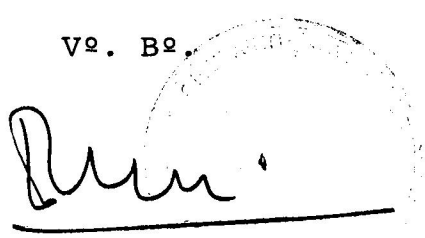
UNIVERSIDAD DE GRANADA
11 MAR. 1992
COMISION DE DOCTORADO

ESTUDIO JURIDICO SOBRE LA AUTOLIQUIDACION TRIBUTARIA

Vº. Bº.



Director de la Tesis
y Director del Dpto.
Ernesto Eseverri.

TRABAJO ORIGINAL DE TESIS PARA LA OBTENCION DEL GRADO DE DOCTOR, PRESENTADO POR LA LICENCIADA EN DERECHO MARIA JOSE FERNANDEZ PAVES, DIRIGIDO POR EL PROFESOR DOCTOR ERNESTO ESEVERRI CATEDRATICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA.

UNIVERSIDAD DE GRANADA. FACULTAD DE DERECHO

FEBRERO - 1992

ESTUDIO JURIDICO SOBRE LA AUTOLIQUIDACION TRIBUTARIA

MARIA JOSE FERNANDEZ PAVES

DPTO. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DE GRANADA. FACULTAD DE DERECHO

FEBRERO - 1992

INDICE

pgs.

ABREVIATURAS 9

INTRODUCCION 13

CAPITULO I: EL DEBER DE AUTOLIQUIDAR 21

I. LA AUTOLIQUIDACION COMO DEBER JURIDICO 22

A) Introducción 22

B) Concepto y caracteres 38

II. FUNDAMENTO JURIDICO DEL DEBER 45

A) Principio constitucional: el deber de contribuir..... 48

B) Establecimiento reservado a la Ley 61

a) Con arreglo a la Ley 70

b) Normas con rango de Ley 82

c) Potestad reglamentaria 96

d) Requerimiento administrativo 101
C) Nacimiento: presupuesto de hecho 106
III. PERSONAS OBLIGADAS A CUMPLIRLO 112
IV. OBJETO DEL DEBER: EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION. REMISION 120
V. TRANSMISION DEL DEBER 128
A) Entre personas físicas 129
a) Inter vivos 132
b) Mortis causa 134
B) Entre personas jurídicas 140
VI. EXTINCION DEL DEBER 142
A) Cumplimiento del deber de autoliquidar 143
B) Imposibilidad sobrevenida de cumplir con la declaración 145
C) Extinción de la persona obligada 147
D) Caducidad de la potestad liquidatoria de la Administración 150
E) Liquidación de oficio por falta de cumplimiento 152

CAPITULO II: EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION 157
I. CONCEPTO DE AUTOLIQUIDACION 158
A) Precisiones terminológicas 158
a) Declaración, autoliquidación e ingreso 161
b) Pago mediante efectos timbrados 168
c) Denominación que se propone 175
B) Concepto y caracteres 181

a) Concepto 181
b) Caracteres del acto de autoliquidación 187
C) Distinción de figuras afines 195
a) Declaracion tributaria 195
b) Liquidacion administrativa 202
c) Ingresos anticipados 211
d) Retenciones a cuenta 215
e) Deberes de información 218
II. NATURALEZA JURIDICA 223
A) Operación intelectual del sujeto pasivo 226
B) Recepción de la autoliquidación como acto administrativo de liquidación tácito o presunto 233
C) Acto administrativo de liquidación por delegación o representación..... 248
D) Liquidación provisional 255
E) Deber de colaboración con la Administración ... 274
III. CONTENIDO DEL ACTO 280
A) Contenido esencial 287
B) Contenido accidental 292
C) Forma 298
a) Escrita o documental 298
b) Necesidad de cumplimentarlo en impreso oficial 301
D) Plazo de presentación 304
E) Lugar de presentación 309
a) Organo administrativo 312

b) Entidades de depósito 314
c) Por correo 316
IV. SUJETOS INTERVINIENTES 318
A) Capacidad 319
a) Capacidad tributaria 319
b) Capacidad de obrar 320
c) Entes sin personalidad 323
B) Representación 329
a) Representación legal 330
b) Representación voluntaria 331
V. EFECTOS DE LA AUTOLIQUIDACION 333
A) Jurídico-materiales: sobre la obligación tributaria material 334
a) Fijación del importe de la obligación tributaria 334
b) Liberación hasta el importe ingresado 339
c) Interrupción de la "prescripción" 343
B) Procedimentales 350
a) Iniciación del procedimiento de gestión 350
b) Revisión de la autoliquidación por la Administración 356
1.- Práctica de liquidación provisional 357
2.- Comprobación y liquidación definitiva .. 366
c) Abre el procedimiento de recaudación 372
d) Rectificación de la autoliquidación a instancia del sujeto 383
1.- Planteamiento de la cuestión 384

2.- Real Decreto Legislativo de 1980 y Reglamento de 1981 sobre Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas 389

3.- Real Decreto de 1990 que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria 399

3.1. Instar la rectificación de autoliquidaciones 399

3.2. Instar el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos 410

4.- Posibilidad del recurso de Reposición .. 416

5.- Presentación de una complementaria 420

CAPITULO III. INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR 424

I. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCION SUFRIDA DESDE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 425

A) Planteamiento de la cuestión 425

B) La Ley General Tributaria 427

a) El Decreto-Ley 6/1974 430

b) La Ley General Presupuestaria 432

C) El Real Decreto 338/1985 434

D) Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria 437

E) Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 ... 445

II. EL NUEVO ARTICULO 61-2º DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 450

A) Estudio del precepto 451

a) Redacción del primer apartado 454

b) Redacción del segundo 460

B) Naturaleza de los "recargos únicos" 467

III. POSIBLES ILICITOS Y SUS SANCIONES 481

A) Infracciones tributarias simples 482

B) Infracciones tributarias graves 491

C) Breve alusión al delito fiscal 499

SU PLASMACION EN ALGUNAS FIGURAS TRIBUTARIAS 504

I. SITUACION ACTUAL 505

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS 511

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 517

IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 525

V. AMBITO LOCAL 538

VI. COMENTARIO FINAL 541

CONCLUSIONES 544

BIBLIOGRAFIA 566

ABREVIATURAS

AA.VV. ..... Autores Varios

A.E.A.T. ..... Agencia Estatal de la Administración Tributaria

A.F. ..... Actualidad Financiera

A.P. ..... Audiencia Provincial

Art. ..... Artículo

A.T. ..... Audiencia Territorial

B.I.T. ..... Boletín de Información Tributaria

Bol. A.E.A.F. ..... Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Boll. T. ..... Bolletino Tributario d'Informazione

Cap. ..... Capítulo

Car. T. ..... Carta Tributaria

C.c. ..... Código civil

C.E.Const. ..... Centro de Estudios Constitucionales

C.E.D.A.M. ..... Casa Editrice Dott. Antonio Milani

C.E.S.V.S. ..... Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos

C.E.U.R.A. ..... Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces

C.I.A.T. ..... Centro Interamericano de Administradores Tributarios

Ciss C. ..... Ciss Comunicación

Civitas, R.E.D.F. . Civitas, Revista Española de Derecho Financiero

Comm.T.C. ..... La Commissione Tributaria Centrale

Const. ..... Constitución

Corr.T. ..... Corriere Tributario

C.P. ..... Código Penal

Cro. T. ..... Crónica Tributaria

D.A. ..... Disposición Adicional

D.F. ..... Disposición Final

D-L ..... Decreto-Ley

D.Leg. ..... Decreto Legislativo

D.P.T. ..... Diritto e Pratica Tributaria

D.T. ..... Disposición Transitoria

EDERSA ..... Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

G. F. ..... Gaceta Fiscal

G. Imp. ..... Giurisprudenza delle Imposte

H.P.E. ..... Hacienda Pública Española

Ibidem ..... Igual autor y obra

I.E.A. ..... Instituto de Estudios Administrativos

I.E.E. ..... Instituto de Estudios Económicos

I.E.F. ..... Instituto de Estudios Fiscales

I.R.P.F. ..... Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas

I.T.P.A.J.D. ..... Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

I.V.A. ..... Impuesto sobre el Valor Añadido

L.G.T. ..... Ley General Tributaria

L.G.P. ..... Ley General Presupuestaria

L.J.C.A. ..... Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

L.P.A. ..... Ley de Procedimiento Administrativo

L.R.J.A.E. ..... Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado

M.A.E.D.T. ..... Memoria de la Asociación Española de Derecho Tributario

op. cit. ..... obra citada

op. ult. cit. ..... obra última citada

pg. ..... página

R. ..... Resolución

R.A.P. ..... Revista de Administración Pública

Rass. T. ..... Rassegna Tributaria

R.D. ..... Real Decreto

R.D.F.H.P. ..... Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública

R.D.F.S.F. ..... Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance

R.D.Pri. ..... Revista de Derecho Privado

R.E.D.Const. ..... Revista Española de Derecho

Constitucional

R.G.I.T. ..... Reglamento General de la Inspección de los Tributos

R.G.R. ..... Reglamento General de Recaudación

R.H.A.L. ..... Revista de Hacienda Autonómica y Local

R.J.Cat. ..... Revista Jurídica de Catalunya

R.P.R.E.A. ..... Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas

Secc. ..... Sección

S.E.D.F. ..... Semana de Estudios de Derecho Financiero

ss. ..... siguientes

St. ..... Sentencia

T.C. ..... Tribunal Constitucional

T.E.A.C. ..... Tribunal Económico Administrativo Central

T.E.A.R. ..... Tribunal Económico Administrativo Regional

T. F. ..... Tribuna Fiscal

T.S. ..... Tribunal Supremo

T.S.J. ..... Tribunal Superior de Justicia

U.I.M.P. ..... Universidad Internacional Menéndez y Pelayo

U.T.E.T. ..... Unione Tipografico-Editrice Torinese

Vol. ..... Volumen

INTRODUCCION

Asumimos los planteamientos la real
[illegible] de investigación como Tesis Doctoral
[illegible] obtención del grado de Doctor, y
[illegible] antes la elección del tema
[illegible] muy fácil la decisión; el Derech
[illegible] que duda cabe, es uno de los
[illegible] jurídico más dinámico, más "vi

INTRODUCCION

Cuando nos planteábamos la realización de un trabajo de investigación como Tesis Doctoral para aspirar a la obtención del grado de Doctor, y por tanto nos enfrentábamos ante la elección del tema a estudiar, no resultó muy fácil la decisión; el Derecho financiero y tributario qué duda cabe, es uno de los sectores del ordenamiento jurídico más dinámico, más "vivo", y éllo se traduce en una multiplicidad de aspectos, de facetas, instituciones y problemáticas candentes y actuales, del

máximo interés. Entonces surgió, entre los diálogos al respecto con el que iba a ser Director de la mísma, el tema de la autoliquidación tributaria.

Esta figura estaba bastante huérfana de atención, no sólo a nivel normativo por el legislador, puesto que la propia Ley General Tributaria silencia prácticamente cualquier referencia al régimen jurídico y aún casi existencia mísma de la figura, salvo alguna breve y a todas luces insuficiente alusión a aquélla, que no satisface en absoluto la acuciante necesidad de su sistematización y regulación, en este cuerpo normativo con vocación de aplicación genérica, lugar que veremos como conclusión final sería el más adecuado desde nuestro punto de vista; sino que también lo está a nivel dogmático por la doctrina, a pesar de la fuerte implicación práctica en que se traduce su material aplicación generalizada a todas las figuras impositivas estatales, con alguna excepción.

En seguida nos dimos cuenta de que éste era el tema que buscábamos para su estudio y análisis pormenorizado, muy interesante no sólo a nivel teórico por las carencias anteriores, lo que permite indudablemente una mayor posibilidad de integración original en el presente trabajo; sino también desde un punto de vista pragmático, lo cuál nos iba a mantener a lo largo de su desarrollo en contacto muy directo y preciso con la realidad subyacente que en definitiva le sirve de soporte. Siendo conscientes, no obstante, de que quizá estas dos razones principales

impulsoras de nuestra elección se podrían traducir a su vez en relativos inconvenientes, o al menos mayores dificultades, en cuanto al tratamiento y estudio en torno a la autoliquidación; lo que también y por otra parte nos suponía un nuevo aliciente por el afán de superación lógico que guía a cualquier iniciador del largo, y a veces penoso, camino de la investigación universitaria.

El resultado global que pretendíamos conseguir o cubrir con el presente trabajo giraba en torno a dos aspectos, de una parte integrar de forma completa y cerrada todo el régimen jurídico aplicable a la institución para que no quedase sin tratamiento ninguna faceta o elemento relativo a la mísma, de tal manera que se convirtiera en un estudio institucional clásico en torno a la autoliquidación como análisis totalizador de cualquier deber jurídico; y en segundo lugar, profundizar hasta sus últimas consecuencias cada punto de dicho análisis, sin traspasar naturalmente el límite impuesto por el contenido del tema, para de esta forma lograr centrar y despejar el campo propio que ocupa, o mejor dicho, debe ocupar esta figura en el seno del Derecho financiero; sin restarle importancia como criterio de sujeción sobre el particular digno de garantía, pero a la vez, y necesariamente también, como implicación requerida por nuestro sistema constitucional para hacer efectiva y materializar la contribución al sostenimiento del gasto público, y por ende, del propio Estado tál y como se entiende hoy día en nuestro entorno jurídico, político y social.

Todo éllo ha tenido un reflejo directo sobre la estructura o esquema propio de la Tesis, al dividirla básicamente en tres Capítulos como vamos a ver, junto con una parte final, un poco paralela a esa división tripartita o por lo menos no consecutiva propiamente con la mísma; así como, en el desarrollo interno de todos los epígrafes constitutivos de cada Capítulo, no sólo vinculado a los escasos aspectos que han recibido un trato más relevante por los autores y recientemente en parte por el legislador, tales como su naturaleza jurídica o su posible impugnabilidad por el sujeto que la ha realizado, sino como decimos, tocante, al menos en voluntad, de todos los elementos, requisitos, circunstancias e implicaciones relativos o referidas a la autoliquidación, lo que no siempre ha resultado fácil.

De esta forma, el primer Capítulo se dedica al deber de autoliquidar como origen de esta figura, partiendo de su concepto como deber público de prestación personal; el fundamento último del mísmo se residencia en el de contribuir constitucional, como justificación de todos los deberes de colaboración con la Administración tributaria, y su establecimiento y regulación básica va a quedar reservado a la ley, aunque no de forma absoluta por tanto. Este deber autoliquidatorio nacerá de la realización del mismo presupuesto de hecho que hace surgir el deber de declarar, al que unen vínculos de accesoriedad, así como para todos aquellos que se encuentran en la posición de legitimados o interesados en ese procedimiento de gestión. El objeto del

mísmo se reserva precisamente en su amplio estudio por el Capítulo siguiente, con lo que se completa este primero con la posible transmisibilidad del deber así como aludiendo a sus causas extintivas. Como se ve, es un repaso general a todos los momentos del proceso vital del deber de autoliquidar, origen, elementos constitutivos, modificación y extinción.

El Capítulo segundo, por tanto, analiza todos los aspectos relativos al acto de cumplimiento de aquel deber, a la prestación que tiene por objeto, la autoliquidación tributaria; así, tras una serie de precisiones o aclaraciones en cuanto a la nomenclatura utilizada y delimitación conceptual precisas, se aporta un concepto del acto autoliquidatorio, junto a sus características y a su delimitación de figuras afines. Se está entonces en posición de abordar una de las cuestiones más polémicas doctrinalmente al respecto, la naturaleza jurídica de la autoliquidación, escogiendo entre las diversas posiciones elaboradas la más acorde con ese fundamento constitucional del deber que lo sustenta, la colaboración debida con la Administración para aplicar y exigir los tributos. Respecto del contenido propio del acto, vemos qué lo forma de manera precisa y esencial al igual que de forma accidental, así como los requisitos de forma, tiempo y lugar para su correcta realización; seguidamente, cuáles serán las exigencias subjetivas de quiénes lo efectúan para su plena validez. Así se llega al último e importante campo de los efectos jurídicos, tanto

materiales como procedimentales, de la realización de la autoliquidación; donde algunos en concreto (su posible impugnabilidad) han producido tantos regueros de tinta en la doctrina, así como pronunciamientos jurisdiccionales, e incluso una reciente y plausible reforma normativa.

El tercer y último Capítulo trata del incumplimiento del deber, bién por ausencia total de acto de realización alguno, bién por su práctica deficiente a distintos niveles; y éllo igualmente tanto si no llega a ser constitutivo de infracción tributaria, preveyéndose determinados efectos jurídicos sanatorios, como si entra de plano en cualquier ilícito administrativo o penal con su consiguiente consecuencia sancionadora. Sobre esta materia también hemos tratado de recoger las últimas y paulatinas reformas legislativas que se han ido sucediendo hasta muy recientemente, de forma bastante apresurada en los momentos previos al presente.

Sin embargo no queda aquí cerrado nuestro trabajo, pués como anticipábamos hemos introducido una parte final que no es propiamente un Capítulo más de la Tesis, donde repasamos los aspectos más sobresalientes de la autoliquidación tál y como se reflejan en tres figuras impositivas paradigmáticas de nuestro sistema estatal, el I.R.P.F. como impuesto directo, el I.V.A. como impuesto indirecto, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como última incorporación al ámbito de la autoliquidación, con importantes singularidades no obstante este último que hemos

tratado de justificar; así como en el ámbito local en general. De aquí creemos intuir un posible replanteamiento legislativo sobre el auténtico significado de esta figura tributaria y de su más directa "rival", la liquidación provisional, en el campo del procedimiento aplicativo del tributo, y del sistema tributario en general; que hemos preferido no reflejar en las conclusiones finales por carecer de ese carácter objetivo, tangible, de régimen jurídico interpretativo y aplicable que pensamos debe presidirlas, como colofón de un análisis normativo riguroso como el que hemos pretendido; puesto que, en definitiva, obedece más bién a una intuición o apreciación metajurídica, bajo el tejido normativo, sin haber llegado aún a impregnarlo clara y abiertamente. Veremos si el tiempo nos da la razón; mientras tanto, al menos aportamos veinticinco conclusiones sobre la institución jurídica de la autoliquidación tributaria, así como una final que más bién es una propuesta al legislador, que cierran este trabajo de Tesis Doctoral, y que esperamos se juzguen cuando menos suficientes.

C A P I T U L O I

EL DEBER DE AUTOLIQUIDAR

CAPITULO I

EL DEBER DE AUTOLIQUIDAR

I. LA AUTOLIQUIDACION COMO DEBER JURIDICO.

A) INTRODUCCION:

Tradicionalmente nos encontramos en la teoría general del Derecho la distinción entre diversos niveles de sujeción que pueden establecerse respecto a un sujeto particular; y así se habla de que existe con carácter general y como categoría más amplia, una primera situación de obligatoriedad o deber jurídico general, por la mera condición de ciudadano respecto de un Estado, que implica el

sometimiento a las normas integrantes del ordenamiento jurídico vigente por su propia fuerza obligatoria, al estar promulgadas de acuerdo con el sistema de creación normativa imperante en dicho Estado, basado en la sujeción al Derecho de todos los ciudadanos y surgido de la función legislativa ejercida bajo la soberanía popular que éllos se han impuesto por medio de los representantes legítimamente elegidos; dicha obligatoriedad o sujeción general al Derecho lleva aparejadas dos vertientes o consecuencias según se contemple desde una u otra cara: en primer lugar como vertiente activa o positiva se muestra la exigencia del cumplimiento de todas las normas que integran el ordenamiento jurídico en su conjunto (la Constitución como norma suprema y básica, las leyes en general en sus distintas modalidades, y los reglamentos como normas de rango inferior en sus múltiples variedades), así como de todos los actos aplicativos o derivados de la aplicación de dichas normas jurídicas emitidos válidamente (sentencias judiciales, actos administrativos en sentido estricto, actuaciones de los órganos administrativos en general); pero de otra parte, como vertiente pasiva o negativa encontramos, para el caso de incumplimiento de dichas normas integrantes del ordenamiento, o de las actuaciones que procedan en desarrollo de aquél, el tener que soportar la imposición de las posibles sanciones previstas por el mismo Derecho para estos casos, y que son fruto de ese deber jurídico general de acatamiento del ordenamiento

jurídico en su conjunto (1).

Junto a dicha categoría general de obligatoriedad, y como manifestación concreta de la mísma, se habla de una serie de deberes jurídicos particulares o específicos a nivel secundario, fruto ya de situarse el sujeto en la esfera de actuación concreta de determinadas normas, y que implican observar un cierto comportamiento hacia otras personas en el seno de una situación de sujeción, ya sea ésta una relación jurídica en sentido estricto o no; a la hora de establecer diversas categorías o clases de dichos deberes las posibilidades son varias, aunque nosotros vamos a aludir brevemente a los dos criterios clasificatorios que consideramos más relevantes a la hora de clarificar el espectro de la realidad objeto de nuestro estudio (2).

---

[1] Dicho concepto puede verse recogido por A. HERNANDEZ GIL: "Derecho de obligaciones"; Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces, Madrid. 1983; que lo califica como tál diciendo que "es el significado jurídico más amplio del deber" (pg. 61); también J.L. PEREZ DE AYALA y E. GONZALEZ: "Curso de Derecho Tributario", vol. I; EDERSA, Madrid. 1989; recogen tal denominación (pg. 120 y ss.); en la doctrina italiana, por su parte, encontramos recogida dicha idea en C. LAVAGNA: "Istituzioni di Diritto Pubblico"; UTET, Torino. 1973, quién hablando de los deberes públicos recoge en primer lugar los deberes generales, cuyo máximo de sujeción a la soberanía genera un verdadero y propio "status subiectionis" (pg. 485).

[2] A título de ejemplo, LAVAGNA, op. cit., habla dentro de lo que califica como deberes específicos de : obligaciones ("obblighi") correspondientes a derechos y facultades de diversos sujetos; deberes en sentido estricto, entre éllos deberes de prestación (militares, tributarios, etc.), cívicos (de entes públicos hacia los ciudadanos), y funcionales (por ejemplo de voto); vínculos ("vincoli") relativos al ejercicio de funciones constitucionales y, por tanto, conexos a las competencias y poderes de órganos y entes constitucionales;

(continúa...)

