. Madrid. 1984.
- **DEUSTCHER STEUERBERATERVERBAND e.v.:** "*15. Deutscher Steuerberatertag 1992 in Berlin Protokoll.*" Stollfus verlag Bonn. 1993.

- **DEUTSCHES STEUER BERATERINSTITUT e.V.:** "Steuerberater handbuch 1994".Stollfus Verlag Bonn.1995.
- **DIAZ YUBERO,Fernando:** "La actuación de los órganos de gestión en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales."Instituto de Estudios Fiscales.Madrid.1991.
- **DÖLFEL,FORSTER,GENEST:"** Steuerrecht für Juristen.Eine Einführung in das System".Ed. Erich Schmidt Verlag.1995.
- **DRAKE,Ramón:** Artículo publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 87.1.970.
- **DURAN-SINDREU BUXADÉ,Antonio:** "Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las autoliquidaciones y liquidaciones correspondientes al periodo impositivo 1987 y anteriores no prescritos."Gaceta Fiscal,nº 88,bis,1991.
- **DURAN-SINDREU BUXADÉ,Antonio:** "El procedimiento de liquidación tributaria".C.T.,1990.
- **DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio:** "Comprobación,prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria".PPU 1ª edición,Barcelona.1.989.
- **ECHEVARRÍA TORRES-TOVAR,Luis:** "La actuación de los órganos de gestión tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales." Instituto de Estudios Fiscales.Madrid.1991.
- **ERNST & YOUNG:** "Nueva imposición personal:IV:Los nuevos impuestos sobre la Renta y Patrimonio.",1993.

- **ESCRIBANO LOPEZ,Francisco:** *"La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos.Especial referencia al procedimiento tributario."* Revista Técnica Tributaria nº 27/1994.
- **ESCRIBANO LOPEZ,Francisco:** *"Procedimiento tributario."* Ponencia al Curso UIMP, Sevilla. 1990.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** *"Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma"*. Instituto de Estudios Fiscales. Comentario al artículo 156 L.G.T. Edersa. Madrid. 1983.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** *"I.R.P.F.: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras."* Monografías Carta Tributaria, nº 79. 1988.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** *"Los límites al deber de contribuir."* Revista del I.E.E., nº 1. 1990.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** *"Potestades de la Administración y derechos del contribuyente."* Crónica Tributaria nº 69/94.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** *"Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias."* CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero nº 37. 1983.
- **ESEVERRI MARTINEZ,Ernesto:** Crónica Tributaria nº 61/92. *"El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas"*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1992.
- **ESPEJO POYATO, I.:** *"Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria"*, R.I. nº 3, 1996.
- **FALCÓN Y TELLA, Ramón :** *"Análisis crítico de Jurisprudencia en materia de prescripción de las*

infracciones y sanciones tributarias." Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. 1ª edición, 1990.

- **FALCON Y TELLA, Ramón:** *"Cuestiones tributanas prácticas. Declaración y autoliquidación."* Editorial La Ley. 1989.
- **FALCÓN Y TELLA, Ramón:** *"La prescripción en materia tributaria"*. Crónica Tributaria nº 67/1993.
- **FALCON Y TELLA, Ramón:** *"Comentarios a la L.G.T. y líneas para su Reforma"*, del Instituto para Estudios Fiscales. Edersa, Madrid, 1983.
- **FALCÓN Y TELLA, Ramón:** *"Ingresos espontáneos fuera de plazo: doctrina del Tribunal Constitucional"*, Quincena Fiscal nº 21, 1995.
- **FEDELE, Andrea:** *"La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo"*. RDFHP, nº 114. 1974.
- **FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo:** *"Autoliquidaciones y recargo de prórroga."* Crónica Tributaria nº 39. 1981.
- **FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo:** *"La presentación e ingreso extemporáneo y espontáneo de autoliquidaciones."* Tapia. 1993.
- **FERNANDEZ MONTALVO, R:** *"De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos"*, en Comentario sistemático a la L.R.J.A.P. y del P.A.C. (Ley 30/92, de 26 de noviembre), ed. Carpei, Madrid, 1993.
- **FERNANDEZ PAVES, M. Jose:** *"Administración y gestión tributaria."* Instituto de Estudios Fiscales. Volumen II. Madrid. 1991.

- **FERNANDEZ PAVES, M^a Jose:** *"La autoliquidación tributaria"*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. 1995.
- **FERNANDEZ PAVES, M^a Jose:** *"Las autoliquidaciones en la imposición local."* Revista de H^a Administrativa y Local, nº 59. 1990.
- **FERNANDEZ PEREZ, Luis:** *"Hacia una integración de la gestión de los tributos."* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1991.
- **FERREIRO LAPATZA, J. Juan:** *"Curso de Derecho Financiero Español"*. Colección Manuales Universitarios. 17^a edición, revisada y puesta al día. Editorial Marcial Pons. Madrid 1.995.
- **FERREIRO LAPATZA, J. Juan:** *"Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular."* Ediciones Marcial Pons, s.a. 11^a ed. Madrid. 1995.
- **FERREIRO LAPATZA, J. Juan:** *"La privatización de la gestión tributaria, y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos."* Civitas, REDF, nº 37, 1983.
- **FERREIRO LAPATZA, J. Juan:** *"El estatuto del contribuyente"*, REDF nº 88, 1986.
- **FERREIRO LAPATZA, J. Juan:** *"La reforma de la Ley General Tributaria: relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente. Mundo Fiscal."* Monografías fiscales-1. Editorial Artel. Barcelona, 1995.
- **FERREIRO LAPATZA, Jose Juan:** *"Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos."* CIVITAS, REDF, nº 11. Madrid 1976.

- FERREIRO LAPATZA, Jose Juan: "Las nuevas competencias de los Tribunales económico-administrativos." Civitas, REDF, nº 37, 1983.
- FERREIRO LAPATZA, Jose Juan: "Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local." Marcial Pons, S.A., 1990.
- FISCALIDAD INTERNACIONAL. Países Bajos. Editorial CISS. 1994.
- FISCALIDAD INTERNACIONAL. Suiza. Editorial CISS. 1994.
- FREES, Christian-Peter: "Die Steuerrechtliche Selbstanzeige". Ediciones Peter Lang. 1991.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera." CIVITAS. R.E.D.F., nº 76. 1992.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Manual del Sistema Tributario Español." Librería Jurídica Andaluza, 3ª ed., 1995.
- GARCIA ARIZNAVARRETA, Jose Luis: "Sistema fiscal español." 7ª edición. 1992.
- GARCIA BELSUNE, Horacio A.: "Temas de Derecho Tributario." Librería Abeledo Perot. 1982.
- GARCIA BRAGADO: "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales." Estudios de Dº Tº II edición. Madrid 1979.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo: "Curso de Derecho Administrativo". Volumen I. 7ª edición. CIVITAS 1.986.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: "La participación del administrado en las funciones administrativas." Moneda y Crédito. Madrid. 1977.

- **GARRIDO FALLA, Fernando** : " *Actos del administrado.*" Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, volumen II. 1990.
- **GIANINI, A.D.** : "*Instituciones de Derecho Tributario.*" Madrid, Editorial Derecho Financiero. 1957.
- **GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, Enrique**: "*Las liquidaciones paralelas.*" Impuestos, nº 2. 1985.
- **GIMENO, Juan Antonio**: "*El nuevo Estado Fiscal español.*" H. Blume ediciones. 1979.
- **GONZALEZ GARCÍA , Eusebio**: "*El procedimiento de gestión tributaria en el ámbito de la imposición local.*" Revista Técnica Tributaria. Granada, 1991.
- **GONZALEZ GARCÍA, Eusebio**: "*Curso de Derecho Tributario*". Tomo II. 9ª edición. E.D.E.R.S.A. 1995.
- **GONZALEZ GARCÍA, Eusebio**: "*La gestión tributaria en las Haciendas Locales.*" Hacienda Pública Española, nº 100. 1986.
- **GONZALEZ GONZALEZ, E**: "*Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta*", Q.F. nº 2, 1996.
- **GONZALEZ PAEZ, Eduardo**: "*Caracter administrativo de las autoliquidaciones.*" Crónica Tributaria nº 51. 1984.
- **GONZALEZ PAEZ, Eduardo**: "*Petición de devolución de ingresos por autoliquidaciones tributarias con error de Derecho.*" Crónica Tributaria nº 56, 1986.
- **GONZALEZ POVEDA, Victoriano** : "*Sistema Tributario del Reino Unido*". Editorial CISS (Fiscalidad Internacional) Valencia. 1.990.