La primera distinción recogida por bastantes autores es aquélla que clasifica a los deberes jurídicos particulares en obligacionales y no obligacionales, o si se prefiere, en obligaciones y deberes en sentido estricto, respectivamente (3); sin embargo, y a pesar de la difusión de esta separación, no existe unanimidad sobre cuál sea el criterio con base en el cuál efectuarla, pués se apuntan básicamente dos líneas argumentales como fundamento jurídico de ambos conceptos. De una parte, se ha sostenido que el criterio delimitador entre estas figuras es el carácter patrimonial o no; configurando como obligación aquella situación de sujeción o vínculo jurídico que origina en el

---

[2](...continuación)
y cargas ("oneri") varias ligadas al ejercicio de determinadas libertades, funciones, etc., o a la asunción de determinadas cargas ("cariche") constitucionales (pg.486).

[3] La distinción entre deber y obligación es ya tradicional en la doctrina, no sólo patria; puede verse en la doctrina italiana: A. BERLIRI: "Principî di Diritto Tributario", vol. II, tomo I; Giuffrè, Milano. 1957 (pgs. 10 y ss.); A. FANTOZZI: "La solidarietà nel Diritto Tributario"; UTET, Torino. 1968 (pgs. 198 y ss.); F. MAFFEZZONI: "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta"; Giuffrè, Milano. 1969 (pgs. 89 y ss.); también viene recogida por autores españoles, entre éllos: L. SANCHEZ SERRANO: "La Declaración Tributaria"; I. E.F., Madrid. 1977 (pgs. 27 y ss.); M. T. SOLER ROCH: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas"; Civitas, R.E.D.F.; nº 25. 1980 (pgs. 5 á 50); HERNANDEZ GIL, op. cit. (pg. 62); M. CORTES DOMINGUEZ: "Ordenamiento Tributario Español"; Civitas, S.A., Madrid. 1985 (pg. 246); E. GARCIA DE ENTERRIA y T. R. FERNANDEZ: "Curso de Derecho Administrativo", vol. II; Civitas, S.A., Madrid. 1986 (pgs. 32 y ss.); PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, op. cit. (pg. cit.); C. PEREZ DE AYALA PELAYO: "Temas de Derecho Financiero"; Centro de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid. 1989 (pgs. 250 y ss.).

deudor una conducta, un deber jurídico que recae sobre una prestación susceptible de valoración económica, con contenido económico o patrimonial; por contra, en el deber jurídico sensu stricto la situación del sujeto pasivo no va referida a una prestación patrimonial, con contenido susceptible de valoración económica, sino a una conducta a la que está sometido el sujeto con indepedencia de su posición como deudor (4).

No obstante, como se ha puesto extensamente de manifiesto por la doctrina, el carácter patrimonial de la prestación no se da siempre y en todo caso en las relaciones jurídicas obligacionales, y sin embargo existen algunas no obligacionales, deberes jurídicos en sentido estricto, de los que puede predicarse dicha nota; de ahí que esté bastante extendida la opinión de que lo esencial para diferenciar ambos conceptos sea la posición que asumen las partes que intervienen en la situación jurídica y las derivaciones de la mísma; según ésto, las obligaciones consisten en relaciones jurídicas en que la parte activa obstenta un derecho subjetivo de crédito, o si se prefiere ocupa la posición de acreedor, por lo que puede hacer valer y realizar en vía

---

[4] De los autores anteriormente citados, se inscriben en esta primera línea delimitadora de los conceptos de deber y obligación BERLIRI, op. cit., quién afirma debe buscarse en el carácter de la prestación que constituye el contenido de la relación obligatoria: "se tale prestazione ha carattere patrimoniale si sarà in presenza di un'obbligazione, mentre in caso contrario si sarà in presenza di un semplice obbligo" (pgs. 11 y 12); con esta postura también se alinea CORTES DOMINGUEZ, op. cit. (pg. cit.).

ejecutiva su interés, su derecho subjetivo, con la protección del Derecho; frente a ésta, el sujeto pasivo se encuentra en una posición deudora, cuya conducta es exigible en virtud de ese vínculo obligacional, de esa relación jurídica a la que el ordenamiento ha revestido de una tutela ejecutiva, con la posibilidad de su cumplimiento coactivo por el acreedor. De otra parte, los deberes no atribuyen un derecho subjetivo de crédito al sujeto activo del vínculo, no surge éste de una relación jurídica entre ambas partes, sino por el contrario, el deber surge de la ley, bién directamente o bién mediante el ejercicio de una potestad; e incluso no siempre cabrá hablar de una contraparte en posición actora, pués el deber supone una situación de simple o mera sujeción para el sujeto sometido al mísmo, sin que pueda calificarse como deudor en el seno de una relación jurídica, está sujeto a una determinada conducta en virtud de la ley (5).

---

[5] Por su parte, el resto de los autores se inscriben en esta segunda postura de discernimiento entre obligación y deber: FANTOZZI, op. cit. (pg. 212); MAFFEZZONI, op. cit. (pg. 91); PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, op. cit. (pg. cit.); GARCIA DE ENTERRIA y T. R. FERNANDEZ, op. cit. (pg. cit.); PEREZ DE AYALA PELAYO, op. cit. (pg. cit.); y HERNANDEZ GIL, op. cit., quién recoge las notas características de la obligación que podemos resumir como sigue: asumen la fisonomía de deuda y crédito, respectivamente, el deber jurídico, y el derecho subjetivo o poder jurídico, integrados en la relación obligatoria; constituye un deber de prestación al contraer a un comportamiento determinado de la persona; por sí sola puede expresar la relación existente entre las partes intervinientes; y por último, generalmente la prestación sobre la que recae el deber es susceptible de una valoración económica (pgs. 60 y 61); sobre este último punto hay que recordar lo que hemos apuntado líneas más arriba sobre la patrimonialidad o no de la prestación como elemento diferenciador entre obligación y deber.

En segundo lugar, es ya clásica la diferencia entre prestaciones de dar, de una parte, y de hacer, no hacer o soportar de otra, en función de que el vínculo obligatorio tenga por objeto y finalidad principal la entrega de una cosa, o bién por el contrario la realización o mantenimiento de una mera actuación o conducta por parte del sujeto pasivo del vínculo, ya sea ésta positiva o efectiva actividad realizada o a realizar, o negativa de simple abstención o permisibilidad respecto de las actuaciones de otras personas; la diferencia básica entre las primeras prestaciones, también llamadas patrimoniales, y las segundas, o personales, es la finalidad última que tiende a la satisfacción del interés pretendido en el seno del vínculo jurídico por la parte actora; si aquélla es la cosa en sí misma, conseguida mediante su puesta a disposición y entrega, al tener en cuenta exclusivamente los resultados en términos de enriquecimiento y disminución patrimonial, respectiva; o si por el contrario, la finalidad a satisfacer no se interesa por una cosa sino por una conducta en sí misma considerada, al requerirse el comportamiento de un sujeto que supone la aplicación de su energía física o intelectual, o la abstención de su uso o el soportarlo de otros, y que incide sobre la libre disponibilidad de la persona y de su actividad sin necesitar relevancia patrimonial (6).

---

[6] La calificación de las prestaciones de dar como patrimoniales y de las de hacer como personales correponde a A. FEDELE: "Comentario al artículo 23 de la Constitución (continúa...)

Dentro de estas dos clasificaciones aludidas, creemos que la actividad que ha de llevar a cabo el sujeto de autoliquidar el tributo, junto con la declaración de los hechos imponibles respectivos, y de la que se deducirá un primer cálculo del importe de la posible deuda tributaria, hay que encuadrarla en el primer binomio como fruto de un deber, y no de una obligación; y en la segunda disyuntiva como constituida por una prestación personal, en concreto de hacer, frente a las patrimoniales consistentes en dar alguna cosa, y dejando al margen las de no hacer o soportar, dentro del primer término aludido. En esta línea, consideramos que el deber de autoliquidar encaja perfectamente dentro de la ya clásica definición dada por Alessi de los deberes públicos de prestación (7): "aquellos deberes jurídicos de los

---

[6](...continuación)
italiana" en <<Commentario della Costituzione>>, tomo II; Rapporti Civilli, Zanichelli, Bologna. 1978, aunque consideramos que dentro de las segundas también son incluíbles aquellas prestaciones con contenido negativo, previamente excluídas, es decir, las consistentes en no hacer o en soportar; por éllo hemos adaptado en el texto parcialmente el concepto que da este autor para poderlas incluir, al considerar que la diferenciación realmente relevante a los efectos presentes es entre patrimoniales y personales más que entre positivas y negativas (pgs. 37 y ss.).

[7] De las dos versiones de este concepto que hemos podido manejar del citado autor (R. ALESSI: "Instituciones de Derecho Administrativo", tomo II; Bosch, Barcelona.1970 (pg. 534), traducción de la tercera edición italiana por B. Pellisé Prats; y del mismo autor: "Principî di Diritto Amministrativo", vol. II; Giufrè, Milano. 1966 (pg. 647), recogida por SANCHEZ SERRANO, op. cit., (pg. 20); reproducimos en el texto esta última, que difiere de la anterior en un pequeño matiz pero que consideramos de vital importancia por la exposición que venimos manteniendo, al
(continúa...)

particulares por los cuáles éstos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos y en atención únicamente a su pertenencia a los mísmos, están obligados a facilitar a dichos entes aquellos bienes y aquellas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de necesidades colectivas"; específicamente entraría en las prestaciones personales calificadas en la definición por el autor citado como actividades personales.

En efecto, la imposición a los particulares de que realicen las operaciones de cuantificación del tributo o autoliquidación no surge de una relación jurídica obligacional o convencional entre dos partes, Administración tributaria y administrados; sino que por el contrario, dicha actuación viene impuesta por la normativa vigente, desde el ordenamiento jurídico, y no otorga, por tanto, a la Administración un derecho subjetivo de crédito que pueda élla realizar coactivamente como Hacienda pública acreedora frente al sujeto deudor no cumplidor con su obligación; antes al contrario, sitúa a dicho sujeto en una situación de sujeción, fruto del ordenamiento, de la norma, por realizar unos determinados presupuestos de hecho; y frente a él la Administración sólo ostentará unas determinadas potestades

---

[7](...continuación)
calificarlos como deberes jurídicos frente a obligaciones, divergencia fruto quizá de la dificultad de traducir al castellano los términos italianos, dovere, obbligo y obbligazione. Según el mismo Alessi anota en su primera op. cit., el concepto lo retoma de V. LUCIFREDI: "Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministazioni", I "Teoria generale", nº 29; Padova. 1934-35.

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 incumplimiento, y no como resarcimiento a la Hacienda por aquél (8).

Se habrá observado que en ambas situaciones se manejan dos términos, sino diferentes, sí al menos deslindables, para calificar a la parte actora; me refiero a los conceptos de Hacienda pública como detentadora de derechos de crédito frente a los deudores tributarios, de una parte; y de Administración tributaria revestida de potestades administrativas en el procedimiento aplicativo del tributo, frente a los sujetos obligados por determinados deberes y obligaciones impuestos por la regulación normativa de tal procedimiento (9); de igual forma, y muy relacionado con

---

[8] Esta última es otra de las notas definitorias que caracterizan, mediante su diferenciación, a los conceptos de obligación y deber pero ya aplicados estrictamente al campo tributario; esta idea ha sido expuesta por F. PEREZ ROYO ("Las infracciones y sanciones tributarias"; I.E.F., Madrid. 1972) quién en concreto apunta que la reacción prevista por el ordenamiento para el caso de imcumplirse una obligación o un deber es distinta; para el primer caso en que se lesiona un interés subjetivo o derecho de crédito de la Hacienda pública, la reacción prevista es de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor de los perjuicios posibles ocasionados por el incumplimiento del deudor; sin embargo, cuando lo que se incumple es un deber frente al que la Administración ejerce su potestad para exigir esa determinada conducta, se produce una lesión de la norma, del Derecho objetivo directamente, ante lo que el ordenamiento reacciona de forma sancionatoria, imponiendo una sanción (pgs. 24 y 25).

[9] Como muy bien apunta SOLER ROCH, op. cit., la actividad financiera consiste en la administración de los

(continúa...)

éllo, es la utilización de dos nociones para calificar la parte pasiva, pues en el primer caso se habla con propiedad de deudor impositivo (aunque eventualmente puede surgir una relación jurídica obligacional inversa en que el acredor sea el particular y la deudora la Administración), y para el segundo se reserva el término sujeto de deberes impositivos (10).

Por otra parte, la prestación objeto de dicho deber

---

[9](...continuación)
derechos y obligaciones de la Hacienda pública, y las relaciones entre su titular, el Estado u otro ente público, y la Administración financiera titular de funciones gestoras, ponen de manifiesto la sustancial diversidad de las situaciones surgidas entre la Hacienda pública y los particulares, por la existencia y exigibilidad de sus derechos de crédito; y entre la Administración financiera y los particulares en los procedimientos de aplicación de los tributos: "en el primer caso, las relaciones tienen un contenido obligacional"; mientras en el segundo, "las posiciones de la Administración financiera y de los particulares no son reconducibles a situaciones de contenido obligacional" al imponer el ordenamiento a aquellos últimos unos deberes tributarios "cuyo contenido es esencialmente distinto al de la obligación" (pgs. 13 y 14). Refuerza la citada autora tal deslinde con la dicción de los arts. 2 y 3 de la Ley General Presupuestaria, hoy incorporados al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria literalmente en el primer caso, y prácticamente coincidente en el segundo, por no alterar sustancialmente el significado de dicho precepto el cambio de mayúscula a minúscula respecto de la "administración" de la Hacienda pública.

[10] Resulta ya clásica la diferenciación que hace H. W. KRUSE ("Derecho Tributario. Parte general"; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1978; traducción al español por P. Yebra y M. Izquierdo) entre ambos conceptos, apuntando que "el deudor impositivo y el sujeto de deberes impositivos son, con frecuencia, una misma persona"; pero añade que "es debedor impositivo no sólo el deudor impositivo, sino también quién es requerido como deudor impositivo sin deber un impuesto" (pgs. 308 y ss.). Volveremos sobre este tema al tratar de los sujetos del deber de autoliquidar (ver infra III-A)., dentro de este Capitulo).

es una prestación personal, consiste en una actividad, en un hacer por parte del sujeto, que se ha definido en el campo administrativo como un hacer obligatorio al servicio de la Administración que, por uno u otro motivo, no puede o no debe resolverse mediante el sistema de los funcionarios profesionales (11); luego implica desarrollar cualquier tipo de actividad física o intelectual, diferente de la propia entrega de una cosa, y éllo debe realizarse porque las funciones encomendadas al Estado, a la Administración, requieren para hacerse efectivas de la colaboración de los particulares, por resultarles a aquéllos funcionarios, órganos de la Administración, imposibles o muy gravosas. Y ese hacer, esa actividad, consiste en última instancia en la realización de aquellas operaciones de interpretación, valoración y cuantificación que integran la liquidación (12) de la obligación tributaria, del tributo, por el sujeto obligado.

Una vez definido el deber de autoliquidar como un

---

[11] Dicho concepto lo tomamos de F. GARRIDO FALLA: "Tratado de Derecho Administrativo", vol. II; Tecnos, S.A., Madrid. 1987 (pgs. 155 y 156).

[12] Nótese que aquí estamos utilizando un concepto no estricto de liquidación, no como acto administrativo de liquidación que pone término a todo el procedimiento aplicativo del tributo; sino más amplio, como el conjunto de todas esas actividades y operaciones tendentes a la realización final de aquel acto, y que consisten en la interpretación de las normas aplicables, la valoración de los hechos y realidades acaecidos, y la cuantificación o cálculo aritmético del importe de la obligación tributaria, desvinculándolas por su contenido material del órgano que las realiza.

deber público de prestación, y ésta de carácter personal, vamos a desarrollar álgo más ampliamente las notas características que veíamos caben predicarse de esta categoría, e integradas en su definición. En primer lugar, tiene como base únicamente la relación general de sujeción del individuo al Estado en que éste se integra, excluyéndose por tanto que derive de una relación especial voluntaria, de una relación jurídica obligacional asumida por el particular; su fundamento jurídico último reside en el poder de imperio del Estado, como ejercicio de su poder y de su posición de supremacía, determinante para que éste pueda imponer prestaciones personales a sus súbditos, que repercuten siempre sobre las personas (13). Sin embargo, debemos matizar un poco esta afirmación, en el sentido de suavizar tal sujeción, ya que hoy día sólo cabe entenderla inmersa en un contexto determinado y no con carácter absoluto, en el seno del Estado de Derecho, por cuyos principios básicos es inconcebible una sujeción ilimitada e incondicional del particular, del ahora ya ciudadano y no súbdito, al poder del Estado, que implicara una vinculación total de la persona (14); el deber de prestación se ha de conectar con la idea de límite en un doble sentido: limita o restringe la libertad

---

[13] ALESSI:"Instituciones ...", cit. (pgs.534 á 536).

[14] Esta matización ya fué puesta de relieve por SANCHEZ SERRANO, op. cit. (pg. 22) al hilo de la definición recogida más arriba de ALESSI, que él también aplica al deber de declarar, y que fundamenta también en algunos trabajos de la doctrina alemana citados (nota 10, pg. cit.).

de la persona al repercutir sobre ella, sobre su posible conducta; pero también de otro lado limita la capacidad en que tal pérdida de libertad puede producirse, que en ningún caso puede suponer una abdicación absoluta (15).

En segundo lugar, el contenido de este deber es positivo, consiste en un hacer, como hemos visto en realizar todas aquellas operaciones materiales y aritméticas que lleven al sujeto a la cuantificación de la obligación tributaria, actuaciones que materialmente, en su contenido, coinciden íntegramente con las que debería realizar el órgano administrativo para liquidar el tributo (16), con la única pero definitiva diferencia, como veremos a la hora de determinar su naturaleza jurídica, de realizarlas un sujeto particular, un administrado, y no un órgano dotado de potestad administrativa. Ese hacer se materializará en el acto de la autoliquidación, con cuya entrega en plazo y reuniendo los requisitos legales, el sujeto cumplirá con su deber de autoliquidar; pero ésto no ha de hacernos perder de vista que su contenido es un hacer, el desenvolvimiento de una determinada actividad por el sujeto en la que deberá

---

[15] HERNANDEZ GIL, op. cit., recoge este doble límite al caracterizar, entre otras notas, a la obligación como un deber de prestación (pgs. 61 y ss.).

[16] Dicha coincidencia material es puesta de relieve y resaltada especialmente por M. C. BOLLO AROCENA: "Análisis jurídico de la Liquidación provisional"; EDERSA, Madrid. 1983 (en numerosas pgs.), pero como veremos más ampliamente en el epígrafe dedicado a la naturaleza jurídica de la autoliquidación, no compartimos sin embargo las consecuencias que deduce esta autora, entre otras, de la característica señalada.

aplicar, como hemos visto, energías físicas e intelectuales, y no confundirlo con la primera apariencia de un dar, de la entrega del documento en que se materializa dicho acto, por la ya clásica distinción entre el acto, las operaciones de autoliquidación, y su forma externa, escrita o documental; puesto que el cumplimiento afecta a la realización del primero, del acto en sí mismo considerado, y no al requisito de materialización formal en el segundo, lo que podrá tener otras consecuencias como veremos.

En tercer lugar, se habla por el autor de la precisa existencia de una absoluta necesidad por parte del ente público que justifique la imposición del deber; en este sentido, el fundamento ahora práctico de la mísma radica en la necesidad que tienen el Estado y los entes públicos en general, de disponer de una gran cantidad de medios, personales como en este caso pero también reales, con el fín de proveer al desarrollo de los servicios públicos al presuponer estos últimos una organización de personas y de bienes para el cumplimiento de las finalidades públicas (17). En este sentido, la Administración tributaria requiere toda una serie de actitudes y actuaciones por parte de los sujetos administrados, sujetos pasivos en sentido estricto en algunas ocasiones, pero también en otras, particulares distintos de aquéllos, terceros, para llevar a cabo con eficacia e incluso hacer posible el procedimiento

---

[17] ALESSI: "Instituciones ...", cit. (pgs. cit.).

aplicativo del tributo, que a su vez será necesario para una recaudación suficiente y eficiente como medio principal de financiación de la actividad financiera del Estado (18); todo éllo parece asumido hoy día, que constituye una necesidad, y no sólo o principalmente del ente público, sino incluso y más importante de la sociedad, de la colectivad ciudadana en su conjunto.

Añade aún una cuarta nota característica según la cuál dentro de las prestaciones administrativas debe quedar comprendido el campo de los impuestos y de la tributación en general al ser "una exacción forzosa de una parte del patrimonio de los particulares a favor de los entes públicos con el fin de permitir a éstos la satisfacción de sus necesidades", por tener la misma naturaleza jurídica y el mismo fundamento; no obstante, Alessi continúa diciendo que dado el amplio y prácticamente autónomo desarrollo de la materia tributaria, ésta ha derivado a su autonomía didáctica, por lo que la doctrina limita acertadamente el concepto de prestaciones administrativas a las prestaciones en especie, tanto de bienes como de actividades (19). Sin

---

[18] Como ya haremos un estudio más detallado del tema, aquí traemos sólo a colación una breve referencia a esos factores prácticos y jurídicos que han llevado paulatinamente a esa llamada por Ferreiro, "privatización del procedimiento de gestión", en función de la cada vez mayor y más importante incorporación del particular en su seno, en su desarrollo y consecución (J. J. FERREIRO LAPATZA: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos"; Civitas, R.E.D.F.; nº 37. 1983).

[19] ALESSI, op. ult. cit. (pgs. cit.).

embargo y dado el carácter amplio de la definición recogida, como acabamos de ver, entran dentro de la mísma perfectamente las prestaciones tributarias que son a las que nos estamos refiriendo en concreto, por lo que no es óbice la última afirmación de referir las prestaciones administrativas a las en especie, y las tributarias a las dinerarias, pués en ambos casos se aluden a las de bienes tánto como a las de actividad, como recoge el propio autor; en este último caso, bienes monetarios o pecuniarios y actividades relacionadas con tal aportación dineraria, caso de la autoliquidación que nos ocupa.

B) CONCEPTO Y CARACTERES:

De todo lo anterior podemos inferir un concepto bastante aproximativo ya del deber de autoliquidar (20), que se verá no obstante desarrollado y completado en el subsiguiente desarrollo de este primer Capítulo, al hilo del estudio de los diversos aspectos significativos de dicho deber; en este sentido, podemos definir el deber tributario de autoliquidar como "aquel deber jurídico sensu stricto, 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

---

[20] Hemos tomado como punto de referencia para su elaboración el único concepto que hasta ahora hemos encontrado recogido por la doctrina sobre el deber de autoliquidar, F. CLAVIJO HERNANDEZ: "El deber de autoliquidar", inédito.

cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados por el mismo". Pasamos a explicar brevemente dicho concepto, sin perjuicio de su desarrollo posterior como hemos ya apuntado.

Decimos primeramente que es un deber jurídico en sentido estricto, ya que como hemos visto supra, dentro de las dos clases de deberes jurídicos, obligacionales o no, éste corresponde al segundo grupo, deberes jurídicos no obligacionales o deberes en sentido estricto; y deber que consistirá en una prestación personal, en la realización de una actividad, de un hacer, frente a los consistentes en un dar, de una parte, y separado de los negativos o de abstención, consistentes en un no hacer o soportar.

El establecimiento del deber, en segundo lugar, corresponde a la ley; en principio, dicha afirmación se contiene claramente en el artículo 10 letra K de la Ley General Tributaria al recoger: "*Se regularán, en todo caso, por Ley: K) La obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria*". Sin perjuicio de que este precepto sea analizado más en profundidad (21), podemos adelantar que a pesar de su relativa incorrección terminológica al calificarlo como obligación, sí parece deducirse del mismo claramente esa exigencia de regular por ley el establecimiento del deber de autoliquidar por el sujeto, aunque no obviamos el carácter

---

[21] Ver infra II,B),b), del Capitulo I.

atemperado de esta afirmación, a pesar de su rotundidad gramatical, por el rango de mera ley ordinaria que reviste tal disposición (22).

La Ley establece dicho deber a cargo de sujetos particulares, de ciudadanos, pero como también veremos más adelante (23), no se establece con carácter general, sino para aquellos sujetos que estén legitimados en el procedimiento de gestión, que obstenten un interés legítimo en el mísmo, círculo subjetivo más amplio que el de los sujetos pasivos en sentido estricto. Y éllo a pesar de que el espectro social a que alcanza tal deber en la actualidad está muy extendido; pero para cada procedimiento aplicativo de un tributo determinado, habrá un número limitado de posibles particulares sujetos a este deber.

En cuarto lugar, consistirá en la realización por dicho sujeto de todas aquellas actividades y operaciones intelectivas y materiales que se requieran para llegar a determinar una cantidad o cuantía del importe de la obligación tributaria. Aquí conviene señalar dos cosas importantes, primero que no sólo se requieren como muchas veces se ha apuntado, unos simples y meros cálculos aritméticos o matemáticos; pués antes al contrario, previamente a dichos cálculos, el sujeto debe realizar una interpretación de las normas tributarias calificadoras y

---

[22] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

[23] Ver infra III, de este primer Capitulo.

reguladoras de las diversas situaciones tributarias, tanto fácticas como jurídicas, para encajar perfectamente el dato de hecho y determinar el sistema aplicable al mísmo; y debe también valorar o estimar esta serie de realidades clasificadas y reguladas una por una, de cuyos importes, entonces ya sí, habrá de partir o tomar como punto de referencia para el cálculo final aritmético, que incluso también a veces, no resulta tan simple y rápido como cabría pensar.

Y segundo, adelantamos que en principio la cuantificación así realizada va referida a la cuota tributaria, al contenido de la prestación objeto de la obligación tributaria, concepto más limitado que el de deuda tributaria, que aparece estructurada en el párrafo segundo del artículo 58 de la Ley General Tributaria (24); y éllo porque, salvo el primer supuesto recogido en la letra a), recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro u otro ente público, que realmente supone otra cuota o parte de la cuota compleja de la que hablan

---

[24] En concreto, dicho párrafo segundo señala: "2. *En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:*

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sea a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente al día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

c) El recargo por aplazamiento o prórroga.

d) El recargo de apremio. y

e) Las sanciones pecuniarias".

algunos autores (25); los demás conceptos allí expresados son un añadido, un plus a fijar por la Administración en función del retraso, del fraccionamiento o de la falta en el cumplimiento (26) por parte del sujeto, referido ahora sí a la obligación tributaria, como prestación patrimonial en concepto de tributo, u obligación tributaria en sentido estricto (27). De ahí que, en principio, parece reservarse el objeto de dicha autoliquidación a la cuota tributaria, o cuota a ingresar o a devolver en su caso, dependiendo del resultado final de la mísma.

Por último, del final del concepto apuntado se deduce el carácter accesorio del deber de autoliquidar, pero

---

[25] J. J. FERREIRO LAPATZA: "Curso de Derecho Financiero Español"; Marcial Pons, Madrid. 1989 (pg. 518), quién acepta la denominación de CORTES (op. cit., pg. 458).

[26] Los recargos de prórroga o aplazamiento, el interés de demora, y el recargo de apremio se establecen respectivamente para los casos de prórroga del período voluntario de ingreso y aplazamiento o fraccionamiento del pago; en segundo lugar, para cubrir el perjuicio económico que cause el retraso en el cobro por parte de la Administración, aunque ésto ha quedado al menos fácticamente distorsionado por ese incremento del 25 por 100 sobre el interés legal; y por último, para suplir los gastos y perjuicios económicos ocasionados cuando se ha de acudir a la vía de apremio para el cobro de la deuda. Por su parte, las sanciones se establecen como consecuencia de una infracción cometida por el sujeto.

[27] En cambio, respecto de las sanciones hay que hacer la salvedad de que no siempre y en todo caso se justifican en incumplimientos de la obligación tributaria material, como en los casos anteriores de retraso en el pago, pués cabe también la imposición de una sanción en los casos de infracción simple, que como recoge el art. 78 de la Ley General Tributaria se originan por el incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracción grave, casos referidos más propiamente a la obligación tributaria en sentido estricto.

respecto del deber de declarar, al que presupone (28). Lógicamente, para que el sujeto pueda practicar esas operaciones de cuantificación del tributo precisa partir de los datos fácticos, de hecho, que ha declarado haber realizado; serán los hechos imponibles realizados y que el sujeto incluye previa y simultáneamente en su declaración, aquéllos que sirvan de punto de partida, de base, a esa autoliquidación, ya que son los hechos declarados los autoliquidados a continuación. De ahí que el deber de autoliquidar presupone siempre y en todo caso el de declarar, depende de él y por él se justifica; su objeto es una prestación complementaria de la declaración, es un deber distinto pero de cumplimiento simultáneo puesto que al realizarse el acto de la declaración, el sujeto "también ha de realizar otras prestaciones que acompañan aquel acto, pero que son distintas de él" (29), en este caso, ha de cuantificar la cuota resultante de los hechos imponibles realizados y declarados.

---

[28] Dicho carácter accesorio del deber de autoliquidar respecto del deber de declarar fué ya puesto de manifiesto por SANCHEZ SERRANO, op. cit. (pgs. 55 y ss., especialmente a partir de la 62); también ha sido incluido por F. CLAVIJO HERNANDEZ : "La autoliquidación tributaria" en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, homenaje a C. Albiñana, vol. II; Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987 (pgs. 759 y 760) respecto del acto objeto de dicho deber, así como del deber mismo en "El deber ..." cit., (pgs. 2 y 3); de igual modo lo recoge C. PALAO TABOADA: "Comentario a los artículos 34 á 36" en <<Comentarios de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>; Civitas, Madrid. 1983 (pgs. 521 y 557).

[29] SANCHEZ SERRANO, op. cit. (pg. 55).

Esto lleva a que el presupuesto de hecho del que surge el deber de autoliquidar, así como su cumplimiento e incluso ciertos efectos jurídicos coincidan o corran la misma suerte, lo cuál es lógico si tenemos en cuenta que los actos principales son los que pueden existir por sí solos mientras que los accesorios dependen o presuponen otro acto que les da sentido; en efecto, en la teoría general del Derecho es ya clásica la distinción entre obligación principal y accesoria, concepto básico que entendemos perfectamente aplicable a la materia que nos ocupa: es principal aquella obligación cuya prestación tiene entidad autónoma, existe por sí y tiene su propio fin, cuya causa determinante u origen de la obligación será algun objeto debido por sí mismo; por el contrario, será una obligación accesoria si la existencia de su prestación depende de otra a la que se subordina, a la que se agrega, presupone otra principal de la que depende y en función de la que se justifica, tendiendo a asegurarla o a completar sus efectos, motivada por consideración o como garantía o complemento de aquélla (30). Aplicando dicha diferenciación a los deberes en sentido estricto, el deber de autoliquidar es un deber accesorio en cuanto complementa, en aquellos casos en que se establece, al deber de declarar; sin embargo

---

[30] Tal configuración de las obligaciones como principales y accesorias se desprende de L. CASTAN TOBEÑAS: "Derecho de obligaciones" en <<Derecho Civil español, común y foral>>, Tomo III; Reus, S.A.; Madrid. 1978 (pgs. 170 y ss.); así como de M. ALBADALEJO: "Derecho de obligaciones, parte general" en <<Derecho Civil>>, Tomo II; Bosch, Barcelona. 1970 (pg. 75); y de HERNANDEZ GIL, op. cit. (pg. 129).

es independiente y autónomo respecto de la obligación tributaria principal (31), a pesar de cierta tendencia doctrinal que al analizar la relación jurídica tributaria compleja tiende a calificar como accesorios cualquier otro deber u obligación, de contenido pecuniario o no, que no sea la propia obligación tributaria en sentido estricto (32). De tal forma que, son perfectamente predicables del deber de autoliquidar las notas que hemos visto configuraban a una obligación principal por referencia a la obligación tributaria material, puesto que no está subordinado ni agregado a ésta al tener un presupuesto de hecho no necesariamente coincidente o identificable, un régimen jurídico distinto, así como una extensión independiente, según iremos viendo a lo largo del presente trabajo.

II. FUNDAMENTO JURIDICO DEL DEBER.

Una vez que hemos establecido, aunque de una

---

[31] Las mismas consideraciones que hace SANCHEZ SERRANO, op. cit., sobre el carácter autónomo no accesorio del deber de declarar, son perfectamente aplicables al deber de autoliquidar, referida en ambos casos dicha autonomía con respecto a la obligación tributaria material (pgs. 114 y ss.).

[32] En esta línea pueden consultarse, entre otros: A. D. GIANNINI: "Istituzioni di Diritto Tributario"; Giuffrè, Milano. 1972 (pg. 80 y ss.); SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, vol. 2º; Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid. 1967 (pg. 205); CORTES DOMINGUEZ, op. cit. (pg. 443); y FEREIRO LAPATZA: "Curso ..." cit. (pg. 417).

forma todavía escueta, un concepto que lo caracterice, aproximándonos a la idea de deber de autoliquidar, vamos a estudiar cuál es el origen, de dónde surge el mísmo, o si se prefiere en otros términos, vamos a desmenuzar escalonadamente el posible o los posibles (si se quiere diferenciar) fundamento jurídico de dicho deber. Como recogíamos líneas más arriba del concepto de los deberes públicos de prestación aportado por Alessi, al desarrollarlo se partía de que el fundamento jurídico último para su establecimineto residía en el poder de imperio del Estado (33); sin embargo, quedó ya apuntado que en el momento actual en que nos encontramos, formando parte de un Estado social y democrático de Derecho (34), no cabe admitir un poder de imperio sobre los súbditos del Estado con carácter total y absoluto, sino que hay que relativizar tal deber general de sujeción mediante el establecimiento de barreras que impidan cualquier vinculación ilimitada e incondicional de los sujetos, tanto respecto de otros particulares como del propio Estado; no cabe aceptar hoy en día ninguna posición que implique la pérdida, la abdicación, de la libertad personal del ciudadano como tál, debiendo crearse y exigirse el cumplimiento de las distintas situaciones de sujeción a

---

[33] ALESSI, "Instituciones ...", cit. (pgs. 535 y 536).

[34] Como es conocido de todos, el párrafo primero del artículo que inicia nuestro texto supremo reza: "*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*" (obviamente el subrayado es nuestro).

través de los oportunos cauces jurídicos y legales, que permite o posibilita nuestro ordenamiento jurídico.

Por tanto, habrá que enfocar este tema analizando a través de los diversos escalones integrantes de nuestro ordenamiento, dónde se encuentra ubicada la posibilidad de establecer el deber de autoliquidar; cuál es el fundamento del que nace en las distintas categorías normativas; dónde cabe residenciar en última instancia, el origen de tal deber y cómo se puede plasmar el mismo en disposiciones de igual o diferente rango, como desarrollo actualmente vigente de aquél. Para éllo lógicamente hay que comenzar desde arriba de la pirámide normativa, desde la Constitución como plasmación suprema de la soberanía, en los términos en que hoy se entiende como soberanía popular, al ser el vértice de todo aquel campo de normas jurídicas cuyo cumplimiento es debido por una obligatoriedad o deber jurídico general de acatamiento al Derecho. Y habrá de buscarse seguidamente, tanto si el paso anterior nos ha llevado o no, a un resultado fructífero que nos permita establecer un fundamento constitucional último a la imposición del deber; dentro de todo el ordenamiento jurídico, con especial referencia al sector jurídico-público , y sobre todo al campo jurídico-tributario, dónde cabe radicar el nacimiento, el surgimiento del deber de autoliquidar, qué tipo de preceptos en la jerarquía normativa pueden o deben exigirlo; para en última instancia plantearse la posibilidad de su establecimiento mediante actuación administrativa más o menos particularizada

de requerimiento administrativo.

A) PRINCIPIO CONSTITUCIONAL: EL DEBER DE CONTRIBUIR:

Dentro del Título I, Capítulo 2º de la Constitución española de 1.978, encontramos la Sección 2ª titulada <<*De los derechos y deberes de los ciudadanos*>>, donde se inserta, entre otros, el art. 31 párrafo 1º: "*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, tendrá alcance confiscatorio*", conocido más abreviadamente como deber de contribuir. La interpretación precisa de qué cabe entender por deber de contribuir no es nada fácil; desde un análisis que casi nos atreveríamos a calificar de literal-semántico (35), hasta su comprensión mediante una apreciación

---

[35] Creemos que cabe encuadrar dentro de una interpretación literal al trabajo de C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA : "Comentario al artículo 31" en <<Comentario a la Constitución>>, Tomo III; Ed. del Foro, EDERSA; Madrid. 1983; quién va analizando palabra por palabra el significado del precepto citado, así como los principios que cabe derivar del mísmo, pero en sus tres párrafos, para el campo del tributo y del gasto público. Llega a establecer que "todos" se refiere no sólo a los españoles, sino a todos aquellos titulares de capacidad económica; el verbo "contribuir" alude a la obligación legal de realizar las aportaciones a la Hacienda por razón del tributo; los "gastos públicos" son todos los desembolsos reflejados en los Presupuestos Públicos legalmente aprobados; y el "sistema tributario" lo entiende en el sentido de sistema impositivo (pgs. 304 y ss.); de igual modo, estudia los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, generalidad, justicia-equidad, y (continúa...)

teleológica que lo integra con su finalidad (36), pasando por, cuando menos, matizadas explicaciones de su contenido, encontramos que la doctrina actual aún no está de acuerdo totalmente, más de una década después de su constitucionalización (37), en cómo debe concebirse ese deber de contribuir a nivel dogmático, ni en hasta dónde puedan llegar sus implicaciones prácticas. Sí parece al menos que el punto de confluencia de todas estas posturas es situar el deber de contribuir, o deber fiscal como también se ha calificado (38), al margen y por encima de la relación

---

[35](...continuación)
eficiencia y economía en el gasto (pgs. 310 y ss.); finalizando su análisis, como veremos álgo más adelante, con el estudio del párrafo 3º del precepto.

[36] Es muy significativo en esta línea la monografía de F. ESCRIBANO: "La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales"; Civitas, S.A.; Madrid. 1988; quién, sintetizando hasta el extremo, obtiene como conclusión de un profundo análisis de dicho deber de contribuir, que el interés fiscal debe comenzar a "desplegar sus efectos jurídicos no sólo en relación con la actividad de detracción de parte de la economía privada, sino teniendo en cuenta los fines -no estrictamente recaudatorios del sistema tributario-" (pg.360).

[37] Entendemos que el artículo 9 del Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945 no puede ser concebido como un precepto de rango constitucional: "*Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes*". De ahí que, tras su vigencia, podamos hablar de una constitucionalización del deber de contribuir.

[38] Realmente, encontramos una cierta diferencia entre ambas expresiones que hace no totalmente coincidente o identificable su contenido; como veremos al finalizar este punto, nosotros configuramos al deber de contribuir con una extensión material mayor, al no circunscribirlo exclusivamente al pago del tributo, lo cuál sí parece ser el (continúa...)

jurídico-tributaria y de todos los demás vínculos o relaciones conexas, independientes o accesorias, a aquélla.

El "deber fiscal y la potestad de imposición, queda fuera del marco de la relación jurídico-tributaria, ... donde juega (en esta última) la correlación entre derechos subjetivos y obligaciones"; sin embargo no puede llegar a decirse que haya una total desconexión entre ambos, sino que la vinculación entre aquel deber y la relación jurídico-tributaria es más laxa si la comparamos con la existente entre los derechos y obligaciones, entre los que hay correlación propiamente y no simple concomitancia (39). En este sentido, la configuración jurídica del deber de contribuir excede, evidentemente, los contenidos del principio de capacidad económica o contributiva, a pesar de que se engendró, germinó, en su seno (40).

Es evidente, por otra parte, que el Estado debe procurarse los medios dinerarios para el cumplimiento de sus funciones, ya que la misma conservación de su existencia los necesita; requiere de unos tributos que le proporcionen esos recursos precisos para atender a las necesidades públicas que, en última instancia, lo justifican y lo legitiman. La

---

[38](...continuación)
único contenido de la, por otra parte bastante más antigua, expresión deber fiscal.

[39] E. SERRANO GUIRADO: "El Deber fiscal en el panorama de los deberes Cívicos y Sociales", XII S.E.D.F.; Ed. de Derecho Financiero; Madrid. 1965 (pgs. 233 y 234).

[40] ESCRIBANO, op. cit. (pgs. 249 y 250).

realización práctica de todos esos fines, que ha configurado al Estado moderno, al menos en nuestro caso, como social y democrático de Derecho según vimos, exige disponer de ingentes sumas de dinero provenientes en su mayor cuantía y principal origen de los impuestos (41) o generalizando algo más de los tributos en general (42); actualmente, "el Estado debe ser un Estado fiscal para poder ser un Estado social y de Derecho" (43).

Si el deber de contribuir se impone "para la protección de un interés enteramente objetivo, ... la conservación del Estado que no puede existir sin tributos" (44); y si la existencia del propio Estado como se configura actualmente, es garantía de prestación de servicios así como de equitativa asignación de recursos como establece

---

[41] Ver en este sentido SERRANO GUIRADO, op, cit. (pg. 235) y J. R. RUIZ GARCIA: "Secreto bancario y Hacienda Pública"; Civitas, S.A.; Madrid. 1988 (pg. 41).

[42] Recuérdese en este sentido (ver nota 35) las consideraciones que hacía ALBIÑANA, op. cit., sobre la expresión "sistema tributario" que recoge el art. 31-1º de la Constitución, llevándole como conclusión a afirmar que debe entenderse como "sistema impositivo", ya que la heterogeneidad de las categorías tributarias, impuestos, tasas y contribuciones especiales, impide la construcción a priori de un sistema con todas éllas; y al relacionarlo con la capacidad económica resulta evidente que se refiere a los únicos fundamentados en la mísma, los impuestos (pgs. 307, 308 y 326).

[43] Expresión recogida por RUIZ GARCIA, op. cit. (pg. cit.), citando a K. H. FRIAUF (<<Unser Staat als Rechtsstaat>>, Steuerberaterjahrbuch. 1977/78; pg. 43).

[44] SERRANO GUIRADO, op. cit. (pg. cit.).

nuestra Constitución (45); podemos decir que aquel deber tiene como sujetos a los mismos interesados por los que éste se tiene, en función de los cuáles se establece (46); o dicho con otras palabras, se ha configurado "como una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores del ordenamiento constitucional (47). Como derivación de ese papel central y predominante en nuestra Constitución, asignado al principio de solidaridad desde un punto de vista territorial, social y económico, cabe apreciar el deber de contribuir formando parte de ese orden de valores, especificando aquel criterio genérico entre los miembros de la comunidad; surge por tanto, para desarrollar una labor de equilibrio entre los distintos intereses y correlativos deberes que pueden deducirse del texto supremo, primando en última instancia el interés colectivo, lo que

---

[45] El segundo párrafo de dicho art. 31 establece: "*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*" (el subrayado vuelve a ser nuestro).

[46] Como ya apuntara SANTI ROMANO: "Frammenti di un Dizionario Giuridico"; Giuffrè, Milano. 1947: "es frecuente en el Derecho público que el sujeto del deber sea el mísmo del interés para el que se tiene el deber" (pgs. 95 y 96).

[47] ESCRIBANO, op. cit. (pg. 327). En el mismo sentido también G. LOMBARDI: "Solidarietà politica, solidarietà económica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria" en <<Temi Tributaria>>. 1964 (pgs. 605 y ss.); G. CASADO OLLERO: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica"; Civitas, R.E.D.F., nº. 34. 1982 (pg. 226); F. PEREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria"; R.E.D.Const., nº. 13. 1985 (pgs. 56 y 57).

requiere el establecimiento de esas distintas facetas del deber de solidaridad.