- GONZALEZ POVEDA,Victoriano: "*Sistema Tributario de Francia*."CISS Valencia.1992.
- GONZALEZ POVEDA,Victoriano: "*Sistema Tributario en Alemania*."CISS Valencia.1992.
- GONZALEZ POVEDA,Victoriano: *CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS*."Sistema tributario de Francia",Editorial CISS Valencia.1.991.
- GONZALEZ SANCHEZ,Manuel: "*Rectificación de errores de hecho,materiales y aritméticos en materia tributaria*".Hacienda Pública Española,nº 16,1972.
- GOTA LOSADA,Alfonso: "*Tratado del Impuesto sobre la Renta.Volumen IV*".Editorial de Derecho Financiero,Madrid 1972.
- GUERRA SAN MARTIN,Jose : "*Lecciones de Derecho Procesal.Proceso Civil.Volumen I.-Parte General*" Bilbao,Universidad de Deusto.1989.
- GUIO MONTERO,Francisco: "*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*".Editorial Lex Nova,S.A.,3ª edición 1991.
- GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU,Joaquin: "*Naturaleza jurídica de la autoliquidación*",R.D.F.H.P.,número 93,1971.
- HERNANDEZ GIL,Antonio :"*Derecho de obligaciones*",C.E.U.R.A.,Madrid 1983.
- HERNANDEZ TORNOS,Santiago: "*La revisión de las autoliquidaciones*." Crónica Tributaria nº 51/1984.
- HERRERA MOLINA,P.M.: "*Casos prácticos de Derecho Financiero y Tributario.Parte General*."Marcial Pons,s.a.Madrid.1993.

- **HERSCHEL, Federico J.:** *"Reformas fiscales para America Latina."* Hacienda Pública Española nº 56.1979.
- **HUERTA, Jesus R. :** *"El Nuevo Estado Fiscal Español."* H.Blume ediciones.1990.
- **HUESCA BOADILLA, Ricardo:** *"La impugnación de las autoliquidaciones."* Ciss c., nº 48,1987.
- **JARACH, Dino :** *"Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria."* DPT,XL,parte I.1969.
- **JIMENEZ DIEZ, Andres:** *"En torno a la rectificación de las autoliquidaciones."* Crónica Tributaria nº 51,1984.
- **JUAN LOZANO, Ana María:** *"Impugnación de las actas de la Inspección de los Tributos."* Librería Jurídica Andaluza,1ª ed.,1994.
- **JUAN LOZANO, Ana María:** *"Inspección de Hacienda ante la Constitución."* Colección Monografías juridico-fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, s.a. Madrid, 1993.
- **JUAN LOZANO, Ana Maria:** *"La interrupción de la prescripción tributaria."* Editorial TECNOS 1993.
- **KATTENBECK, Dieter:** *"Der Aktuelle Steuerratgeber Neu:1993/94 mit Zinsabschlaggesetz und aktuellen Lohn-und Einkommensteuertabellen."* Walhalla Ratgeber Geld.1993.
- **KOCH. Becker-Riewald-koch, AO,** 9ª edición. 1995.
- **KRUSE, H.W.:** *"Derecho Tributario".* Parte General. EDERSA 1978.
- **LACORTE SENTENACH, Carlos:** *"El nuevo tratamiento de las autoliquidaciones extemporáneas."* Revista de Contabilidad y Tributación, nº 153.1995.

- **LAGO MONTERO, J.M.:** *"La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa"*, ed. Tecnos, 1993.
- **LAGO MONTERO, Jose María:** *"Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica. Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias."* Crónica Tributaria nº 65/93.
- **LAGO MONTERO, Jose María:** *"Las liquidaciones cautelares en el Derecho español."* Edersa. 1990. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 227. 1993.
- **LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto:** *"Comentarios al artículo 121 de la Ley General Tributaria"*, en Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo II, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1.983.
- **LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto:** *"La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1983.
- **LOPEZ BERENGÜER, Jose:** *"Manual de Derecho Tributario. Parte especial."* 4ª edición. 1991.
- **LOPEZ DIAZ, A.:** *"Actuaciones de la Inspección Tributaria. Interrupción y suspensión."* Tecnos, 1995.
- **LOPEZ LEÓN, Javier:** *"El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Una crítica al Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero."* Estudios Financieros nº 151. Asociación Española de Asesores Fiscales. 1995.
- **LOPEZ MARTINEZ, Juan:** *"Los deberes de información tributaria."* Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, S.A. Madrid, 1992.

- **LOZANO SERRANO, Carmelo:** *"Cuestiones tributarias prácticas. Declaración y autoliquidación."* Editorial La Ley. 1989.
- **LOZANO SERRANO, Carmelo:** *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*. Editorial TECNOS. 6ª ed. 1.995.
- **LUCAS, Hans:** *"Die Steuerlichen Selbsterrechnungen."* Steuer und Wirtschaft (StuW). 1949.
- **MAGRANER MORENO, Francisco Javier:** *"La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance."* EDITORIAL ARANZADI. 1.995.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso :** *"La función inspectora tributaria."* Civitas REDF, nº 41, 1984.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso:** *"Comentarios de Jurisprudencia relativos a la Ley General Tributaria. Declaraciones-liquidaciones."* Crónica Tributaria nº 47 y 51, 1983 y 1984.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso:** *"Las declaraciones y los ingresos tributarios extemporáneos."* Carta Tributaria nºs 29 y 30, 1986.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso:** *"Procedimiento de la Inspección Tributaria."* E. D. F., 4ª ed., Madrid, 1990.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso:** *"Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciones e intereses de demora."* Crónica Tributaria, nº21, 1977.
- **MANTERO SAENZ, Alfonso:** *"La inspección en el procedimiento tributario."* Escuela de la Inspección Financiera y Tributaria. Madrid. 1984.

- **MARÍ,Alguacil:**"*La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*",ed. Aranzadi,1995.
- **MARTIN CACERES,Adriana Fabiola:**"*La prescripción del crédito tributario*".Monografías jurídico fiscales.Instituto de estudios fiscales-Marcial Pons.1993.
- **MARTIN DELGADO,J.María:**"*Derecho Tributario y Sistema Democrático*". Universidad Málaga.1.983.Lección de apertura de curso académico 1983-84.
- **MARTIN DELGADO,J.MARIA:**"*Los nuevos procedimientos tributarios.Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias.*" H.P.E.,nº 84.1983.
- **MARTIN QUERALT ,Juan:** "*Curso de Derecho Financiero y Tributario.*"Editorial TECNOS.5ª ed. 1.990.
- **MARTIN QUERALT,Juan:** "*Curso de Derecho Tributario.Parte especial.Sistema Tributario:Los tributos en particular.*"Ediciones Marcial Pons,s.a. 7ª ed. Madrid.1991.
- **MARTIN QUERALT,Juan:**"*La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario*".CIVITAS.Revista Española de Derecho Financiero,nº9.1990.
- **MARTINEZ FERRER,Alicia:** "*Relaciones entre gestión tributaria e inspección tributaria.*".Instituto de Estudios Fiscales.Madrid,1991.
- **MARTINEZ LAFUENTE,A.:** "*La autoliquidación en el I.T.P. y A.J.D.*"Crónica Tributaria,nº 41.1982.
- **MARTINEZ LAFUENTE,A.:**"*El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda Pública*

a la luz de la Constitución". Historia y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. 1.979.

- **MARTINEZ PEREZ, A.** : "Relaciones entre gestión tributaria e inspección tributaria." Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1991.
- **MARTINEZ ROBLES:** "La reforma de la Ley General Tributaria: relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente. Mundo Fiscal." Monografías fiscales-1. Editorial Artel. Barcelona, 1995.
- **MARTINEZ SERRATE, Ricardo:** "Particularidades del procedimiento de gestión liquidadora." Crónica Tributaria nº 25, 1978.
- **MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles** : "Los responsables Tributarios." Monografías juridico-fiscales. Instituto de Estudios Fiscales -Marcial Pons, S.A. Crónica Tributaria nº 74/1995.
- **MAZORRA:** "La exigibilidad de los tributos", en Civitas, REDF, nº 30, 1994.
- **MENDIZABAL:** "La reforma de la Ley General Tributaria: relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente. Mundo Fiscal." Monografías fiscales-1. Editorial Artel. Barcelona, 1995.
- **MERINO ANTIGÜEDAD, Jose M^a:** "Esquemas de Derecho Tributario". Universidad de Deusto 1^a edición. 1993.
- **MERINO JARA, Isaac:** "El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones." Impuestos nº 12/88.
- **MICHELI, Gian Antonio:** "Curso de Derecho Financiero". Madrid, Editorial Derecho Financiero 1.975.