La inclusión del deber de contribuir en el estatuto de los derechos y deberes del ciudadano como contrapeso del mismo es buena prueba de éllo; entre el interés de los ciudadanos contribuyentes a pagar la mínima cantidad posible requerida por el ordenamiento jurídico, y de otra parte, el interés de la Administración tributaria en recaudar el máximo permitido por la norma tributaria, que vistos desde ese planteamiento pudieran resultar ciertamente contrapuestos; se debe colocar el interés colectivo, el interés fiscal asépticamente entendido este último término, de que se aplique de la forma más completa, justa e igualitaria posible la legalidad jurídico-tributaria (48). Con este planteamiento es fácil entender porqué el deber de contribuir ha visto desdibujado ese matiz exclusivamente garantista, como garantía individual de la propiedad y la libertad del ciudadano frente a la posible actuación administrativa arbitraria, o intromisión en la esfera del sujeto digna de protección constitucional (49), debido a que atiende a ese

---

[48] Con matizaciones de un cierto interés, aparece esta idea, entre otros, en A. FANTOZZI, op. cit., (pgs. 230 y ss.), retomada por A. RODRIGUEZ BEREIJO: "Introducción al estudio del Derecho Financiero"; I.E.F., Madrid. 1976 (pgs. 290 y 291); G. CASADO OLLERO: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco"; H.P.E., nº. 68. 1981 (pgs. 156 y 157).

[49] Al hilo de la reserva de ley, PEREZ ROYO ("Principio de legalidad ...", cit.) considera más conforme con la actual

(continúa...)

interés colectivo de la justa aplicación del Derecho, sin, claro está, vulnerar para éllo ningún precepto normativo, sobre todo los derechos fundamentales y demás ámbitos del administrado dignos de protección legal.

Cabe predicar por tanto, de ese deber de solidaridad del que el deber de contribuir es una concreción, una función equilibradora, no exclusivamente garantista como acabamos de ver, plasmación de ese interés fiscal en aplicar de forma igualitaria y justa la norma, el sistema tributario en su conjunto; se requiere, para éllo, de la necesaria efectividad de dicho deber (de contribuir) que pasa lógicamente por dotarlo de una especial protección debido a que su eventual incumplimiento redunda en una vulneración del ordenamiento y en un perjuicio específico erga omnes, dado el carácter que vimos tenía actualmente el Estado de prestador de servicios y operador de redistribución de la riqueza, y

---

[49](...continuación)
concepción del deber tributario y con el planteamiento general actual de las relaciones Estado-individuo según los textos constitucionales (entre los que incluye el nuestro), la interpretación de aquélla desvinculada de la idea de protección de la esfera de propiedad y libertad, y ligada a la realización de otros intereses y valores constitucionales (él habla de la defensa del principio <<democrático>> en la dirección de la política tributaria); planteamiento, creemos, aplicable debido a que el principio de legalidad tributaria se establece en función de la seguridad y garantía al aplicar nuestro ordenamiento, pero no enfrentado a intereses individuales o sectarios, sino en aras del interés social, general (pgs. 64 y ss.). Anteriormente, ya recogió esta idea en "El principio de legalidad tributaria en la Constitución" en <<Estudios sobre el proyecto de Constitución>>; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1978 (pgs. 399 y ss.) donde, como él mismo apunta, corrige la visión más clásica que expuso en "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria"; H.P.E., nº. 14. 1972.

sustentado principalmente con las aportaciones tributarias. Reflejo de todo lo anterior será la existencia de un genérico deber de colaboración con la Administración, no sólo de aquellas personas, sujetos pasivos del tributo, como titulares de una específica capacidad económica para contribuir, sino también de otros sujetos prestadores de una ayuda relevante y aún en algunos casos imprescindible en la tarea de alcanzar la equidad fiscal y la justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos (50). Dicha protección viene del posible choque entre el deber de colaboración, que impone una determinada actitud (entendido el término en un sentido muy laxo, no sólo de efectiva actividad física), un deber de conducta que limita el ámbito libre del comportamiento; y, de otra parte, los derechos y libertades, constitucionalmente reconocidos y protegidos (51), para todos los individuos, naturalmente sin carácter absoluto e ilimitado; cuyos campos de actuación deben

---

[50] Hemos utilizado en el desarrollo de esta idea la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, especialmente en lo expuesto en su Fundamento Jurídico tercero; una alusión más o menos extensa a dicha sentencia puede verse, entre otros, en ESCRIBANO, op. cit. (pgs.325 y ss.) y RUIZ GARCIA, op. cit. (pgs. 120 y ss.).

[51] Exponente de dichos derechos y libertades son los contenidos en el Título I de nuestra Constitución (junto con los deberes) <<*De los derechos y deberes fundamentales*>>, principalmente en su Capitulo 2º; éstos vinculan a todos los poderes públicos, exigen una ley respetuosa con su contenido esencial para regular su ejercicio, y están tutelados por el Tribunal Constitucional de acuerdo con el art. 161-1º,a); así como algunos de éllos (art. 14 y Secc. 1ª del anterior Cap.) responden a un procedimiento preferente y sumario, y al recurso de amparo, en caso de vulneración de los mismos (art. 53-1º y 2º de la Const.).

equilibrarse mediante el deber de contribuir: es preciso proteger los derechos fundamentales y libertades públicas de los ciudadanos, pero también otros bienes constitucionalmente garantizados que deben prevalecer en ciertos casos, como la contribución equitativa al sostenimiento del gasto público (52).

Sin embargo, no debemos perder de vista que la existencia del Estado social, que requiere una Administración intervencionista, no puede llegar a desconocer ni a ignorar esos derechos protegidos constitucionalmente, entre éllos uno genérico a la libertad de actuación del individuo; limitado este último por el establecimiento de deberes de observar una determinada conducta en el ámbito de su actividad, que la exigencia o la misma actuación administrativa puede comportar, debe ser siempre ésta proporcionada a las finalidades perseguidas, debe respetar esa protección global de la personalidad ante intromisiones ilegítimas, y debe estar justificada por la vía de la necesidad. Cualquier sistema tributario moderno recoge um ámplio repertorio de facultades, poderes y potestades que el ordenamiento otorga a la Administración, frente o consecuencia de los cuáles, los sujetos administrados tienen unos correlativos deberes y obligaciones; el Derecho financiero es un sistema de normas

---

[52] Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, cit., ahora en su Fundamento Jurídico quinto, que cita a su vez las Sts. T.C. 11/1981, de 8 de abril (Fundamento Jurídico septimo) y 2/1982, de 29 de enero (Fundamento Jurídico quinto).

fundado, por tanto, en una concepción solidaria de las relaciones políticas y económicas entre aquéllos, en el seno de la comunidad, en cuyo ámbito calificado como formal se insertan dichos deberes de comportamiento a cargo de los sujetos, siempre armonizados por esa labor equilibradora del interés fiscal, del deber de contribuir, con los valores, principios y derechos asumidos por nuestro texto supremo (53). El fenómeno tributario configurado en este marco, debe adaptarse a la realidad, desarrollarse en la línea de la evolución social; se ha hablado incluso de un ámbito de aplicación <<cambiante>> del art. 31-1º de la Constitución, "relativamente actuable en razón de la realidad que demande una actuación viva de la norma constitucional"; siendo posible establecer una vertiente constante, en atención a la manifestación objetiva de riqueza que detenten los distintos sujetos; y otra variable, en función de los motivos políticos, que delimita los diversos aspectos sobre los que incidirá la actividad financiera (54).

Parece evidente en esta línea, que el campo financiero ha llegado a alcanzar una magnitud, un volumen expansivo tál, que se puede decir que abarca una gran cantidad de actos y realidades socio-jurídicas, que se ha

---

[53] Ver en esta línea, entre otros, ESCRIBANO, op. cit. (pgs. 210 y 211, y 219 y ss.); y J. R. RUIZ, op. cit. (pgs. 13, 28 y ss., 37, y 113 y ss.).

[54] ESCRIBANO, op. cit. (pgs. 227 y ss); y J. LASARTE ALVAREZ: "La formulazione della legge e il principio di capacità contributiva"; D.P.T., parte I. 1965 (pgs. 506 y 507), respectivamente.

convertido en un fenómeno de masas; y la masificación en las relaciones Administración tributaria-administrados (55) exige cada vez mayor colaboración de éstos con aquélla para llevar a buen término la aplicación del ordenamiento financiero, y de la mejor y más justa manera posible, trasvasando ese derecho de corte garantista; aunque siempre con ese equilibrio proporcional presente entre las exigencias de ese deber de colaborar necesario, imprescindible para realizar el deber de contribuir plenamente, como hemos visto se configura constitucionalmente; y otros derechos y valores también protegidos al mismo nivel, pero predicables de los particulares considerados individualmente, y no como colectividad.

Para que esa aplicación del ordenamiento tributario pueda llevarse a cabo es preciso dotar a la Administración como vemos, de unos medios e instrumentos jurídicos que le permitan realizar la comprobación e investigación de los hechos imponibles en general, de una manera efectiva, completa y veraz, puesto que es a través del ejercicio de dichas potestades, poderes-deberes administrativos, como puede lograrse aquel objetivo; garantizar la aplicación práctica de la justicia tributaria para que no pueda verse

---

[55] Dicho término "masificación" ha sido empleado, por ejemplo, por J. M. MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias"; H.P.E., nº. 84. 1983 (pg. 30); también analiza sus implicaciones L. M. CAZORLA PRIETO: "Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F."; CISS, S.A., Valencia. 1988 (pgs. 21 y 22 y más extensamente en la 32 y ss.).

reducida a una mera proclama teórica; así el interés publico en que se realice la prestación tributaria surgida por la realización de su correspondiente presupuesto de hecho está protegido constitucionalmente, también imponiéndose a la Hacienda pública por el propio ordenamiento el deber de proceder a la determinación de oficio de la deuda tributaria, orientado como está el procedimiento de gestión a la averiguación de la verdad material en cada caso concreto. La Administración tributaria sólo puede utilizar los medios y facultades que le otorga el ordenamiento, no puede actuar arbitrariamente; pero debe utilizar todos, de los que le reconoce el Derecho, precisos para averiguar los datos y elementos con trascendencia tributaria (56); y entre esos medios, lógicamente, están los deberes de colaboración.

Por todo lo anterior, si existe un interés fiscal, bién jurídico protegido constitucionalmente, en que se aplique el ordenamiento financiero para recaudar de la forma más justa posible, atendiendo a los criterios para contribuir que recoge el art. 31-1º de la Constitución (ya que está claro que lo que unos paguen de menos, otros habrán de pagarlo de más); así como, para con tal volumen recaudatorio, repartir los gastos públicos atendiendo a criterios de redistribución de la riqueza. Dado que esta finalidad requiere, como hemos visto, de unos deberes de comportamiento por parte de los particulares, deberes de colaboración tanto

---

[56] J. R. RUIZ, op. cit. (pgs. 41 y 42, y 93 y ss.).

de los sujetos pasivos como de terceros, que también deben quedar garantizados frente a los derechos fundamentales de los ciudadanos, equilibrados ambos por ese deber de contribuir consagrado constitucionalmente, por la necesidad de acomodarse ambos con el resto del ordenamiento constitucional al no tener ninguno carácter absoluto; y dado que la utilización de los medios precisos para lograr la efectiva realización de aquel interés, entre éllos estos deberes, no depende de la libre discrecionalidad o voluntariedad de la Administración tributaria, puesto que se inserta en el campo de las potestades administrativas nacidas para el desempeño, para llevar a buen término las funciones imperantes en nuestro actual Estado, debiendo utilizarlos por tanto en la medida que los requiera, siempre dentro del margen de la legalidad vigente. Concluímos compartiendo las ideas que ya se apuntaran hace algunos años, sobre el ámbito interpretativo deducible del tan citado precepto constitucional; el deber de contribuir no implica sólo el pago, materialmente entendido, de la deuda tributaria, no sólo se contribuye con una cantidad dineraria de la que nos desprendemos en favor de la Hacienda pública, para que ésta, mediante el gasto público y su equitativa asignación, cubra las necesidades públicas; sino que el sentido de tal término es algo más complejo, más amplio, más sutil, "no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el ente público, sino que dicha obligación (nosotros diríamos deber) alberga, además, un

sentido más profundo, a través del cuál el administrado-contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración, ..., haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar 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" (57).

B) ESTABLECIMIENTO RESERVADO A LA LEY:

Visto cuál creemos sea el fundamento jurídico último del deber de autoliquidar, residenciado en el deber de contribuir, y entendiendo éste como manifestación de esa solidaridad, legitimadora de determinadas exigencias pecuniarias y de comportamiento a los ciudadanos, cabe plantearse cuál puede y/o debe ser el vehículo jurídico concreto mediante el que establecer, o crear si se prefiere, tales exigencias. Es decir, cabe plantearse si existe o no

---

[57] E. ESEVERRI MARTINEZ: "Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa"; Civitas, S.A., Madrid. 1983 (pgs. 35 y 36); párrafo que toma y reproduce íntegro el mismo autor en: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias"; Civitas, R.E.D.F., nº 37. 1983 (pg. 96). En la primera de las obras citadas, algunas páginas despues, añade el citado autor referente en concreto a la figura objeto de nuestro trabajo, que "las autoliquidaciones obedecen al deseo, ..., de que la condición de contribuyente no se limite al hecho de pagar la correspondiente deuda tributaria y alcance también el cumplimiento de otros deberes que, en un plano general, redundan en pro de la solidaridad interindividual..." (pg. 43).

alguna limitación, vía rango normativa así como vía organo al que remitirlo, a la hora de pedir, de exigir del particular ciertos comportamientos, en este caso realizar todo lo necesario para el cumplimiento de aquel deber.

Ese preciso, acaso indispensable pero siempre difícil equilibrio que proporciona, en este caso, el deber de contribuir, entre lo que se concede y protege del individuo, de una parte, y lo que se le requiere o impone por el ordenamiento, de otra; ese afán de conjugar el ideario garantista a ultranza, y el planteamiento comunitario o societario exclusivista, si se me permiten ambas expresiones, es probablemente el que haya terminado germinando en la exigencia por el art. 31-3º de la Constitución de una norma de rango legal, tanto para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, lo que actualmente goza de amplio reconocimiento y prácticamente unánime consenso; como para el caso en que se trate de prestaciones personales, supuesto que nos ocupa como sabemos, y que en cierto modo resta menos atendido en su estudio referente a los deberes de colaboración entre los particulares y la Administración en el ámbito tributario (58).

---

[58] "Las obligaciones de hacer (como hemos dicho, en este caso nosotros consideramos que es un deber) y las obligaciones de entregar bienes o derechos de contenido económico se verán amparadas con las mismas garantías que los impuestos y se verán fundadas en su mismo planteamiento de soberanía social.

Ello significa que sólo podrán establecerse y exigirse por Ley." (J. BANACLOCHE: "Los tributos y la Constitución", <<Estudios sobre el Proyecto de

(continúa...)

Para que se respeten plenamente los derechos de los ciudadanos, puesto que tal prestación agrava su posición, se exige una ley, una norma de rango legal a la que se reserva la intervención en la esfera de la libertad, de la propiedad, y de los demás derechos de aquéllos; privarles de éllos o imponerles deberes, lo que a estos efectos puede ser equivalente, exigiéndoles un comportamiento, "un hacer concreto, un soportar o un omitir" (59), mediante el establecimiento de cualquier deber de colaboración, requiere del instrumento normativo adecuado para lograr dicho equílibrio, delimitando el ámbito preciso de actuación administrativa; y ese instrumento normativo no puede ser otro que la Ley, puesto que en los reglamentos "la Administración es juez y parte" como se ha mantenido claramente (60).

Cuando apareció dicho precepto constitucional, donde se incluía la referencia a las prestaciones personales de carácter público como bastante novedosa en nuestro país, gran parte de los estudiosos del mísmo quisieron identificar tal referencia, de una parte, con la prestación del servicio

---

[58](...continuación)
Constitución>>; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1978 (pg. 428)).

[59] C. PALAO TABOADA : "Traducción (anotada) al castellano de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977"; I. E. F., Madrid. 1980 (pg.40). En la misma línea pueden consultarse D. JESCH: "Ley y Administración"; I. E. A., Madrid. 1978 (pgs. 44 y 144 y ss.); J. M. MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 33), y C. PALAO: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites"; G. F., nº. 45. 1987 (pgs. 143 y 144).

[60] C. PALAO: "La potestad ...", cit. (pgs. cit.).

militar, y de otra, con determinadas prestaciones personales ubicadas en el ámbito local de muy escasa importancia (61); sin embargo, incluso con anterioridad ya algunos autores habían comenzado a incluir con carácter general los deberes de colaboración en dicho concepto, aludiendo concretamente en algunos casos al presente deber, inclusiones que han ido aumentando con el paso del tiempo (62).

Claramente somos partidarios de esta última postura, no "se puede entender que no hay otras prestaciones

---

[61] Un claro ejemplo es la afirmación de J. LASARTE ALVAREZ, comentando el entonces art. 29 del Proyecto de Constitución, al referirse a "... una serie de prestaciones personales, exigidas históricamente como medio de proveer a las necesidades públicas, pero ya sin sentido, salvo excepciones tan notorias como el servicio militar". ("El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978"; Civitas, R.E.D.F., nº. 19. 1978 (pg.491)).

[62] L. SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 65 en nota 32); y del mismo autor "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº. 3. 1974 (pg. 583) al interrogarse sobre la declaración y la comunicación de datos; y "Comentario al artículo 101 de la L.G.T.", <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, Tomo II; EDERSA, Madrid. 1983 (pgs 43 y 44), en este caso refiriéndose a los deberes de colaboración en general, entre los que incluye el de autoliquidar. También, pero como en éste último caso respecto de los deberes de colaboración, G. CASADO: "La colaboración con la Administración tributaria ...", cit. (pg. 158); de nuevo aludiendo expresamente a la autoliquidación, C. ALBIÑANA: "Comentario al artículo ...", cit. (pg. 348), y "Las llamadas autoliquidaciones tributarias: una solución interina"; TAPIA, nº. 42. 1988 (pag. 13); F. CALVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg.755); y J. J. FERREIRO LAPATZA: "El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español", <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II, en Homenaje a César Albiñana. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987 (pg. 875), respecto a los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos.

personales de carácter público que el servicio militar, que, por otra parte, se encuentra establecido en el artículo 30 de la Constitución" (63), y no sólo por la existencia de esa otra regulación normativa constitucional expresa puesta de manifiesto; sino también, y creemos que en este caso es un argumento de bastante peso, por la propia ubicación de este párrafo 3º en un precepto, el art. 31 de la Constitución, cuyos dos anteriores se refieren a principios jurídico financieros exclusivamente; el párrafo 1º como sabemos, contiene la formulación genérica de los criterios que rigen el deber de contribuir, y el 2º apartado se refiere al gasto público respecto a su asignación equitativa y programación y ejecución eficaz y económica.

Tampoco creemos sostenible que se refiera exclusivamente a ciertas prestaciones del ámbito local, sobre todo referidas a pequeños municipios, llamadas personales y de transporte (64), cuya razón histórica va perdiendo

---

[63] C. ALBIÑANA: "Comentarios...", cit. (pg 348).

[64] En concreto, en las últimas disposiciones sobre ámbito local que han ido apareciendo, se encuentran recogidas en los siguientes preceptos: Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, que contempla tal posibilidad aunque no de forma expresa sino genérica dado su carácter, en el art. 18-1º,b); Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, Sección 7ª del Capitulo III del Título VIII, arts. 391 á 393, titulada precisamente *<<De las prestaciones personal y de transportes>>*; Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, Capítulo V del Título II, arts. 118 á 120, casi con igual denominación; y Decreto de 4 de agosto de 1952, por el que se aprueba el Reglamento de Haciendas Locales e Instrucción de Contabilidad, Sección 10ª del

(continúa...)

vigencia en la medida que se desarrolla nuestro país; no parece admisible la inclusión en pie de igualdad, nada menos que en nuestra norma suprema con amplia proyección de futuro, de esta limitada referencia; tan relevante por otra parte, dada la exigencia de legalidad que introduce, junto con afirmaciones rotundas que han de presidir los ámbitos, tributario o de los ingresos públicos, y presupuestario referido al gasto público, como acabamos de ver.

No negamos, puesto que "el principio de legalidad que en este precepto constitucional se consagra alcanza a toda clase de prestaciones de carácter público, ésto es, a favor de las Administraciones Públicas y a cargo de los particulares" (65); que deben entenderse afectadas, en concreto en lo que a las prestaciones personales se refiere, por esa exigencia de legalidad, tanto el servicio militar obligatorio, como las prestaciones personales y de transportes que conoce la legislación local; pero, por supuesto, tanto como los deberes de colaboración de los particulares para con la Administración tributaria al hilo de los procedimientos aplicativos de los distintos tributos, que entran de plano en el ámbito financiero, y de mucha mayor relevancia, tanto cuantitativa como cualitativamente, en el

---

[64](...continuación)
Capítulo VI del Título I, arts. 124 á 126, como norma de rango reglamentario. No obstante la no continuación de todas éllas en vigor, hemos querido citarlas por considerar que se verá más clara la evolución normativa operada.

[65] C. ALBIÑANA: "Comentario ...". cit. (pg. cit.).

momento actual de nuestro sistema jurídico tributario.

Parece que la interpretación del principio de legalidad como garantista exclusivamente, como defensor del interés individual ante la intromisión excesiva del ente público en la esfera privada, va dando paso por tanto a una visión más acorde con el sentido democrático actual, como muy bién se ha puesto de relieve (66); la conceptualización en

---

[66] En esta línea, destaca la aportación de F. PEREZ ROYO en distintos trabajos de los que ha dedicado al principio de legalidad en el ámbito tributaria; en "El principio de legalidad tributaria ...", cit., afirmaba que en nuestro moderno sistema, el Gobierno emana del Parlamento por lo que la función de control de éste sobre aquél resulta superflua, y la de garantía de la propiedad y libertad individuales puede considerarse superada (pgs. 399 y ss.); por tanto, añadía más adelante, en las formulaciones constitucionales actuales sobre el principio de legalidad tributaria es necesario ver por encima de una norma garantísta de la propiedad o libertad del individuo, un principio en garantía y defensa del interés de la sociedad a un desarrollo democrático de una parte tan esencial del conjunto de la política como es la política fiscal (pgs. 399 y ss.). En parecidos términos se expresaba en "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979 (pgs. 31 y ss.), y en "Principio de legalidad, deber de contribuir ...", cit (pgs. 56 y ss.). Incluso, pero con un alcanze mayor, puesto que va referido a todo el sector del ordenamiento afectado, se plantea que "hay que poner de manifiesto que efectivamente es admisible la idea de que el Derecho tributario ya no se debe concebir tan sólo en clave individual, sino sobre todo y fundamentalmente, desde una óptica colectiva y social" (CL. CHECA GONZALEZ: "El principio de reserva de ley en materia tributaria", <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II, en Homenaje a César Albiñana; Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987 (pg. 814)); siendo todavía más tajantes las palabras de A. RODRIGUEZ BEREIJO ("Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución"' <<Estudios sobre el Proyecto de Constitución>>; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1978) aunque con un enfoque álgo distinto: "El que la protección constitucional de este interés público comunitario, a través de un principio jurídico sancionado por la Constitución de *justicia en el*

(continúa...)

clave individualista del principio de legalidad tributaria se halla indisolublemente unida a una visión restrictiva del deber de tributar, del deber de contribuir, anclada en esa consideración del tributo como una agresión a las esferas individuales sagradas de propiedad y libertad principalmente. En la actualidad ha cambiado en la teoría conceptual y en la práctica legislativa dicha acepción del deber de tributar; "cuando la clase social <<contribuyentes>> coincide prácticamente con la categoría de <<ciudadanos>>, cuando el Estado interviene masivamente en la vida económica y social, ..., carece por completo de sentido la consideración de la norma tributaria como norma restrictiva y excepcional" (67); la reserva de ley tributaria es una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad, no es una institución que afecte directamente al estatuto personal del

---

[66](...continuación)
gasto público, haya cedido o haya permanecido oscurecido -...- frente a la protección decidida que, en cambio, se presta a la capacidad de pago de los ciudadanos ante el impuesto (...), no puede dejar de considerarse más como expresión de una concepción conservadora del Derecho Financiero, como un Derecho *de y para* la clase social de los propietarios, en vez, como debería ser, de un Derecho *de y para* la comunidad social; o, lo que es lo mismo, que el centro de gravedad del Derecho Financiero se sitúa en la protección predominante de los intereses individuales con olvido de los colectivos" (pgs.348 y 349). Aunque compartimos el ideal que plantea, no lo hacemos totalmente respecto de la crítica acerbada a nuestra Constitución, pués creemos contiene instrumentos de actuación en esa línea, como estamos viendo.

[67] C. PEREZ DE AYALA PELAYO: "Temas ...", cit., (pg. 52); en parecidos términos, F. PEREZ ROYO: "El principio de legalidad tributaria ...", cit., (pg. 401).

ciudadano (68), sino que son los propios deberes colectivos que pueden surgir respetándola los que contrapesan tal estatuto del ciudadano, deducidos de ese emergente deber de solidaridad con función equilibradora. El art. 31-3º de la Constitución, por tanto, entra en los "*derechos y deberes de los ciudadanos*" como una garàntía de carácter colectivo que no puede entenderse aisladamente, sino conectada con el resto de preceptos que contiene dicha norma sobre el deber fiscal de contribuir; de esta forma, fortalecerá ese contenido democrático del principio de legalidad y reforzará la orientación solidaria del proceso tributario sobre la garantía individual, que parecería derivar de su ubicación. La reserva de ley tributaria, por tanto, no obstante su colocación y la redacción del precepto, entra de plano hoy en cuanto a su establecimiento, en función de los intereses colectivos por la interpretación sistemática de los preceptos tributarios y el procedimiento para su regulación, que la liga a otros valores constitucionales, en defensa de ese principio democrático en la dirección de la política

---

[68] F. PEREZ ROYO ("Las fuentes ...", cit.) dice en concreto, refiriéndose al ámbito de exclusión del Decreto-Ley, que "debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria, que desde luego no pueden integrarse en dicho estatuto" (pg. 33). Sin embargo, realmente compartimos las afirmaciones más matizadas hechas por el mísmo autor en un trabajo posterior ("Principio de legalidad ...", cit.) en el sentido de que "las dos fundamentales reglas constitucionales relativas a la imposición (el principio de capacidad contributiva y el de legalidad tributaria) han sido incluídas en el Título I, es decir, formando parte de la configuración, en sentido amplio, del estatuto de derechos y deberes del ciudadano" (pg. 55).

tributaria.

a) **Con arreglo a la Ley:**

Una vez constatada la vigencia sobre esta materia del principio de legalidad, o si se concreta un poco más de la reserva de ley, hay que analizar cuál es el ámbito y alcance de tal reserva, principalmente a partir de la propia dicción del reiterado párrafo 3º del artículo 31 de la Constitución; o dicho en otros términos, ahora toca delimitar si la reserva legal respecto al establecimiento del deber de autoliquidar cabe entenderla como absoluta, como totalmente rígida y estricta, o por el contrario álgo más flexible y elástica como reserva relativa. De la respuesta a esta cuestión dependerá básicamente quiénes son los órganos que tendrán competencia legislativa reconocida, y consecuentemente el rango normativo de tales disposiciones que puedan entrar en la regulación planteada, así como, en el caso de ser varias las posibilidades, el ámbito material concreto que compete a cada uno de éllos.

Si bién la propia polémica que a veces se ha mantenido a nivel dogmático entre ley formal y ley material, nos situaría de entrada en la complejidad de la problemática que envuelve a estos temas, esta otra diferenciación no resulta tampoco mucho más pacífica, puesto que arranca de dos conceptos tan poco unánimes en su entendimiento como son la reserva absoluta y la reserva relativa de ley. En efecto, teóricamente parece estar meridianamente claro que se está en presencia de una reserva absoluta cuando la regulación

normativa de una materia sólo puede efectuarse mediante normas de rango legal, por leyes; y por el contrario, se estará ante una reserva relativa cuando el ordenamiento permite la entrada a otras normas jurídicas de carácter general, pero de inferior y supeditado rango a la ley (reglamentos) en la regulación de alguna institución o materia.

Ahora bién, a menos que recordemos en nuestro sistema de fuentes jurídicas la presencia de distintas normas, emanadas de diferentes órganos, pero todas éllas con igual rango normativo, rango de ley, cuya clasificación por tanto atiende a criterios competenciales, ya sean territoriales o materiales, pero en cualquier caso no jerárquicos (69); y que lógicamente comprendamos que cualquier instituto jurídico tiene multitud de aspectos, matices, elementos, efectos, ..., no todos éllos igual de relevantes, ni desarrollados, ni necesitados de estabilidad, reconoceremos fácilmente que los conceptos anteriores, como definiciones asépticas y teóricas, no siempre son entendidos con las mismas exigencias y límites a la hora de su concreta aplicación práctica a una cuestión específica, en este caso la regulación jurídica de la autoliquidación.

La polémica está servida alrededor, como deciamos,

---

[69] Nos estamos refiriendo, como ya se habrá advertido, a la diferenciación entre leyes estatales y leyes de las Comunidades Autónomas, de una parte; y entre leyes, orgánicas u ordinarias, Decretos-leyes y Decretos Legislativos, de otra.

de la interpretación que deba darse en concreto a la expresión "*con arreglo a la ley*" utilizada por nuestra norma suprema, al sentar el principio general de reserva de ley para todas las prestaciones de carácter público. Respecto a la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, a la prestación objeto del tributo, de perfecto encaje y gran relevancia en el seno de las prestaciones patrimoniales (70), la amplitud o flexibilidad que quepa deducir de tal expresión no plantearía gran problema práctico, puesto que aún sosteniendo una reserva muy elástica de ley que incluso algunos han calificado de mera preferencia como veremos, quedaría salvada la exigencia de legalidad por el otro gran precepto del mísmo texto, referido específicamente ya a los tributos, no a todas las prestaciones patrimoniales en general; me refiero al art. 133-1º de la Constitución, que, aún destinado primordialmente en el conjunto de sus párrafos al reparto competencial entre los distintos entes públicos territoriales existentes en nuestro país, no es óbice para resaltar la concisión, rotundidez y claridad de su expresión: "*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*"; resumiendo respecto a lo que nos interesa, los tributos se establecen mediante ley.

Sin perjuicio de lo anterior, no creemos que haya

---

[70] F. PEREZ ROYO ("Fundamento y ámbito ...", cit, pgs. 219 y ss.) hace un pormenorizado estudio de todas las prestaciones patrimoniales que deben tener encaje en tal reserva legal, destacando el tributo lógicamente.

de dotarse a aquella expresión de tal flexibilidad, y no sólo porque el argumento mantenido en relación con el art. 133-1º es parcial e indirecto, parcial al referirse sólo a una parte de esas prestaciones públicas, las patrimoniales, e indirecto puesto que como hemos visto, su finalidad real no es sentar el principio de legalidad ya recogido con alcance general en otro precepto anterior, el art. 31-3º, como sabemos, sino configurar el reparto y tipología de poderes normativos entre los distintos entes públicos; sino también y sobre todo por la propia naturaleza de las cuestiones a que va referida la exigencia de legalidad, prestaciones de carácter público, obligatorias en su imposición y coactivas en su exigencia (71), que requieren una actividad personal o un desembolso económico, simplificando al máximo, de los particulares, de los ciudadanos, frente a una entidad pública, a la Administración en general, por la autoridad de que están investidos los entes públicos en cualquier sistema, incluido el nuestro. Y por tanto, habrá que buscar una solución de conjunto, válida para ambas partes del binomio afectado, y

---

[71] Es de destacar que, sobre la caracterización que ha hecho la Corte Costituzionale italiana, aunque referida en concreto sólo a las patrimoniales, del concepto de prestación de carácter público, de venir impuesta por acto de autoridad administrativo o legislativo; la matización fundamental que añade E. GONZALEZ GARCIA ("El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979), al afirmar que en nuestro caso el propósito del legislador constitucional es claro, "toda prestación obligatoria, personal o patrimonial, ..., venga establecida a través de la forma jurídica más solemne que el ordenamiento conoce, ..., la ley", por ser las que surgen sin el concurso de la voluntad particular (pg. 1007).

que satisfaga las exigencias de éstas partiendo de su propia y específica regulación común, el art. 31-3º de la Constitución.

No compartimos la opinión vertida por algunos autores de que la tan repetida expresión constitucional sólo refleje una mera preferencia de ley (72), ya que consideramos que la distinción entre este concepto y la auténtica reserva de ley no opera en función de la terminología empleada en la norma que las establece, sino por el propio rango normativo de la disposición considerada, y al margen de la expresión precisa contenida, que por otra parte normalmente no suele diferir de forma sustancial en ambos casos. Por tanto, dado que la reserva de ley en sentido estricto lo es por venir establecida en la norma suprema del ordenamiento, la Constitución, frente a la que viene decretada por una simple ley ordinaria (73), que solamente será preferencia puesto que dicho criterio puede ser cambiado o alterado por otra disposición posterior y de igual rango

---

[72] En este sentido, C. ALBIÑANA ("Comentario ..., cit.) se inclina por la diferenciación constitucional "entre la ley que regula y lo que se establece con arreglo a la ley", como delibera, siendo el segundo supuesto de mera preferencia de ley (pg. 349).

[73] En igual sentido se pronuncian J. A. ANTON PEREZ ("Comentario al artículo 10 de la Ley General Tributaria", <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, Tomo I; EDERSA, Madrid. 1982 (pg. 107); y CL. CHECA ("El principio de reserva ..", cit.) quien dice en concreto que "el único encaje sistemático que tiene el concepto de reserva de ley es el de una Constitución rígida",añadiendo álgo más adelante: "Lo que sí se puede hacer por ley ordinaria es establecer el principio de preferencia de ley ..." (pgs. 796 y 797, respectivamente).

legal; nos encontramos con que, en primer lugar, el art. 31-3º de la Constitución es una auténtica reserva legal a la hora de establecer cualquier tipo de prestación de carácter público.

Por otra parte, parece claro que dicha reserva no es de carácter total y absoluto, quizá porque en la práctica no sea fácil establecerla con tal rigidez, al menos en el ámbito del Derecho público (74), puesto que resulta imposible de imaginar una materia, una institución, o una figura de la que todos sus extremos, caracteres, contenidos y derivaciones exijan y requieran para su regulación una ley propiamente dicha (75), dado el inmovilismo e hipertrofia que tal situación acarrearía de facto. Ni siquiera se suele mantener ésto para la institución que por antonomasia ha reinado en el ámbito de la reserva legal en nuestro sector del ordenamiento jurídico, el tributo. Ahora bién, no creemos que las palabras utilizadas "*con arreglo a*" justifiquen tampoco una excesiva flexibilización de dicha reserva, que lleve a una elasticidad tál de lo que ésta significa, que de

---

[74] J. A. ANTON PEREZ, op. cit. (pg. 108).

[75] R. CALVO ORTEGA: "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos"; R.D.F.H.P., nº. 80. 1969 (pgs. 267 y ss.) y "La determinacione dell'aliquota tributaria"; Giuffrè, Milano. 1969 (pg. 3); F. PERZ ROYO: "Las fuentes ...", cit. (pg. 20); E. GONZALEZ: "El principio de legalidad ...", cit. (pg. 974); A. MARTINEZ LAFUENTE: "Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria"; Civitas, Madrid. 1985 (pg. 41); CL. CHECA GONZALEZ: "El principio de reserva ...", cit. (pg.800); y, aunque sin llegar a calificarla de tál pero con igual sentido, FERREIRO: "El principio ...", cit. (pg.873).

hecho suponga la ruptura del vínculo normativo legal que inserte la regulación de esas prestaciones en el contexto del Derecho, financiero en este caso (76).

Apoyamos plenamente las palabras escritas que reproducidos a continuación, aunque no lo fueran exactamente para tratar esta cuestión, pués se verá enseguida su perfecta aplicación por la similitud de justificación última: "*Poco importa para que éste (el principio de legalidad) se respete que se diga que el tributo habrá de establecerse o crearse por ley -fórmula sin duda, la más clara y, por tanto, la preferible- o que se establecerá y regirá con arreglo a la ley o, en fin, al estilo italiano, "en base a la ley". Todo es igual -repetimos- si, en definitiva, son normas contenidas en textos con rango de ley las que disponen el establecimiento del tributo y las que determinan y configuran sus elementos esenciales*" (77). Por tanto, parafraseando el

---

[76] Aunque refiriéndose en concreto al deber de colaboración que contempla el art. 111 de la L.G.T. de aportar información a la Administración tributaria, J. GONZALEZ PEREZ ("La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria"; G.F., nº. 25. 1985) sostiene que tal precepto "establece el deber en términos tan amplios que realmente infringe el principio según el cuál la Ley debe establecer cuáles son estas prestaciones" personales, según exige la Constitución (pg. 98); y, por su parte, FERREIRO ("El principio de legalidad ...", cit., pg. 879), respecto a los límites que se figen en el desarrollo por la legislación ordinaria del mandato constitucional, afirma que éstos "no pueden desconocer nunca el contenido mínimo de la reserva que tal mandato establece".

[77] F. SAINZ DE BUJANDA ("Lecciones de Derecho Financiero", 7ª ed.; Tecnos, Madrid. 1989) se está refiriendo en concreto a la figura de las tasas, tras las últimas modificaciones que han transformado su regulación normativa (pgs. 181 y 182).

texto anterior, el hecho de que nuestra Constitución diga que toda prestación de carácter público, patrimonial o personal, habrá de establecerse con arreglo a la ley, es equivalente a que su creación y determinación de sus aspectos sustanciales debe contenerse en una ley, debe regularse por norma de rango legal. Será, por otra parte, lo que, como vamos a ver enseguida, cabe deducir, según nuestro Tribunal Constitucional, del principio de legalidad referido al tributo, que sienta nuestra Constitución.

En efecto, aceptando por tanto que el art. 31-3º de la Constitución sienta un principio general de legalidad relativo, respecto de cualquier prestación personal o patrimonial de carácter público, aunque como hemos dicho esta relatividad no debe desvirtuar en absoluto la esencia de la propia reserva legal; sólo resta concretar, en la medida de lo posible, el alcance de la reserva, o si se prefiere la línea divisoria, entre el ámbito que corresponde a la ley y el resto donde imperará el reglamento. Creemos que dicho límite es coincidente con el señalado por el Tribunal Constitucional al principio de legalidad que rige respecto de la institución tributaria, como prestación patrimonial en este caso, al compartir la opinión de que no puede haber sido nuestra Constitución "más exigente al fijar la reserva de ley en materia tributaria que al regular otras prestaciones personales" (78), ya que ambas se integran en un concepto

---

[78] J. GONZALEZ PEREZ: "La Constitución ...", cit. (pg.98).

más amplio, deberes públicos de prestación o prestaciones de carácter público, que ha sido incorporado como tál en un único precepto de nuestra norma suprema respecto a la vigencia sobre él de dicho principio.

El más alto intérprete constitucional (79), después de sentar precisamente ese carácter relativo del principio de legalidad en materia tributaría y su manifestación en una concreta reserva de ley, y reiterarlo para el caso específico del art.31-3º; añade que "la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuáles se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mísmo" (80). Por tanto, como decimos, si generalizamos tal afirmación al respecto de todos los supuestos contenidos en aquel precepto constitucional, puede afirmarse que la creación de cualquier prestación pública obligatoria para los ciudadanos, así como la regulación de sus principales aspectos o elementos sustanciales, vendrá de la mano de una norma legal (81); y aplicando tal generalidad extraíble por inducción al supuesto objeto de nuestro estudio, podríamos

---

[79] Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero.

[80] Afirmaciones todas éllas extraídas de su Fundamento Jurídico Cuarto.

[81] "La Ley debe determinar en todo caso, ..., los elementos esenciales del tributo y de las prestaciones personales que lo acompañan" (FERREIRO: "El principio ...", cit., pg. 882).

deducir que, cuando se pretenda establecer a cargo de los particulares el deber de autoliquidar, de practicar la autoliquidación de cualquier tributo, éste, es decir, su establecimiento novedoso, así como la fijación de los criterios básicos de su régimen jurídico, como pueden ser los supuestos en que se está sujeto a tal deber, las circunstancias que lo originan, los sujetos a que se refire, la amplitud que alcance, el régimen en caso de incumplimiento, si es susceptible o no de impugnación y mediante qué recursos, habrán de contenerse en una ley. Dicha ley habría de ser, al menos para la mayoría de los temas, la Ley General Tributaria, por ser la disposición más adecuada para dibujar los principios generales aplicables a cualquier figura tributaria, en sus aspectos material y procedimental; aunque para algún punto concreto podría ser otra disposición legal para materia específica, como sería el caso de una regulación independiente para las infracciones y sanciones tributarias (82), o es en parte la legislación vigente en el tema de recursos y reclamaciones en sus distintas posibilidades y niveles (83). En cualquier caso, siempre

---

[82] Actualmente no es así, como se sabe, en nuestro sistema tributario; sin embargo, no hay que olvidar que la última modificación, precisamente de la Ley General Tributaria, de la que salió el vigente régimen sancionador, operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, se originó y tramitó en inicio como Proyecto de Ley de Represión del fraude fiscal, incorporando el nuevo sistema de infracciones y sanciones como parte de las medidas de lucha contra aquél.

[83] Como se sabe, parte de la regulación del sistema de revisión, de oficio o a instancia de parte, de los actos o (continúa...)

debiera ser una ley, una disposición legal, la que sentara esos aspectos esenciales que configuran esta figura tan controvertida en nuestro ordenamiento, lo que no ocurre en todas las ocasiones necesarias como iremos viendo a lo largo del resto del presente trabajo; o si se respeta dicho requisito, la regulación incorporada suele ser a todas luces insuficiente.

Para terminar con este punto, y a mayor abundamiento si cabe de la conclusión que acabamos de extraer, precisamente al hilo de la interpretación que había ido anticipando la doctrina al parecer anteriormente recogido del Tribunal Constitucional, sobre el ámbito de la reserva de ley tributaria, poco a poco han sido más los autores (84) que, dentro de esos elementos sustanciales o configuradores de los tributos a que se refería el alto tribunal, habían incluido no sólo los elementos materiales esenciales, como son el hecho imponible, los sujetos pasivos, los elementos de

---

[83](...continuación)
resoluciones en materia tributaria, se encuentra incorporada a la Ley General Tributaria en el Capítulo VIII de su Título III; el resto, se encuentra en distintas disposiciones normativas, la mayor parte de rango reglamentario por desarrollar, salvo la excepción de las reclamaciones económico-administrativas en que sólo lo hace en parte, aquel Capítulo.

[84] E. SERRANO GUIRADO: "El deber fiscal ...", cit. (pg. 252); C. PALAO TABOADA: "La estimación ojetiva singular"; Civitas, R.E.D.F., nº. 2. 1974 (pg. 385); J. LASARTE ALVAREZ: "El principio de legalidad tributaria ...", cit. (pg. 497); E. GONZALEZ GARCIA: "El principio de legalidad tributaria ...", cit. (pg. 975); J. A. ANTON PEREZ: "Comentario al artículo 10 ...", cit. (pg. 110); y R. FALCON Y TELLA: "El Decreto-Ley en materia tributaria"; R.E.D.C., nº. 10. 1984 (pg. 96).

cuantificación del tributo; sino también las líneas directivas o cuestiones básicas y más relevantes de los elementos formales o mecanismos aplicativos del tributo, los aspectos esenciales del procedimiento de gestión tributaria. Como se ha llegado a afirmar, "parece fuera de toda duda que al menos los rasgos esenciales y definitorios de los procemientos de aplicación de los tributos están comprendidos en la reserva legal en materia tributaria" (85), puesto que no basta con que la ley instituya un tributo, sino que debe establecer todos los elementos claves de la relación, habiendo resultado más claro aludir no sólo al establecimiento sino también a la exigencia de esas prestaciones (86).

Y qué duda cabe que el establecimiento o no del régimen autoliquidatorio respecto de cualquier figura tributaria, no sólo es uno de esos rasgos esenciales y definitorios del procedimiento de aplicación del tributo, como primera actuación que es la autoliquidación, junto con la declaración del particular, origen del propio inicio de tal procedimiento, y como productora de una serie de efectos a lo largo del mísmo, algunos de trascendental importancia en su culminación; sino que además, va a determninar inclusive la estructura misma de la gestión tributaria, puesto que las fases de que constará, al menos potencialmente, variarán de

---

[85] C. PALAO, op. ult. cit. (pg. cit.).