- **MOCHON LOPEZ,Luis:** *"Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo."* Monografías jurídicas. Marcial Pons, s.a. Madrid. 1995.
- **MOCHÓN LOPEZ,Luis:** *"Competencia"*, comentario a los artículos 91,92 y 93 L.G.T., libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda, "Comentarios..." . 1983.
- **MORGIA,Maurizio:** *"Controlli e accertamenti del fisco"*, Librería Jurídica Andaluza, 1ªed., 1994.
- **MORILLO MENDEZ, Antonio:** *"Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones"*. Crónica Tributaria nº 54, 1985.
- **MUÑOZ BAÑOS, Carlos:** *"Derecho Fiscal. Teoría"*. Librería I.C.A.I. 1.974.
- **NAWIASKY, Hans:** *"Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario"*. Instituto de Estudios Fiscales 1982.
- **OCHOA TREPAT, Mª Luisa:** *"Todo sobre Tributos y Precios Públicos Municipales 1.991."* Editorial PRAXIS, S.A. 1991.
- **ONRUBIA FERNANDEZ., Jorge:** *"El procedimiento de autoliquidación y las liquidaciones paralelas en el I.R.P.F. Cuestiones a seguir"*. Madrid, Ed. A.F., 1.990.
- **ORON MORATAL, G:** *"El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias."* Civitas, REDF, nº 69, 1991.
- **ORTIZ CALZADILLA, Rafael:** *"Esquemas del Sistema Fiscal Español."* 6ª ed., Marcial Pons, s.a. Madrid. 1993.
- **PALACIO SANCHEZ-IZQUIERDO, Jose Ricardo:** *"Excusas absolutorias y amnistía fiscal"* Revista Técnica Tributaria A.E.D.A.F. nº30, julio-septiembre 1995.

- **PALAO TABOADA, Carlos** :*"Temas para un debate sobre la regulación de los "procedimientos de gestión, recaudación e inspección" en la nueva Ley General Tributaria."* Crónica Tributaria, nº 63.1992.
- **PALAO TABOADA, Carlos**: *"El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria."* Hacienda Pública española, nº 80, 1983.
- **PALAO TABOADA, Carlos**: *"Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho Español."* Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1974.
- **PALAO TABOADA, Carlos**: *"Ordenanza Tributaria Alemana."* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1980.
- **PALAO TABOADA, Carlos**: *"Declaración de incompetencia de los Jurados"*, Civitas, REDF, nº 3, 1992.
- **PASCUAL GARCIA, Jose**: *"Procedimiento de la Administración Financiera"*, Mº de Ec. y Hª, 1991.
- **PEÑA ALONSO, J.L.**: *"La reforma de la Ley General Tributaria"*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- **PEREZ DE AYALA, Jose Luis**: *"El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación tributaria material."* Editorial de Dº Fº XV SEDF. Madrid 1967.
- **PEREZ ROYO, Fernando**: *"Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular."* Ediciones Marcial Pons, s.a. 7ª ed. Madrid. 1991.
- **PEREZ ROYO, Fernando**: *"El pago de la deuda tributaria"* Revista Española de Derecho Financiero, número 6, 1989.