[86] J. LASARTE, op. ult. cit. (pg. cit.).

forma decisiva, según que el origen de aquel procedimiento de gestión haya sido la simple declaración del sujeto, o por el contrario, ésta haya ido acompañada de la correspondiente autoliquidación derivada de élla (87). Por tanto, la ley deberá decir cuándo se aplica este régimen, y todos esos principales puntos de su regulación jurídica, criterios fundamentales y límites necesarios, a que antes aludíamos, para evitar toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos (88), y respetar sobre todo los mandatos de nuestra vigente Constitución.

b) <u>Normas con rango de Ley</u>:

Una vez sentado el criterio general de reserva legal, debemos cuestionarnos al respecto qué alcance debe darse a la palabra ley, o dicho en otros términos, si debemos circunscribirla sólo a la ley que emana del órgano legislativo por definición, del Parlamento, o si por el contrario debe ampliarse tal concepto hasta hacerlo comprensivo de otras dos disposiciones que, emanadas no

---

[87] En parecida línea C. PALAO (op. ult. cit.) justifica su afirmación aludiendo a que, según cuál sea el régimen de estimación utilizado, influirá en la cuantía de la deuda tributara; por tanto, la reserva legal que cubre a otras cuestiones también procedimentales en sentido lato, y no mayor trascendencia, entre éllos "el deber de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria", debiera serles aplicable (pg. cit., nota 33). Creemos, sin embargo, cuando menos discutible esa menor relevancia, pués como decimos condiciona la misma estructura de la gestión del tributo, de entrada.

[88] E. GONZALEZ, op. ult. cit. (pg. cit.).

obstante del ejecutivo, tienen reconocido rango legal, equiparable al de la ley, por nuestro ordenamiento; lógicamente me estoy refiriendo a la posible entrada del Decreto-Ley y del Decreto Legislativo en el ámbito de la autoliquidación, tál y como los comtempla la norma constitucional.

Respecto al último de ambos, al Decreto Legislativo, no parece que haya ningún inconveniente a la hora de admitir la posibilidad de establecer, mediante éste, el régimen autoliquidatorio. En general, esta figura es normalmente admitida sin reservas a la hora de entrar en la regulación de cualquier materia reserva de ley, lógicamente siempre que se cumplan todos los requisitos y se actúe dentro de los límites constitucionales; éllo es consecuencia de que, en realidad, el Decreto Legislativo es una delegación, hay una previa intervención del Parlamento quién, atendiendo a dos posibles suertes de razones, decide delegar, repito con grandes cautelas, la regulación de cierta materia en el ejecutivo. Por tanto, aunque de forma indirecta, siempre puede reconducirse en última instancia la legislación aparecida al órgano que detenta el poder legislativo, al menos en sus aspectos esenciales.

Como expresamente exige el art. 82 de la Constitución, la delegación otorgada al Gobierno no puede versar sobre materias reservadas a ley orgánica, que no es el

caso (89); debe otorgarse de forma expresa para materia concreta y con fijación del plazo para su ejecución; y no admite la subdelegación. Existen dos posibilidades para delegar, mediante una ley de bases en primer lugar, cuando su objeto sea la formación de textos articulados; en este caso delimitará con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio, no pudiendo autorizar la modificación de la propia ley de bases ni facultar para dictar normas con carácter retroactivo. Respecto de este primer supuesto, se ha dado un caso relativamente reciente en nuestro sistema tributario relacionado con el régimen jurídico de la

---

[89] No comparte nuestra opinión, al menos desde un punto de vista legislativo, J. M. MARTIN OVIEDO ("Tipología, jerarquía y producción de las normas en la Constitución española", <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979) para quién, dentro de las materias que pueden (autorización constitucional) regularse por ley orgánica, en el primero de sus ámbitos, derechos y libertades públicas, están las prestaciones personales y patrimoniales del art. 31-3º de la Constitución; no obstante, antepone a tal inclusión un signo interrogatorio, que como él mismo aclara, significa su no coincidencia de criterio respecto al requisito constitucional recogido (pgs. 1295 y 1296). Igualmente, CL. CHECA ("El principio de reserva ...", cit.) apunta esta conclusión desde una interpretación de la norma estrictamente literal, "puesto que al tener que adoptar la forma de ley orgánica el desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, entre las que se haya el art. 31-3º de la Constitución, que es donde se regula el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, resultaría que no sería posible la utilización de esta figura", delegación legislativa (pg. 807). No obstante, posteriormente se alinea con E. GARCIA DE ENTERRIA y T. R. FERNANDEZ ("Curso ...", cit., pgs 154 y ss.) en el sentido recogido en el texto (pgs. 807 y 808).

autoliquidación, sin embargo de signo inverso al que planteamos teóricamente; en efecto, cuando se inició la modificación de la normativa hasta entonces vigente de reclamaciones económico-administrativas en el año 1980, se hizo precisamente mediante una ley de bases (90). Sin embargo, decimos, el supuesto fué contrario puesto que, como veremos más adelante (91), bastantes autores se plantearon la falta de autorización por aquélla, cuando se incluyó expresamente la referencia en el Decreto Legislativo que la articuló, a la posible impugnación económico-administrativa, entre otras actuaciones tributarias, de las autoliquidaciones (92).

En segundo lugar, la delegación se otorgará por ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno sólo; deberá determinar en este caso el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y

---

[90] Ley de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo 39/1980, de 5 de julio; articulada por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre; que a su vez obtuvo su desarrollo mediante el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, Reglamento de Procedimiento para la Reclamaciones Económico-Administrativas.

[91] Ver infra, Cap. II-V,B),d),2.

[92] Ver artículo 15-2º,a) del Real Decreto Legislativo 2795 cit.; reiterado en el art. 42-2º,a) y desarrollado en el art. 121, ambos del Reglameto de Procedimiento Económico-Administrativo.

armonizar los textos legales que han de ser refundidos. También existe algún supuesto a lo largo de la evolución que ha sufrido nuestro ordenamiento tributario en que, con forma de Texto Refundido, han ido surgiendo distintas disposiciones como regulación de figuras tributarias; y a veces, en la ley de ese tributo surgida y aprobada por Real Decreto Legislativo, se incluía el régimen de autoliquidación para aplicarlo a la figura en cuestión, de forma novedosa (93). Por tanto, en ambos supuestos creemos que puede tener cabida la regulación del deber de autoliquidar, estableciéndolo para algún tributo concreto, o legislando sobre algún aspecto específico de su régimen jurídico básico, ámbito propio de la reserva legal.

Mas controvertida resulta, sin embargo, la posible admisión del Decreto-Ley en este campo. De nuevo debemos partir de su regulación constitucional, en el artículo 86, que lo define como se sabe para casos de extraordinaria y urgente necesidad; sin embargo, el tema se plantea, respecto

---

[93] Como ejemplo, por otra parte también buscado por la controversia que suscitó como el anterior, dada la ilegalidad en que creemos incurre, se verá enseguida, citaremos el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre; su Disposición Final Segunda preveía una autorización al Gobierno para que procediese a regular, en su caso, el régimen de autoliquidación, de la que hizo uso sucesivo en dos ocasiones, primero mediante el Real Decreto 1008/1981, de 5 de febrero, prácticamente inaplicado; y luego dictando el Reglamento propiamente del impuesto mediante Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, que derogó al anterior, y regula esta figura en los arts. 85 á 90.

de este estudio, en determinar si, dentro de las materias vetadas al Decreto-Ley, cabe encuadrar o no la cuestión que nos planteamos. En efecto, el problema radica en la prohibición de que dicha figura afecte entre otros, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, donde se encuentra el art. 31 de la Constitución. Parece hoy comúnmente admitido que el alcance de tal expresión, es más amplio que el conferido a la exclusión de la materia que no es susceptible de delegación, que como acabamos de ver es la confinada en el ámbito de la ley orgánica (94); y también tiene mayor alcance que la referencia contenida en otro precepto constitucional que podría traerse a colación, el art. 53, el cuál establece las garantías de los derechos fundamentales y libertades públicas (95). Luego en principio, como decimos, tendría perfecta cabida en tal expresión el art. 31 de la Constitución al excluírlo del ámbito del Decreto-Ley.

---

[94] Ver J. MARTIN QUERALT ("La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº. 24. 1979) quién puntualiza que "cuando la Constitución ha querido referirse sólo a los "derechos fundamentales y libertades públicas" y no a todos los "derechos, deberes y libertades de los ciudadanos", regulados en el Título I, lo ha hecho de manera expresa e indubitada" (pg. 556); y C. PALAO ("La disminución retroactiva ...", cit., pg. 171).

[95] En igual sentido se manifiesta F. FERNANDEZ DE TROCONIZ MARCOS ("Los Decretos-Leyes en la Constitución", <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979 (pg. 894)). Como vamos a ver enseguida, también el Tribunal Constitucional ha excluído expresamente esta hipótesis, así como la anterior contemplada en nota 94.

Pero es que además, también llegaremos a tal conclusión si partimos de cuál sea el entendimiento y alcance que deba darse al término "afectar" empleado en aquella definición; si se interpreta en su sentido más extenso, supondría tácitamente una inutilización práctica de esta figura, pués en última instancia todo afecta a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos; y si restringimos en exceso el significado de la palabra, la prohibición quedaría vacía de contenido pués no supondría limitación alguna (96). Luego no cabe dar una solución generalizada en esta cuestión, hay que ver tema por tema, materia por materia regulable para resolver el problema y saber si cabe o no la entrada del Decreto-Ley en la mísma, por supuesto en situaciones como las que lo legitiman, de necesidad extraordinaria y urgente. En esta línea, es donde cabe

---

[96] El Tribunal Constitucional en Sentencia 111/1983, de 2 de diciembre, dice expresamente en su Fundamento Jurídico 8: "Una interpretación del art. 86-1º que lleve en este punto a una restricción de lo que dice su letra, para reducir el ámbito de la limitación de modo que se hagan coincidir las menciones referentes a los derechos y libertades con la materia reservada a la Ley Orgánica, ..., no es cociliable con una interpretación vinculada a unos cánones atentos no sólo al propio sentido literal del precepto, sino además a un análisis comparativo con los otros artículos .... Por otra parte, la tesis partidaria de una expansión de la limitación contenida en el art. 86-1º de la Constitución Española, se sustenta en una idea tan restrictiva del Decreto-Ley que lleva en su seno el vaciamiento de la figura y la hace inservible para regular con mayor o menor incidencia cualquier aspecto concerniente a las materias incluidas en el Título I de la Constitución sin más base interpretativa que el otorgamiento al verbo <<afectar>> de un contenido literal amplísimo".

encuadrar la doctrina del Tribunal Constitucional (97), que compartimos, al considerar que afectará a esos derechos, deberes y libertades, todo lo que entra en la reserva estricta de legalidad, que por otra parte es el contenido básico y esencial de la regulación jurídica de tal deber como, ampliando, lo será en general de cualquier institución bajo el prisma de la reserva de ley; veíamos que el establecimiento y regulación de elementos sustanciales del deber de autoliquidar era el campo propio de la norma legal, luego creemos que precisamente será ese ámbito el vedado al Decreto-Ley, pués propiamente el establecimiento nuevo de la exigencia de tal figura para cualquier tributo, y los aspectos definitorios de su régimen jurídico, serán las materias cuya regulación le afecten en el sentido anterior, y por tanto, no susceptibles de regulación por Decreto-Ley (98).

---

[97] Sentencias del Tribunal Constitucional de 4 de febrero y 2 de diciembre de 1983, ya citadas, en sus Fundamentos Jurídicos 5 y 6, y 8, respectivamente.

[98] Aunque mucho más complejo, este fué el caso del Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, cuyo art. 2 autorizó al Gobierno a extender el régimen obligatorio de liquidaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos, a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, fuesen conformes a la naturaleza del hecho imponible; la citada complicación, se habrá observado, viene de que, no sólo se utiliza la vía del Decreto-Ley para imponer la exigencia de este deber, sino que se hace con una autorización al Gobierno para que sea éste nuevamente, pero ahora sin rango de ley siquiera, sino de simple Decreto, quién lo imponga. Fruto de lo cuál se dictó el Decreto 638/1970, de 5 de marzo, que lo extendió incorporándolo a los Textos Refundidos de distintos

(continúa...)

Como expresamente ha dicho el Tribunal Constitucional, "la claúsula restrictiva del art. 86-1º de la Constitución Española (<<no podrán afectar ...>>) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-Ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución ..., ni permita que por Decreto-Ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni dé pie para que por Decreto-Ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de algunos de tales derechos" (99). Igual planteamiento ha sido sostenido por distintos autores, respecto del deber de contribuir, al no negar en general la posibilidad del Decreto-Ley en la regulación de la materia tributaria, sino sólo en la medida en que, la disposición con rango de ley surgida, adoptase medidas de tal alcance que afectase a la configuración esencial de dicho deber, lo regulase sustancialmente (100); o dicho más sintéticamente, es posible utilizar el

---

[98](...continuación)
impuestos. Por último, aunque no esté directamente relacionado con esta cuestión, también creemos fuera de lugar esa referencia a la conformidad con la naturaleza del hecho imponible, pués como sabemos el deber de autoliquidar es independiente y autónomo respecto de la obligación tributaria principal que nace del hecho imponible, lo que se plasmará entre otras cosas en su nacimiento de un presupuesto de hecho distinto de aquél, como veremos álgo más adelante.

[99] Sentencia del Tribunal Constitucional 111/1983, cit., Fundamento Jurídico cit..

[100] R. FALCON Y TELLA : "El Decreto-Ley ...", cit. (pgs. 200 y 201), y F. PEREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir ...", cit. (pgs. 66 y ss.).

Decreto-Ley "en la regulación de aquellos aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de ley" (101).

Por tanto, cabe concluir respecto de las disposiciones normativas con rango de ley previstas en nuestro ordenamiento, que la solución respecto de su admisibilidad a la hora de regular el deber de autoliquidar es diversa, pués si bién admitimos la utilización del Decreto Legislativo para regular todos los aspectos del citado deber reservados a la ley, no creemos sino lo contrario del Decreto-Ley, siempre decimos que tal regulación afectase sustancialmente a la configuración de la autoliquidación. Ello, no obstante, no debe hacernos olvidar que no todos los aspectos de esta figura están reservados a la ley, como sabemos, sino que también puede tener cabida la otra gran figura normativa, el reglamento, en su régimen jurídico, e incluso en ocasiones será la figura indicada para su desarrollo normativo, como vamos a ver enseguida (102).

---

[101] J. MARTIN QUERALT: "La ordenación ...", cit. (pgs. 562 y 563).

[102] La fórmula <<con arreglo a la Ley>> revela claramente que la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular un tributo; los tributos pueden y quizá deben ser regulados por normas legales y reglamentarias, y de hecho lo son, "pués la Ley no establece normalmente todas las reglas necesarias, tanto sustantivas como procedimentales, para aplicar de modo efectivo un tributo" (J. J. FERREIRO: "El principio de legalidad ...", cit. (pg. 873)). Ahora bién, como se añade más adelante, "sólo si la Ley identifica estas prestaciones

(continúa...)

Por último, para acabar este punto, debemos hacer alguna referencia a la disposición contenida en el art. 10 letra k) de la Ley General Tributaria: "*Se regularán, en todo caso, por Ley: k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria*". Como ya habíamos adelantado, el carácter de la norma que lo contiene es de una ley, por tanto es una disposición perfectamente respetuosa con el principio de reserva legal que hemos venido exponiendo; ahora bién, en lo tocante a su contenido, dado ese carácter de simple ley ordinaria, no la cualifica para establecer dicha reserva en sentido técnico preciso, como parece querer derivarse de su literalidad, puesto que carece de rango constitucional inexcusable para tal misión; habrá que dejar su alcance, por tanto, en una mera preferencia de ley, en lo que respecta al rango.

Sin embargo, éllo no es óbice para que se puedan mantener dos efectos importantes derivados de ese artículo, y que son dignos de mención por su relevancia aunque relativa. El primero de éllos más que un efecto jurídico directo es una consecuencia indirecta de su relación con el principio de reserva de ley fijado por la Constitución; desde

---

[102](...continuación)
(las patrimoniales y las personales), señala sus contornos esenciales y determina el campo de acción de la normativa reglamentaria que ha de completarla podemos decir, que los tributos se establecen <<con arreglo a la Ley>>, es decir, ha de servir de base necesaria para el desarrollo reglamentario posterior" (op. cit., pg. 880).

este punto de vista el art. 10 de la L.G.T. en sus distintos párrafos nos está ofreciendo una interpretación legal de cuáles son las cuestiones objeto de la reserva en materia tributaria; ofrece la concreción necesaria y apetecida, señalando la línea divisoria entre las materias que han de ser regidas por normas primarias, y el resto de materias tributarias a las que pueden tener acceso directo las normas secundarias, los reglamentos. No formula en sí mísmo el principio de legalidad, como decimos, pero puede ser útil en cuanto viene a completarlo e interpretarlo, dotando de un cierto grado de concreción sobre qué deba ser lo sustancial, lo esencial del tributo, determinación inexcusable para que aquel principio pueda desplegar toda su eficacia operativa, dentro de esa modalidad flexible o relativa con la que se corresponde, tanto respecto de la obligación tributaria principal, como del deber de autoliquidar en particular (103).

Otra cuestión distinta que cabría plantearse, es si la interpretación determinante que realiza dicho artículo de la Ley General Tributaria es o no correcta, o por mejor decir, puede considerarse completa (104) dada la fecha de

---

[103] J. A. ANTON PEREZ: "Comentario al artículo 10 ...", cit. (pg. 109).

[104] C. PALAO TABOADA se ha manifestado en tal sentido respecto a los deberes de información, al considerarlos más gravosos, en horas de trabajo o coste administrativo, para el particular que el deber de autoliquidar sí incluido; quizá al (continúa...)

tal disposición y la, bastante posterior, data de la Constitución española, y sobre todo atendiendo a la gran transformación que ha sufrido el Derecho tributario, principalmente en sus esquemas aplicativos, en los últimos tiempos. Sin embargo, y a pesar de la importancia de esta cuestión, no podemos ni debemos abordarla aquí puesto que, en cualquier caso, sí incluye la referencia a la autoliquidación apuntada, institución objeto de nuestro trabajo, de ahí su consideración en este lugar; y de otra parte, dada la entidad del interrogante referido, requeriría mucha más atención de la que podríamos dedicarle dado el carácter del presente estudio. Por tanto, respecto al tema que nos interesa, hay que resaltar como decimos, ese matiz de concreción importante del citado precepto respecto al ámbito de la reserva de ley constitucional, aunque no lleguemos a compartir la afirmación, a nuestro modo de ver álgo idealizada, de dotarlo por éllo de un "rango reforzado" como se ha apuntado en alguna ocasión (105).

El otro efecto importante al que hacíamos referencia, es que, a pesar de no vincular al legislador futuro por carecer de rango superior, sí hace lo propio

---

[104](...continuación)
realizar tal afirmación sólo pensase en la última fase del mísmo, el cálculo aritmético ("La potestad de obtención ...", cit. (pg. 132)).

[105] C. PALAO TABOADA: "La estimación objetiva ...", cit. (pg. 385 en nota 33, in fine).

respecto de la Administración; en efecto, habíamos hablado de que, atendiendo a su rango, sólo puede establecer jurídicamente un principio de preferencia de ley, lo cuál equivaldría a un "consejo" para el legislador futuro, puesto que si bién una norma posterior y de igual rango puede, en general, derogar o modificar dicho criterio; no obstante, se está aconsejando la conveniencia de no proceder a éllo en el futuro, por lo menos en el referente a otro tipo de leyes, como pudieran ser las específicas de cada tributo por ejemplo, mientras tanto no se variase tal aspecto en la propia Ley General por una modificación parcial, o sustitución con renovación total de la mísma (106).

Ahora bién, en cualquier caso, y mientras ninguna de sendas situaciones suceda, la Administración, tributaria en este caso, se encuentra vinculada, puesto que jerárquicamente una norma inferior, un reglamento, no puede entrar a establecer tal deber, no puede crearlo; luego se configura así como una línea de comportamiento práctico a seguir, como un límite en la configuración de la gestión y aplicación de los tributos por los órganos administrativos, al poder controlar sólo que los sujetos cumplan con tal

---

[106] Son muchas las voces que se han alzado sobre la oportunidad perdida con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T., de haber recogido en la mísma al menos cambios sustanciales operados por la vía fáctica en el procedimiento aplicativo del tributo; así como, son aún más posiblemente, las reflejadas sobre la necesidad de una nueva Ley General del ramo adaptada al momento presente.

deber, y castigar en su caso el incumplimiento, en aquellos casos en que, previamente, una ley así lo haya establecido, y no en cualquier otro caso. De esta forma, como vamos a ver enseguida, no sólo se prohiben los llamados Reglamentos autónomos, respecto de todos esos aspectos básicos sometidos a la legalidad; ni siquiera incluyendo en tal veto a las autorizaciones legislativas o deslegalizaciones; sino que, además, y éllo como se verá es de gran trascendencia práctica a distintos niveles, tampoco podrá exigirse de los particulares cumplir con el deber de practicar las operaciones de liquidación tributaria, o dicho más abreviada y concisamente, con el deber de autoliquidar, mediante un acto administrativo de requerimiento, puesto que sólo será y deberá ser la ley, una norma legal, quién establezca tal exigencia.

c) <u>Potestad reglamentaria</u>:

La creación del deber de autoliquidar y la regulación sustancial de su régimen jurídico, como venimos diciendo, corresponde a la ley; por tanto, la primera afirmación a realizar respecto de la potestad normativa reglamentaria, que corresponde a la Administración, habrá de ser negativa, no cabe su regulación esencial mediante reglamentos. Y éllo, tanto para negar la posibilidad de Reglamentos autónomos, es decir, aquéllos que entran a regular primaria e independientemente una materia sin ser

desarrollo ni recibir autorización previa de norma legal (107), puesto que supondrían una clara deslegalización de materias bajo aquella reserva; ni tampoco, para admitir que el legislador autorizase que la Administración entrara a regular tal materia, mediante Reglamentos delegados.

Para justificar la negativa también de este segundo supuesto en el caso que nos ocupa, frente a su posible admisión genérica apuntada por algún autor (108), nos basamos en dos argumentos concatenados que pasamos a exponer. En primer lugar, y a pesar de lo que cabría deducir de una

---

[107] Como afirma J. J. FERREIRO ("El principio de legalidad ...", cit.) no cabe en relación a los tributos hablar de reglamentos autónomos e independientes; los reglamentos en materia de tributos son siempre "instrumento de ejecución de la Ley" (pgs. 880 y 881); para apoyar tal afirmación recuerda las palabras de E. GARCIA DE ENTERRIA y T. R. FERNANDEZ ("Curso ...", I, cit.) el reglamento es "el complemento indispensable de la Ley que desarrolla, y ésto en el doble sentido siguiente: debe incluir todo lo indispensable para asegurar la correcta aplicación y plena efectividad de la Ley, y no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar esos fines" (pgs. 272 y 273).

[108] E. GARCIA DE ENTERRIA, refiriéndose precisamente a los arts. 10 y 11 de la L.G.T., opina que es posible en la materia fiscal reservada a ley, la delegación receptiva, y la remisión normativa, que no califica propiamente como supuestos de deslegalización que sí rechaza, por la exigencia de determinación material contenida en el segundo de los anteriores preceptos, que excluye tal calificación ("Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial"; Tecnos, Madrid. 1970 (pgs. 171 y ss.)). Posiblemente esta idea esté influenciada por su expresión anterior a nuestro actual texto constitucional.

interpretación literal del art. 11 de la L.G.T. (109), hay que diferenciar hoy claramente a la luz de nuestra Constitución entre lo que es la delegación legislativa, que como hemos visto sólo cabe realizar al ejecutivo o Gobierno, mediante la figura del Decreto Legislativo, y con todos los requisitos y limitaciones mencionados, de una parte; y la autorización normativa, que produce una clara deslegalización de la materia en concreto puesto que de su utilización emanará un reglamento, una norma de carácter y rango reglamentario, dictada por un órgano administrativo para regular determinada materia, caso que estamos negando sea admisible para entrar en el régimen jurídico básico de la autoliquidación, por esa prevalencia de la interpretación "constitucionalizada" que debe darse a aquel precepto.

Pero además, creemos que el art. 10-k) de la L.G.T. como veíamos, juega aquí un importante papel en apoyo de tal postura para este tema, debido a su contenido que contempla como materia a regular preferentemente por ley la institución

---

[109] Aunque el art. 11 de la L.G.T. se refiere expresamente, al regular la delegación y autorización, solamente a la letra a) del artículo anterior, el 10; sin embargo creemos que la argumentación teórica extraíble del mísmo y de su posible interpretación es fácilmente traladable en la actualidad en concreto a la letra k) del mismo último artículo, por entrar también en la reserva legal tributaria gracias al art. 31-3º de la Constitución. En igual sentido se ha manifestado F. SAINZ DE BUJANDA ("Lecciones ..", cit.) al afirmar "que las normas del artículo 11 (de la L.G.T.) no deberán limitarse en su aplicación a las materias contenidas en el apartado a) del artículo 10, sino que habrán de extenderse a todas las materias tributarias, por aplicación de los criterios sentados constitucionalmente" (pg.21).

autoliquidatoria, al menos en su establecimiento; por lo que, mientras tanto no se derogue o modifique tal precepto, resulta vinculante para la Administración, en un sentido prohibitivo, no pudiendo dictar disposiciones reglamentarias en este ámbito, ni siquiera tratándose de reglamentos delegados; mientras el legislador no cambie de criterio, no cabe la autorización normativa a la Administración para establecer dicho deber; puesto que ese párrafo es una prueba palpable de la intención normativa actual, más fuerte si cabe que la existente en la fecha de promulgación de la Ley General, por ese apoyo constitucional recibido, reservando a la ley el establecimiento de cualquier prestación personal pública. Expresión reforzada que supone la negación también, por tanto, de la posible "deslegalización formal" que opera la figura que tratamos, la autorización legal para que la Administración regule mediante reglamento; quizá hipotéticamente planteable por ser una ley que entra, al menos formalmente, en la cuestión objeto de reserva, pero que para el tema de nuestro estudio es rechazada, ademas expresamente, por esa clara afirmación del legislador ordinario, no obstante por supuesto la reserva del constitucional.

Todo lo hasta aquí expuesto en este punto gira en torno al ámbito preciso de esa reserva legal, se refiere a la creación y régimen esencial de la autoliquidación; otra cosa totalmente distinta es la que corresponde decir del resto de

regulación normativa de la mísma; lógicamente, todos los demás aspectos no sustanciales de la figura, así como el desarrollo de aquéllos que sí lo son, partiendo de su configuración legal, es campo propio y adecuado para que el reglamento entre en su régimen jurídico, puesto que esta institución, al igual que cualquier otra, no goza de reserva absoluta de ley en todos sus extremos; siempre hay cuestiones para las que la disposición normativa preferible en su regulación sea precisamente la de rango secundario, reglamentario. Ese reglamento podrá ser, según el caso, uno general en desarrollo de la Ley General Tributaria (110), al ser de aplicación para cualquier autoliquidación vigente en los distintos tributos existentes; podrá también, en segundo lugar, serlo igualmente con carácter general aunque no desarrollando precisamente a la anterior Ley, sino a cualquiera otra existente o que pueda surgir para un ámbito preciso del procedimiento aplicativo del tributo o cuestión concreta con él relacionada (111); o, por último, podrá

---

[110] El artículo 9-1º-c) de la L.G.T., como sabemos, y en lo que ahora podemos considerar aplicable, califica como táles a los Reglamentos de gestión, recaudación, inspección, y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, aunque este último no entraría ya propiamente en este primer supuesto debido a que la base legal a desarrollar por el mísmo está fuera de la própia L.G.T..

[111] Aquí sí entra ya de plano el anterior caso del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas; aunque no es el único caso imaginable de regulación genérica para todos los tributos, pero específica (continúa...)

ser el reglamento propio de cada tributo, para el caso en que sea exigible el deber de los particulares de practicar la autoliquidación correspondiente a aquél (112).

d) <u>Requerimiento administrativo</u>:

Una vez que hemos visto la ausencia de potestad normativa o reglamentaria, en lo esencial, por parte de la Administración, o lo que es lo mismo, la imposibilidad de que se cree ex novo el deber de autoliquidar respecto de una figura tributaria concreta; queda preguntarse por la posibilidad o no de otra potestad administrativa, ya no normativa puesto que no surgirán disposiciones con carácter general, sino de exigencia de cumplimiento, dictando un acto administrativo singularizado de requerimiento contra una persona, un particular en concreto, y por un tributo y período impositivo o devengo específicos; y éllo por supuesto, respecto de figuras tributarias en las que rige por una norma legal la exigencia autoliquidatoria con carácter previo. La cuestión, como se ve, es muy simple, en aquel tributo cuya ley propia contempla como aplicable el régimen de autoliquidación, y para aquellos casos en que los sujetos de tal deber incumplan el mismo no practicándola, cabe

---

[111](...continuación)
para una cuestión definida al margen de la Ley General del ramo; baste imaginar la extracción de la materia infractora y sancionadora de aquélla, que estuvo a punto de suceder.

[112] El caso típico, por ser común a todos, es la fijación en él del plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente, pero no el único.

plantearse si la Administración tributaria está facultada, tiene potestad para requerir del particular su realización, para exigirle de forma forzosa el cumplimiento establecido y debido legalmente, que no ha realizado de forma voluntaria, mediante un acto administrativo de requerimiento.

A menos que recorramos y pasemos al estudio de los distintos preceptos de la L.G.T., nos daremos cuenta de que tal potestad es inexistente, no existe norma alguna que faculte para éllo a la Administración, a ninguno de sus órganos, ya sea de inspección, liquidación o recaudación. Por tanto, la solución normativa es diversa de la que adopta nuestro ordenamiento tributario para otras dos figuras con las que este deber guarda estrecha relación como veremos, deberes también de los particulares, objeto igualmente de prestaciones personales de carácter público, y por tanto bajo el mismo amparo legal creemos que proporciona el repetido art. 31-1º de la Constitución; me estoy refiriendo a la declaración tributaria (113), y los deberes de información tributaria de terceros (114).

Respecto de la primera de ambas figuras, la declaración tributaria, el art. 104 de la L.G.T. expresamente comtempla, entre otras dos posibles, la potestad de la

---

[113] L. SANCHEZ SERRANO: "La declaración ...", cit. (pgs. 65, nota 32, y 69 y ss.).

[114] J. LOPEZ MARTINEZ: "Los deberes de información tributaria"; I.E.F.-Marcial Pons, Madrid. 1992 (pgs. 22 y 23).

Administración para recabar declaraciones en cuanto fueren necesarias para la liquidación del tributo y su comprobación, tras sentar anteriormente en su art. 35 que los sujetos están obligados a formular todas las declaraciones y comunicaciones que se exijan para cada tributo (115). Del mismo modo, y ahora para la segunda institución, el art. 111 de igual disposición sienta en su párrafo 1º el deber general de proporcionar información tributaria a la Administración, añadiendo su párrafo 3º que deberá cumplirse también a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen (116);como se ha afirmado ambos son especificaciones para el ámbito tributario de lo que establece con carácter general para todo el sector administrativo el art. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo: "*Los administrados están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en la forma y casos previstos por la Ley, o por disposiciones dictadas en virtud de la misma*" (117).

Cabe preguntarse, por tanto, cuál pueda ser la razón de tan diverso tratamiento jurídico; de porqué la

---

[115] L. SANCHEZ, op. ult. cit., (pgs. 77 y ss.).

[116] J. LOPEZ, op. cit., (pgs. 109 y ss.).

[117] J. LOPEZ, op. cit. (pgs. 221 y ss.).

Administración, respecto del deber de autoliquidar, deber de colaboración con élla al igual que los otros dos anteriores, sólo tiene potestad para controlar el cumplimiento o no, total, correcto y completo de los particulares con aquél, y para sancionar en su caso el posible incumplimiento del mísmo en sus distintas posibilidades, total o parciales; y no tiene potestad para exigir tal cumplimiento, para el caso en que el deber está establecido, existe y el sujeto lo ha desoído, pués ya ha quedado claro que no tiene potestad normativa para crearlo por élla misma.

La respuesta que podemos aportar es sólo una, la razón estriba en que, con este deber de prestación pública, el sujeto realiza por sí funciones, actuaciones, tareas que en principio y al menos en sentido genérico, están atribuidas a la Administración tributaria (118); ésta tiene el poder y también el deber de practicarlas, en definitiva de liquidar el tributo, aunque en esos casos se haya trasvasado materialmente y con carácter previo (o por mejor decir "provisional") a los particulares. Luego si éstos incumplen, no realizan esas operaciones de cuantificación, de liquidación tributaria, tales funciones revierten automáticamente a la Administración, quién indudablemente, como veremos, está facultada para sancionar dicho

---

[118] Ya veremos más adelante con qué carácter, alcance y efectos se produce tal atribución, determinante entre otros puntos para fijar la naturaleza jurídica de esta figura.

incumplimiento, pero no sin embargo para reiterar tal deber mediante requerimiento, para insistir ante el sujeto que cumpla con el mísmo, antes de que élla reasuma la liquidación propiamente de la deuda tributaria.

Y éllo se comprende fácilmente, se justifica porque aquí, decimos, la Administración tenía atribuidas tales tareas, o dicho en otros términos, no sólo debía, sino que podía realizarlas, liquidar en definitiva; a diferencia de lo que podríamos decir de la declaración y de los deberes de información, donde los datos aportados por los sujetos se producen normalmente en la esfera privada o propia del particular, al margen o cuando menos fuera del alcance del posible conocimiento y por tanto control administrativo; luego si los administrados no comunican tales datos, no los pusieran en conocimiento de la Administración, a ésta le sería muy difícil, a veces incluso imposible, pero en cualquier caso mucho más costoso, conseguirlos y con éllos reconstruir la situación tributaria de los sujetos pasivos para lograr en última instancia fijar sus respectivas obligaciones tributarias. De ahí que se posibilite jurídicamente a la Administración en estos supuestos que pueda requerir, en caso de incumplimiento, al sujeto para que declare o informe sobre aquéllo que no lo ha hecho previa y voluntariamente, en cumplimiento de su deber; puesto que, en última instancia, esa parece ser la razón de fondo que movió al legislador de 1958 a establecer el precepto de la Ley de

Procedimiento Administrativo, y habrá sido sin duda la mísma para sus posteriores concreciones en el ámbito tributario, comunicar a la Administración lo que en principio no parece poder conocer. Distinto de lo que ocurre con la autoliquidación que sólo agiliza, adelanta, alivia de peso, o incluso si se quiere facilita la actuación administrativa, pero no es exclusiva ni mucho menos en su realización por los particulares.

C) NACIMIENTO: PRESUPUESTO DE HECHO:

Una vez visto que el deber de autoliquidar debe establecerse por ley, y que ésta también debe regular sus elementos y aspectos básicos, sólo resta de este punto resaltar que la ley hará surgir precisamente ese deber para los particulares cuando se realice el presupuesto de hecho que aquélla contempla; es decir, que la realización material del presupuesto fáctico de dicho deber por un sujeto hace surgir a cargo de este último, el deber de que practique la autoliquidación correspondiente (119). Dicho supuesto de hecho variará de un tributo a otro, dentro naturalmente de los que rija esta figura, pero éllo no impide que sean remarcables del mísmo, entendido en un sentido genérico, dos notas características respecto a su contenido; efectivamente, el presupuesto de hecho de la autoliquidación coincide

---

[119] En iguales términos se expresa F. CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pgs. 2 y 4).

plenamente con el que origina el deber de declarar, como primera característica; y sin embargo, no tiene necesariamente que coincidir o identificarse, al igual que el anterior, con el presupuesto de hecho de la obligación tributaria material, con el hecho imponible del tributo, y de hecho no lo hace en ocasiones.

Respecto de la primera nota, ya habíamos adelantado que, efectivamente y entre otros aspectos, el hecho generador, el supuesto fáctico que origina el nacimiento del deber de autoliquidar coincide plenamente con el presupuesto de hecho del deber de declarar (120), en todos aquellos tributos en que aquél debe acompañar a este último; y éllo por ese carácter accesorio del primero respecto al segundo, puesto que como veíamos (121) la autoliquidación es un figura que complementa la declaración tributaria, que presupone los datos contenidos en esta última y parte de los mísmos como soporte de todas esas operaciones calificativas, valorativas y cuantificadoras que implica su realización. De ahí que, en los casos en que el sujeto esté sometido a ambos deberes, el hecho que lo convierte precisamente en tál, que lo somete a ambos, será el mísmo; ese único presupuesto ocasionará el nacimiento del deber de declarar y del deber de

---

[120] Compartido también por PALAO: "Comentario al artículo ...", cit. (pgs. 557 y 558), y CLAVIJO, op. ult. cit. (pgs. 2 y ss.).

[121] Ver supra el epígrafe I,B).

autoliquidar para quién lo realiza, simultánea y complementariamente.

En segundo lugar, dicho presupuesto de hecho no tiene porqué coincidir con el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria (122); puede que materialmente coincidan pero, en todo caso, siempre es conceptualmente un presupuesto propio y diferenciado; ambos son autónomos, y no queremos decir totalmente independientes puesto que parece fuera de toda duda una cierta relación, que no justificación, entre éllos; pero ésto no implica una dependencia necesaria o vinculación por accesoriedad, sino que, repetimos, son autónomos, no coinciden y de hecho no tienen porqué coincidir. Aunque nuestra Ley General Tributaria parece reconducir a la categoría de obligaciones accesorias la práctica totalidad de relaciones posibles existentes entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos, con ocasión del surgimiento del tributo; y deja sólo expresamente fuera los supuestos que, quizá por referirse sólo y exclusivamente a terceras personas, identifica con un genérico deber de colaboración (123) (por otra parte,

---

[122] Respecto de la declaración lo afirman SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 71); C. PALAO, op. ult. cit. (pg. 520); y C. PEREZ DE AYALA: "Temas ...", cit. (pg. 577); propiamente de la autoliquidación lo mantiene CLAVIJO, op. ult. cit. (pgs. cit.).

[123] SOLER ROCH: "Notas sobre la configuración ...", cit., sostiene que "la L.G.T. no reconoce la figura de los deberes tributarios como tál, sino que los considera <<obligaciones (continúa...)

creemos, muy restringido en su consideración); no compartimos aquel planteamiento normativo por distintas razones.

En primer lugar, ya hemos tratado al inicio de este estudio (124) la dualidad de figuras que pueden surgir entre la Administración y los particulares, no todas éllas por tanto, reconducibles a la figura de la obligación; sino, como sabemos, a esta última tanto como a la institución del deber jurídico particular, caso que nos ocupa. Y además, tanto en uno como en otro supuesto, no siempre tales vínculos obligacionales pueden ser adjetivados como accesorios de la prestación tributaria, puesto que si aplicamos el concepto jurídico general de dicha calificación, no encajaría perfectamente, y aún en algunos casos ni siquiera remotamente, en el espacio existente entre ese deber u obligación de que se trate, y el tributo, la prestación tributaria en sentido estricto; cosa que también ocurre respecto del deber que estudiamos.

Pero es que, además todas esas relaciones jurídicas no siempre y en todo caso se producen exclusivamente entre Administración tributaria y sujetos pasivos, entendidos sensu stricto como contribuyente y sustituto según establece el

---

[123](...continuación)
accesorias>> de la obligación tributaria, cuando se establecen a cargo del sujeto pasivo (deudor tributario) o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas" (pg. 19).

[124] Ver supra el primer epígrafe del Capítulo, I,A).

art. 30 de la L.G.T. (125); y éllo no sólo por la posible interposición entre ambos de un representante, legal para el caso de incapacitados y voluntario como posibilidad en los demás supuestos, pués en última instancia las actuaciones y efectos jurídicos revertirán como sabemos en el representado y no en el representante; sino, sobre todo, por la irrupción en el círculo de los sujetos intervinientes en el complejo engranaje de la relación jurídico tributaria y sus entornos, de otras posiciones subjetivas, de otras situaciones no reconducibles al concepto jurídico normativo de sujeto pasivo vigente, hasta la acotación reciente más o menos precisa por el momento de ese otro campo bastante más amplio, correspondiente al obligado tributario (126), y del que pueden formar parte precisamente algunos de esos, considerados terceros en la regulación de la L.G.T., que ya entraban en el otro ámbito del que hablábamos sometido al deber genérico de colaboración (simple deber de colaboración como decía anteriormente a la modificación del año 1985) de los arts. 111 y 112 de la L.G.T..

---

[125] Artículo 30 de la L.G.T.: "*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*".

[126] La regulación hasta el momento que contempla más extensamente tal categoría subjetiva es el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), principalmente en el Capítulo IV de su Título I.

Por tanto, nos apartamos del criterio que parece seguir dicha Ley General pues en ésta, como en otras materias, incluida la propia regulación de la institución autoliquidatoria, no ha sabido adaptarla el legislador al cambio producido, puesto que consideramos que el supuesto fáctico origen de aquel deber no tiene que coincidir con el hecho imponible, sino que, como el que origina el deber de declarar, estará constituido por una serie de hechos, diversos según el tributo de que se trate, cuya realización sea indicio del posible nacimiento de una obligación tributaria a cargo del particular que está inmerso en tal situación, por realizarlos, poseerlos, soportarlos, etc., haciendo presumir razonablemente que puedan resultar obligados por aquélla (127). De ahí que podamos afirmar la disociación entre las razones que han fundamentado la elección de tales presupuestos como origen de ambos vínculos; es decir, la definición del hecho imponible por ser manifestativo de capacidad económica (128), y la contemplación del presupuesto de hecho de la declaración y autoliquidación como un hecho indiciario de que aquél se va

---

[127] Extraído de lo mantenido por SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pgs 71 y 72), y C. PALAO: "Comentario a los artículos ...", cit. (pg. 520).

[128] La definición que del mísmo apota el art. 28 de la L.G.T. puede verse completada en este sentido por el concepto de impuesto que contiene el art. 26-1º-c) de la misma norma, interpretado por muchos como más propiamente la definición del tributo en sentido genérico.

a producir.

No obstante, no creemos que deba desvincularse totalmente dicho presupuesto de hecho de la idea de capacidad contributiva; o por mejor decir, afirmamos que su fundamento jurídico es el deber de contribuir, y éllo porque realmente este último excede como vimos los contenidos de aquel principio, a pesar de que se originó en su seno, puesto que sirve de base para exigir deberes y obligaciones no sólo de los sujetos que manifiestan capacidad económica realizando el hecho imponible, sino de todos los que muestran una cierta capacidad de contribuir que los somete a tener que prestar la ayuda relevante o a veces imprescindible, requerida por el ordenamiento tributario, para cumplir aquel deber y así alcanzar la equidad y justicia en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, el presupuesto de hecho que origina el deber de autoliquidar, no vendrá establecido como tál por el nacimiento de una obligación tributaria que responda a la capacidad económica del que lo realizó, sino por el requerimiento, a todos los que muestran aptitud para contribuir, de esa colaboración necesaria para la justa concurrencia al levantamiento de las cargas públicas.

III. PERSONAS OBLIGADAS A CUMPLIRLO.

Una vez que hemos visto en el epígrafe

anterior cuál es el origen y fundamento del deber de autoliquidar, debemos ahora detenernos en el estudio de los sujetos que intervienen en el mísmo, es decir, de aquellas personas que van a resultar obligadas por el establecimiento legal de tal deber. Y aquí debemos retomar una idea ya apuntada anteriormente (129) que distinguía entre dos conceptos diferentes en esta vertiente subjetiva pasiva, me refiero a las nociones de deudor impositivo de una parte, o sujeto pasivo de la obligación tributaria, podríamos decir en terminología de nuestra L.G.T.; y, de otra parte, el sujeto de deberes impositivos, o más abreviadamente sujeto de deberes, que se aparta del anterior.

Ambas denominaciones (130) responden a realidades distintas, que pueden, y de hecho normalmente lo hacen, confluir en una mísma persona, en un mismo sujeto de derecho; pero que por obedecer como hemos visto, a presupuestos de hecho diferenciables y tener una justificación diversa en su establecimiento, entre otras razones, son perfectamente discernibles entre sí al

---

[129] Ver supra Capitulo I- I, A).