- PEREZ ROYO, Fernando: *"Infracciones y sanciones tributarias"*, I.E.F., Mº de Hacienda, Madrid 1.972.
- PEREZ ROYO, Fernando: *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"* Ed. CIVITAS. 5ª ed. 1995.
- PERULLES BASSAS, Juan J. : *"Praxis fiscal : Procedimientos. Gestión liquidatoria y actuación inspectora."* Tomo I, 1995.
- PERULLES MORENO, J. Manuel: *"El nuevo procedimiento de gestión tributaria."* Civitas, REDF, nº 45, 1985.
- PERULLES MORENO, J. Manuel: *"Todo sobre Tributos y Precios Públicos Municipales 1.991."* Editorial PRAXIS, S.A., 1.991.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc: *"Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador."* Revista Técnica Tributaria nº 27/94.
- PONT MESTRES, Magin : *"Ordenación básica del sistema tributario. Necesario equilibrio en los derechos, deberes y responsabilidades de la Administración y de los contribuyentes."* Asociación Española de Asesores Fiscales: *"Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho."* Editorial Aranzadi. 1994.
- PONT MESTRES, Magin: *"Distinción entre derecho a impugnación de autoliquidación y derecho a devolución de ingresos procedentes de la autoliquidación."* Estudios sobre temas tributarios actuales. Barcelona, 1985.
- PONT MESTRES, Magin: *"El contribuyente ante la anomalía en la actividad de la Administración Tributaria."* Editorial Aranzadi. 2ª edición, 1994.

- **PONT MESTRES, Magín:** *"La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías."* Marcial Pons, s.a. 1994.
- **PONT MESTRES, Magín:** *"El fenómeno de las autoliquidaciones tributarias."* artículo publicado en el Diario ABC, el 22 de Noviembre de 1.993.
- **POVEDA BLANCO, Francisco:** *Sistema Fiscal: esquemas y supuestos prácticos.* Librería Jurídica Andaluza, 1992.
- **PUEYÓ MASÓ, J.A. :** *"Los actos y el procedimiento de actuación de la inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero."* Hacienda Pública Española nº 75. 1982.
- **PUEYO MASÓ, Jose Antonio:** *"Las funciones de la inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria."* Crónica Tributaria, nº 50, 1984.
- **PUEYO MASO, Jose Antonio:** *"Comentarios a las leyes tributarias y financieras".* II volumen, Editorial EDERSA. Madrid 1.983.
- **RAMALLO MASANET, Juan:** *"Reforma tributaria y Constitución".* La Fiscalidad en España tras los Impuestos de Renta y Patrimonio. 1.993.
- **RAMALLO MASANET, Juan:** *"Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria",* T.F. nº 65, 1996.
- **RAMALLO MASSANET, Juan:** *"Guía de la Ley General Tributaria."* 1ª edición, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1993.
- **RAMON-FERNANDEZ, Tomas:** *"Curso de Derecho Administrativo".* Volumen I. 4ª edición. CIVITAS 1.983.

- **RENEDO, Fernando** : Artículo publicado en El Correo Español.El Pueblo Vasco, en la sección de opinión, el día 3 de septiembre de 1.995.
- **RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro**: "*La autoliquidación tributaria*". Boletín A.E.D.A.F., número 108.1.983.
- **RODRIGUEZ FERREIRO, Manuel**: "*Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*" Gaceta Fiscal nº 12.1984.
- **ROMERO PI, Juan Romero**: "*Una aproximación conceptual a las actas de Inspección Tributaria.*" Revista Técnica Tributaria.1995.
- **ROZAS VALDES, Jose Andrés**: "*El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones Y Donaciones.*" Impuestos, 1988.
- **RUIZ GARCIA**: "*La liquidación en el ordenamiento tributario.*" Editorial CIVITAS. Madrid. 1987.
- **SAENZ DE SANTAMARÍA, Miguel**: "*Problemas tributarios actuales. La Administración Fiscal Italiana.*" Institutos de Estudios Fiscales. 1972.
- **SAINZ DE BUJANDA, Fernando**: "*Conmemoración de la Ley General Tributaria.*" Crónica Tributaria nº 50.1984.
- **SAINZ DE BUJANDA, Fernando**: "*Lecciones de Derecho Financiero*". Facultad de Derecho. Universidad Complutense. 6ª edición. Madrid 1.988.
- **SAINZ DE BUJANDA, Fernando**: "*Notas de Derecho Financiero*". Tomo I, Vol 3º. Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid 1.975.

- **SAINZ DE BUJANDA, Fernando:** "*El nacimiento de la obligación tributaria*", en Hacienda y Derecho, Tomo IV, I.E.P., Madrid, 1966.
- **SANCHEZ ONDAL, J. Jose:** "*El recargo de apremio por deudas tributarias*". Tecnos, 1995.
- **SANCHEZ ONDAL, Juan José:** "*El recargo único del nuevo artículo 61.2º de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio*." La Ley, nº 2878, 1991.
- **SANCHEZ SERRANO, Luis:** "*Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*". Tomo II Ley General Tributaria. 1983.
- **SANCHEZ SERRANO, Luis:** "*En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los Tributos*." CIVITAS R.E.D.F., nº3. 1974.
- **SANCHEZ SERRANO, Luis:** "*La Declaración Tributaria*". Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1977.
- **SANCHEZ SERRANO, Luis:** "*La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido*." CESVC, Madrid, 1975.
- **SANDULLI:** "*Il procedimento amministrativo*", Giuffrè, Milano, 1959.
- **SANMARTIN FERNANDEZ, Jaime:** "*La gestión tributaria y el servicio al contribuyente. La función gestora en la Administración Tributaria*". Instituto de Estudios Fiscales. 1991.
- **SANMARTIN FERRER, Rafael:** "*Regimen sancionador en las autoliquidaciones con obligación de ingresar*". Tribuna Fiscal. 1992.

- **SANTAMARIA ADEMA, J.M.:** "Consideraciones en torno a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en R.E.F. nº 151, 1996.
- **SANTIDRIAN, J.:** "Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio", Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.
- **SCHAUMBURG, Harald :** "Internationales Steuerrecht." Ed. Verlag Dr. Otto Schmidt. Köln. 1993.
- **SILVA SANCHEZ, Manuel J.:** "El procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria." Monografías jurídicas. Marcial Pons, ediciones jurídicas, s.a. Madrid. 1992.
- **SIMÓN ACOSTA, Eugenio:** "Cuestiones tributanas prácticas. Declaración y autoliquidación. Editorial La Ley. 1989.
- **SOPENA GIL, Jorge:** "Todo sobre Tributos y Precios Públicos Municipales 1.991." Editorial PRAXIS, S.A., 1.991.
- **STEUER '93 für Angestellte.-WRS Steuer-Ratgeber.** 1993.
- **TEJERIZO LOPEZ, Jose Manuel:** "La reforma de la gestión tributaria." Crónica Tributaria nº 68/93.
- **TRIBUNA FISCAL:** "Autoliquidaciones :naturaleza .Impugnación." Sentencia T.S. de 26 de julio de 1994.
- **TRIGO MONTERO, Alejandro:** "Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/95. de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria" Crónica Tributaria nº 75/95.

- **TURPIN VARGAS,Jose:** *"Las declaraciones-liquidaciones:su reclamación en la vía económica-administrativa."*Revista de Dº Fº y Hª Pª,nº 109.1974.
- **UCKMAR,Victor:** *"El Estatuto del contribuyente."* XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.Cartagena de Indias 1-6 octubre de 1995.
- **VEGA HERRERO,Manuela:** *"La prescripción de la obligación tributaria."* Editorial Lex nova,s.a.Valladolid.1990.
- **VILLEGAS MORENO,Alicia:** *"Curso de Finanzas.Dº Financiero y Tributario."*Librería Jurídica Universal,1992.
- **WENZIG,Erhard:** *"Steuerliche Betriebsprüfung".*Grüne Reihe.Steuerrecht für Studium und Praxis.6 Auflage 1991.
- **ZORNOZA PEREZ,Juan José:** *"La declaración tributaria complementaria."*Civitas,REDF,nº 59,1988.

JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES CONSULTADAS

- **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:** *"Recargo del 10 por 100 de la deuda tributaria en concepto de intereses de demora de ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: naturaleza jurídica: no es una sanción administrativa en sentido propio"*. Sentencia de 13 de noviembre de 1995. J.T. nº 71, 1996.
- **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL :** *"Procedimiento de apremio, autoliquidación sin ingreso de la deuda resultante."* Resolución de 20 de noviembre de 1991. Revista técnico tributaria. Asociación española de Asesores Fiscales. Nº 63. 1992.
- **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL:** *"Facultades liquidadoras en el I.R.P.F. del órgano de gestión y plazo de ejercicio."* Resolución de 4 de junio de 1992. Revista Técnica Tributaria. Asociación Española de Asesores Fiscales. Nº 65. 1993.
- **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL:** *"Si hay posibilidad de que una declaración-liquidación se transforme por el transcurso del plazo de prescripción en acto administrativo recurrible por el sujeto pasivo."* Resolución de 4 de junio de 1992. Revista Técnica Tributaria. Nº 64. 1992.

- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: "Competencia para practicar liquidaciones paralelas". Resolución de 7 de junio de 1995. J.T. 1018, 1995.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: "Competencias de las oficinas gestoras". Resolución de 25 de mayo de 1995. J.T. 954, 1995.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: "Rectificación de autoliquidaciones". Resolución de 24 de mayo de 1995. J.T. 856, 1995.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: "Revisión de actos en vía administrativa. Autoliquidaciones. Efectos del transcurso del plazo de prescripción en las autoliquidaciones." Resolución de fecha 4 de junio de 1992. Revista Técnico Tributaria. Asociación Española de Asesores Fiscales. Nº 65. 1993.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: Resolución de 21 de julio de 1992. J.T. nº 67, 1995.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
CENTRAL: Resolución de fecha 5 de marzo de 1.991: "Impugnación de autoliquidaciones."
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: "El recargo único establecido en el artículo 61.2, en su redacción por Ley 18/91, tiene naturaleza sancionadora". Sentencia de 8 de noviembre de 1995. A.J.A. nº 231.

- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: Sentencia de 22 de mayo de 1995. Q.F. 16/95.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA: Sentencia de 9 de junio de 1992. J.T. 1992, 148.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA: Sentencia de 20 de diciembre de 1990: "Nota sobre nulidad de las paralelas no motivadas." Informe 41/1991 de la Asociación Española de Asesores Fiscales.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA: Sentencia de 9 de junio de 1992. J.T. 228, 1992.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA: Sentencia de 4 de febrero de 1993. J.T. 151, 1993.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Inspección. Liquidaciones Tributarias. Sentencia 73/1995, de 26 de enero. "Jurisprudencia Tributaria." Editorial Aranzadi. 1995. Tomo I.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Liquidaciones. Nulidad. Sentencia 299/1995, de 16 de marzo. "Jurisprudencia Tributaria." Editorial Aranzadi. 1995. Tomo I.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Sentencia de 2 de junio de 1994. "Ingresos indebidos. Devolución de ingresos indebidos. Autoliquidación." Revista de Actualidad tributaria nº 171/1995.

- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID:** *"Ante la doctrina sentada por el T.C., el TSJM cambia de criterio en relación a la exacción mínima del 10 % del artículo 61.2 LGT".* Sentencia de 21 de noviembre de 1995.A.J.A. nº 232.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID:** *"En los supuestos de ingreso fuera de plazo efectuado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 18/91, pero relativo a liquidación devengada con anterioridad a la misma, el recargo aplicable es el previsto en la redacción del art.61.2 vigente al tiempo del devengo."* Sentencia 1140/1995 de 30 de noviembre.J.T. nº 71,1996.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID:** Sentencia de 15 de septiembre de 1994.Q.F. 19/94.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID:** Sentencia de 22 de diciembre de 1994.Q.F. 7/95.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID:** Sentencia de 6 de julio de 1995.Q.F. 19/95.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.Comprobación e investigación.Sentencia 263/1995,de 10 de abril."Jurisprudencia Tributaria."Editorial Aranzadi.1995.Tomo I.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA:** *"Comprobación por el órgano de gestión".* Sentencia 602/95,de 18 de julio,J.T. 921,1995.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA:** Sentencia de 3 de junio de 1994.J.T. 693,1994.

- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO: "Autoliquidación: plazos de solicitud". Sentencia 406/1995, de 5 de julio, J.T. 979, 1995.
- TRIBUNAL SUPREMO: "Aplicación de oficio de la prescripción ganada". Sentencia de 10 de marzo de 1995.
- TRIBUNAL SUPREMO: "Liquidación provisional. Requisitos". Sentencia de 28 de junio de 1993. Tribuna Fiscal nº 37.
- TRIBUNAL SUPREMO: "Presentación de declaración-liquidación extemporánea espontáneamente, sin requerimiento administrativo previo". Sentencia de 3 de febrero de 1995.
- TRIBUNAL SUPREMO: Sentencia de 10 de junio de 1987. R.J. 1987, 4851.
- TRIBUNAL SUPREMO: Sentencia de 15 de abril de 1992. R.J. 1992, 3299.