[130] Tomadas de la doctrina alemana, en concreto de H. W. KRUSE: "Derecho tributario ...", cit. (pgs. 308 y ss.); pero que, casi con igual terminología, podemos encontrar en A. HENSEL: "Diritto tributario", (traducción italiana); Giuffrè, Milano. 1956 (pgs. 181 y 182), y en SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit., quién concretamente habla de sujeto deudor del impuesto, de una parte, y de sujeto obligado a prestaciones tributarias de cualquier tipo, materiales o formales, de otra (pg. 47).

considerarlas en sí mismas. Por tanto, en lo que aquí nos interesa, debemos considerar a los sujetos de deberes tributarios como a quienes están sometidos u obligados por el deber de autoliquidar, y no a los sujetos pasivos, con independencia de que ambas situaciones puedan recaer sobre una misma persona.

Aquí de nuevo tenemos que identificar, éso sí, al sujeto sometido al deber de autoliquidar, con el sujeto sometido al deber de declarar (131), por ese repetido carácter accesorio de aquél respecto de este último, que también nos ha llevado a identificar los presupuestos fácticos de ambos deberes; y que, consecuentemente, nos lleva a referirlos a un mismo sujeto, sometido tanto a tener que declarar los datos y circunstancias relativas al hecho imponible, como a cuantificar el importe de la deuda derivada en su caso de la realización de aquél. Por tanto, la exposición que sigue se referirá en general al obligado por el deber de declarar, dada su identificación con el que lo está por la autoliquidación.

Como se sabe, el artículo 30 de L.G.T. nos dice que: "*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*"; y los dos preceptos posteriores pasan

---

[131] En el mismo sentido, CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pg. 6).

a definir al contribuyente, por realizar el hecho imponible; y al sustituto de aquel en las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria por imposición de la Ley, quién en cualquier caso queda vinculado aunque de forma indirecta con el presupuento de hecho del tributo. Algo después, el art. 35 del mísmo cuerpo normativo nos indicará que la principal obligación de todo sujeto pasivo será el pago de la obligación tributaria, pero no la única, puesto que también deberá, entre otras, formular las declaraciones que exija cada tributo (132).

Sin embargo, aquí cae la Ley General en cierta limitación, puesto que como se ha puesto de manifiesto respecto de esta última "obligación" de declarar (considerado por nosotros también como un deber), no sólo están sujetos a la mísma los sujetos pasivos en sentido estricto, repetimos

---

[132] Comentando este precepto concretamente en la línea que estamos manteniendo, FERREIRO ("Curso ...", cit.) afirma en primer lugar que "no parece correcto decir que <<la obligación principal de *todo* sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria>>. Puede haber sujetos pasivos que no sean sujetos pasivos de una deuda tributaria principal o accesoria. Así, como ya hemos visto, una persona puede estar obligada a declarar y puede no estar obligada a pagar ninguna cantidad de dinero. En segundo lugar, hemos de indicar que el art. 35 de la L.G.T. se refiere, junto a los sujetos pasivos de las distintas obligaciones de carácter tributario, a los sujetos pasivos de otras situaciones jurídicas de deber no asimilables a la obligación" (pg. 510). Como se ha comprobado, el autor utiliza el vocablo sujeto pasivo en un sentido mucho más amplio que el contenido en la L.G.T., como omnicomprensivo de las distintas figuras subjetivas a las que nos estamos refiriendo; sin embargo, al margen de la terminología utilizada, la idea subyacente es la mísma.

contribuyente y sustituto, sino todo "titular de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo" (133); dicho interés legítimo constituye "garantía de una utilidad instrumental a la legalidad del comportamiento administrativo" (134), garantía de que la Administración tributaria dictará sus actos tanto en el ámbito procedimental como en el material de acuerdo a la legalidad, al Derecho. El citado precepto (art. 30) muestra por tanto esa "ineludible convivencia de los deberes de prestación y de comportamiento requeridos para la eficaz gestión de todo tributo y que más tarde, se han ido polarizando hacia otras posiciones distintas de aquéllas que, originariamente, monopolizaba el sujeto pasivo con su presencia y que han dado ocasión a una pluralidad de administrados-obligados frente a las prestaciones de la Administración tributaria" (135).

En efecto, el sujeto sometido al deber de declarar y, por ende, al de autoliquidar cuando lo acompaña, debemos identificarlo genéricamente con un sujeto de deberes tributarios, de estos dos deberes en este caso, y que pasará a tal posición por un presupuesto de hecho propio distinguible del presupuesto de hecho origen de la obligación

---

[133] L. SANCHEZ: "La Declaración ...", cit. (pg. 48) y F. CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pg. 6).

[134] R. ALESSI: "Principî ...", II, cit. (pg. 539).

[135] E. ESEVERRI: "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, cit., vol. II (pg. 839).

tributaria o hecho imponible; como se ha afirmado, "la declaración es una obligación (deber) "ex lege" a la que están sujetos los que realizan el presupuesto de hecho de la relación tributaria", entendida ésta como aquélla que acoge no sólo a la obligación tributaria estrictamente, sino también a la que la doctrina viene llamando "obligaciones accesorias" (136), aunque para nosotros puede ser tanto deberes como obligaciones; "realizando unos determinados hechos que el legislador estima como índice de que se ha producido el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, la Ley obliga a ese presunto contribuyente a manifestar, a poner en conocimiento de la Administración esos hechos (y añadiríamos respecto del concreto deber de autoliquidar, a calcular también el tributo derivado de la realizacion de los mísmos), iniciándose, de este modo, el procedimiento liquidatorio, que no tiene como objeto primordial cuantificar una deuda ya existente, sino por el contrario, determinar si en realidad existe o no una deuda tributaria. .... Se declara sólo y cuando se cumplen determinados requisitos establecidos por una norma tributaria, que no tienen que coincidir con el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y que de hecho no coinciden, normalmente" (137).

---

[136] M. CORTES DOMINGUEZ: "La Declaración tributaria"; R.D.F.H.P., nº. 52. 1963 (pg. 1043).

[137] Ibidem., pg. 1044.

Como vemos, por tanto, la realización de ese presupuesto de hecho autónomo, distinto del hecho imponible, por parte de un sujeto, le coloca en una situación jurídica subjetiva integrada en el procedimiento de liquidación, o si se prefiere de gestión, en cuyo desarrollo se conectan los intereses de la Administración financiera con los intereses de los particulares, de los administrados, relacionándolos; y en el que se necesita para éllo una cualificación personal y objetiva respecto de dicho procedimiento de gestión que es precisamente esa condición de interesado en el procedimiento a la que aludíamos. Interesado en el procedimiento de gestión en la medida en que, la declaración de voluntad que realice la Administración, mediante el acto de liquidación en su caso, o mediante el acto que declare la inexistencia de obligación tributaria alguna, afecta decisivamente al <<circuito vital>> de los sujetos; en el primer caso, el procedimiento de liquidación tratará de decidir o fijar la cuantía o importe de la obligación tributaria del sujeto pasivo, y en el segundo se declarará a su término la inxestencia de aquélla. En ambos casos, el contribuyente, por ejemplo, y ese sujeto obligado igualmente a practicar y presentar declaración y autoliquidación, coinciden en que "ambos están interesados en el procedimiento de liquidación"

(138).

Y éllo es así porque, como se ha dicho, "no sólo cobran consistencia las posiciones de aquellos sujetos que, por detentar una capacidad económica se ven *obligados* al pago de un tributo, sino también sería factible estructurar aquellas otras situaciones que no derivan del asentamiento jurídico de unos índices de capacidad económica, sino que traen su origen de los criterios de capacidad contributiva que informan al sistema y que les sitúan como *colaboradores* u obligados a colaborar en la gestión del tributo. .... El criterio de la capacidad económica servirá para medir o determinar la capacidad individual para el pago de los tributos; el deber de contribuir vendría a conectar con el conjunto de prestaciones, tanto de orden material como formal que delimita a los distintos sujetos tributarios fundamentando, en consecuencia, la existencia de las llamadas posiciones pasivas o deudoras frente al tributo y la de aquellas otras que se establecen para ordenar con mayor eficacia su gestión pero que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria" (139).

Luego, podemos concluir afirmando que las personas

---

[138] Esta idea se basa en la argumentación que mantiene CLAVIJO ("El deber ...", cit.) para la que toma entre otras algunas Sentencias del Tribunal Supremo como apoyo, 27 de enero y 11 de marzo de 1963, 7 de diciembre de 1968, y 8 de octubre del 1973 (pg. ult. cit.).

[139] E. ESEVERRI: "Las posiciones ...", cit. (pgs 863 y 864).

obligadas por el deber de autoliquidar, entran de plano en la denominación de sujetos de deberes tributarios, coincidiendo con los sujetos del deber de declarar, y diferenciables de los sujetos pasivos de la obligación tributaria; se colocan en tal posición por la realización del presupuesto de hecho de aquellos deberes, que implica su condición de interesados en el procedimiento de gestión, y se fundamenta, no en la capacidad económica del sujeto, como ocurre con el hecho imponible, sino en el propio deber de contribuir, en la capacidad de contribuir que muestran con su realización. Para estudiar aunque sea muy brevemente, cuáles son los requisitos generales exigidos por el ordenamiento tributario para poder entrar en esa posición de sujeto de ambos deberes, debemos remitirnos al Capítulo segundo de este trabajo, puesto que realmente son los requisitos subjetivos del acto de la autoliquidación, al que se dedica en general aquél.

IV. OBJETO DEL DEBER: EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION. REMISION.

Una vez que hemos visto quiénes son los sujetos sometidos por el deber de autoliquidar y los requisitos de capacidad que deben reunir, debemos referirnos al objeto de dicho deber, aunque muy someramente puesto que será precisamente el Capítulo siguiente el que desarrolle dicho objeto, al dedicarse íntegramente al acto de la

autoliquidación, al que nos remitimos por tanto. Aquí sólo queremos resaltar algunas ideas, en cierto modo como recapitulación, que nos vayan aclarando y precisando la figura objeto de nuestro estudio, la autoliquidación.

Como ocurre con cualquier deber jurídico, su objeto consiste en aquella prestación con cuya realización se da cumplimiento al mísmo, extinguiéndolo de la forma más propia y a la vez deseada por el ordenamiento; en este caso, hemos visto que dicha prestación reúne una serie de características, al considerarla primeramente de naturaleza personal, como una actividad positiva, prestación de hacer; y seguidamente de carácter público, por la naturaleza del sujeto al que debe prestarse tal actividad, un ente público que actúa como tál, dotado de potestad. Lógicamente ese hacer consistirá en la realización por el sujeto obligado del acto de la autoliquidación, que es la prestación objeto del referido deber.

El acto autoliquidatorio implica el desarrollo de una serie de actividades, enseguida veremos de qué variada naturaleza, principalmente intelectivas, aunque no exclusivamente, puesto que dicha actividad intelectual requiere de un mínimo de exteriorización para que puedan tener relevancia jurídica (140), con lo que también habrá

---

[140] En el Capítulo II, dedicado como decimos al estudio del acto, concretamente al tratar de las diversas teorías sobre su naturaleza jurídica, veremos que una de éllas puso (continúa...)

esa faceta física, que por otra parte como ya advertimos, no debe llevar a la confusión con la entrega bajo forma documental del acto realizado (141). En efecto, decimos que las actividades que lleva a cabo el sujeto autoliquidando un tributo son variadas, de diversa entidad, no se limitan a una mera, simple y sencilla operación aritmética; primeramente habrá que calificar jurídicamente los hechos y circunstancias que acaba de comunicar, de relatar en su declaración tributaria, para saber exactamente cuál ha de ser la normativa que le resulte aplicable; para éllo lógicamente, habrá de realizar una labor interpretativa de las distintas y posibles normas existentes en las que pudieran subsumirse sus datos fácticos. Y no hay que advertir, pues parece bastante evidente, que la función hermenéutica referida al actual Derecho tributario vigente puede resultar ardua tarea, incluso en algunos casos para los propios estudiosos de este sector jurídico.

Fijado el sentido de las normas que habrán de aplicarse a su situación tributaria, de éllas se derivará el mecanismo medidor o valorativo de dichos hechos, estimando el valor a otorgar a cada uno de éllos según su intensidad,

---

[140](...continuación)
gran acento en esa faceta intelectiva en detrimento de su manifestación externa (ver infra II,A.).

[141] Desarrollado más extensamente infra Cap. I-IV, A), al tratar del cumplimiento del deber que afecta al acto, por tanto, y no al documento o forma.

peso, medida, cantidad, etc.. Estos valores serán la base numérica para, ahora ya sí, calcular el importe debido en concepto de tributo, mediante todas las operaciones aritméticas que establezca la normativa al efecto, que pueden ser muy simples o por el contrario en ciertos supuestos múltiples y ciertamente complicadas (142). Pero como hemos advertido, no basta con que el sujeto realice internamente todas estas actividades siguiendo paso a paso dicha actividad intelectual, sino que como colofón a la mísma habrá que exteriorizarla, manifestarla al exterior mediante una actividad física que plasme todos los momentos y el resultado final de su realización, para poder entender jurídicamente que el acto de la autoliquidación se ha realizado, y producir así las consecuencias oportunas, destacando a estos efectos el cumplimiento del deber autoliquidatorio.

Resulta evidente que el contenido material de toda esa serie de actuaciones, tendentes a la fijación del importe del tributo e integrantes del acto que practica el sujeto, coinciden en su propia esencia y desarrollo con la actividad que debe llevar a cabo el órgano administrativo encargado de practicar la liquidación del tributo, materialmente son idénticas; ahora bién, cuando circunscribimos la liquidación al acto administrativo que dicta el órgano competente fijando

---

[142] Baste pensar para comprenderlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente hasta 1991, sobre todo en lo referente a los incrementos de patrimonio, o los supuestos en que existen rentas irregulares.

la cantidad a pagar y exigiendo su cumplimiento, ya sea de forma provisional o definitiva, que culmina ese procedimiento (también llamado de liquidación) aplicativo del tributo, resulta una clara y definitiva diferencia respecto del acto de la autoliquidación, éste es realizado por un particular y no por un órgano administrativo, no es un acto administrativo propiamente, aunque coincidan en su contenido material, distinción determinante como veremos respecto a la naturaleza del acto.

Por tanto, el acto de la autoliquidación es la prestación objeto del mismo deber con el que éste se cumple; pero dicha prestación como sabemos no es la única que debe realizar el sujeto, puesto que primero ha de declarar los datos fácticos integrantes, en su caso, de un hecho imponible, con todos sus elementos y circunstancias determinantes, que le servirán para practicar la autoliquidación a continuación. Sin embargo, además de ambos actos, autoliquidación y declaración como prestaciones de sendos deberes, también cabe en bastantes supuestos, por no decir en todos, que el mismo sujeto sometido a aquéllos también lo esté por otros deberes, diferenciables claramente de los anteriores, pero cuyo acto de cumplimiento se incorpora en el mismo documento, por lo que guardan una cierta relación, que incluso ha llevado a confusión, entediendo a estos últimos como parte de los anteriores. Me estoy refiriendo en concreto al deber de comunicar datos

identificativos principalmente del sujeto que realiza la declaración y la autoliquidación, y al deber de acompañar justificantes de determinados datos o circunstancias en éllas incluídas; normalmente son calificados como prestaciones complementarias (143) por esa incorporación en el mismo documento.

Respecto de la primera de éllas, la comunicación de datos identificativos, es normal que a toda declaración y correspondiente autoliquidación de cualquier tributo, se deban acompañar una serie de datos informativos sobre la identidad del sujeto que las practica, como puedan ser principalmente el número de Documento Nacional de Identidad, exigencia en gran medida sustituída actualmente por el Número de Identificación Fiscal (144); o la consignación del domicilio fiscal, como posibilita expresamente la propia Ley

---

[143] En concreto, SANCHEZ SERRANO ("La Declaración ...", cit.) considera como prestaciones complementarias de la declaración *stricto sensu* a las comunicaciones de datos, a la prestación o exhibición de justificantes o documentos acreditativos, e incluso considera como tál a la propia autoliquidación (pgs. 55 y ss.). Por su parte, CLAVIJO ("El deber ...", cit.) considera como prestaciones complementarias, ahora ya sí de la autoliquidación, a la comunicación de datos informativos, y al acompañamiento de justificantes (pgs. 6 y 7). Como se ve, la coincidencia es prácticamente total.

[144] Contemplado en el artículo 12, *<<Utilización del Número de Identificación Fiscal ante la Administración tributaria>>* del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, en desarrollo del artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

General Tributaria en su artículo 45-2º (145). Aunque no sólo pueden solicitarse datos del sujeto sometido por los deberes de declarar y autoliquidar, sino que incluso a veces se solicitan de otras personas con las que dicho sujeto ha mantenido relaciones económicas con relevancia tributaria (146); y del mismo modo, puede haber ocasiones en las que datos exigidos no lo sean por una finalidad propiamente financiera, como será facilitar la comprobación e investigación de los sujetos y hechos imponibles, sino por ejemplo, con fines estadísticos. Este deber de comunicar datos en general es discernible tanto de la declaración como de la autoliquidación, como se deduce claramente al menos respecto de la primera, de la propia dicción de otro precepto de la citada Ley, el artículo 35, que habla tanto de declaraciones como de comunicaciones que se exijan para cada tributo en su párrafo 1º, y de proporcionar datos, informes y antecedentes relacionados con el hecho imponible en el

---

[145] Artículo 45-2º de la L.G.T.: "*La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario ...*".

[146] Piénsese, por ejemplo, en las relaciones laborales el deber de comunicar datos de la persona o entidad pagadora; o en el supuesto de que se pidan sobre el profesional que ha prestado algún servicio; o del empresario o particular con quién se han mantenido relaciones comerciales .... Incluso en estos casos, el art. 113-1º del Real Decreto 338/1990 antes citado exige la consignación del N.I.F. de otras personas o entidades, con quienes se establezcan relaciones económicas o profesionales, en las declaraciones, comunicaciones o documentos con trascendencia fiscal, cuando así se establezca.

segundo; lo cuál es perfectamente aplicable también respecto de la autoliquidación.

Igualmente, puede existir un deber de acompañar los justificantes de determinadas circunstancias incluidas en la declaración (147), o bién de ciertos datos tenidos en cuenta al autoliquidar el tributo y por tanto determinantes de la cantidad resultante de la mísma. Al igual que en el caso anterior, el artículo 35, ahora sólo en su párrafo 2º, alude a esa proporción a la Administración de los justificantes que tengan relación con el hecho imponible, lo que es extensible en su diferenciación respecto de la autoliquidación. En ambos casos, si el sujeto no aporta los datos debidos o no acompaña los justificantes oportunos, incurrirá en una infracción tributaria.

---

147 Sobre este punto, hay que resaltar la posible confusión que pudiera plantearse entre esos justificantes o documentos acreditativos, y la propia declaración, derivada de la dicción del art. 102-4º de la L.G.T.: "*Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible*". SANCHEZ SERRANO plantea para evitar tal posible confusión, "tener en cuenta que la atribución por las normas vigentes del carácter de declaración tributaria a la presentación de determinados documentos no es más que una ficción establecida por la ley con fines recaudatorios y de lucha conta la defraudación. Y que se estima o considera que la presentación de dichos documentos constituye una declaración, pero sin serlo realmente". ("La Declaración ...", cit., pg. 61).

V. TRANSMISION DEL DEBER.

Para abordar este punto, primeramente debemos aclarar que aquí vamos a hacer referencia a lo que se ha dado en llamar "sucesión del procedimiento" (148) frente al tema de la sucesión en el pago de la obligación tributaria, y de otras prestaciones económicas accesorias; puesto que la autoliquidación es un deber jurídico, inserto en el procedimiento aplicativo del tributo o de gestión tributaria, concretamente en su inicio, y a la vez autónomo con respecto a la prestación tributaria stricto sensu, u objeto del tributo (149). No obstante, nos vamos a referir sólo y exclusivamente a la posible sucesión respecto de la autoliquidación en concreto (aunque resultarán inevitables alusiones a la declaración), sin plantearnos la viabilidad o no, y su admisibilidad, referida al procedimiento de gestión en su conjunto, por no ser éste el lugar apropiado.

Para éllo, deberemos distinguir entre dos posibles casos atendiendo a los sujetos que intervengan en la

---

[148] En tal sentido puede verse a E. POTITO: "La successione nei rapporti tributari"; Jovene, Napoli. 1964 (pgs. 121 y ss.); A. RODRIGUEZ BEREIJO: "La sucesión en las relaciones tributarias"; R.D.F.H.P., nº 57. 1965 (pgs. 26 y ss., especialmente 32 y ss.); SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pgs. 89 y ss.), quién aún recogiendo tal expresión, la somete a crítica (en primera de las pgs. cit., nota 2); A. MARTINEZ LAFUENTE: "Transmisión de obligaciones pendientes en el I.R.P.F."; H.P.E., nº 82. 1983 (pg. 153); y CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pgs. 8 y 9).

[149] Ver sobre tal carácter, supra I,B).

transmisión, es decir, hablaremos de la transmisibilidad entre personas físicas, en primer lugar, y distinguiendo en su seno que ésta se realice a título de inter vivos o mortis causa; y en segundo lugar, de la posible transmisión de este deber entre personas jurídicas. Por supuesto que debemos de partir de un concepto sucesorio que implica la colocación en la mísma posición de interesado en el procedimiento liquidatorio (150), para practicar la autoliquidación correspondiente, que tenía el transmitente por parte del sucesor; no deberá surgir otra nueva situación para admitirlo, pués de lo contrario no sería propiamente una transmisión del deber autoliquidatorio, sino su extinción seguida del nacimiento de uno nuevo.

A) <u>ENTRE PERSONAS FISICAS</u>:

En principio, podría pensarse que no hay impedimento real para que otra persona, que no sea la directamente sometida al deber de autoliquidar, practicase tal actividad, puesto que, conocidos los datos fácticos de la situación tributaria de un sujeto, cualquiera podría calificar esos hechos, valorar su alcance y cuantificar el importe correspondiente, en una palabra, realizar la autoliquidación. Sin embargo, esta impresión apriorística o intuitiva no es acertada puesto que debe ser objeto de

---

[150] Igualmente SANCHEZ SERRANO, op. ult., cit. (pgs. 91 y 92), y CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 8).

importantes matizaciones, que llegarán a cambiar su conclusión.

En efecto, va ser determinante la relación de accesoriedad que existe entre esta última y la declaración tributaria, así como su realización simultánea a estos efectos, puesto que, entre personas físicas, la declaración es una prestación que puede considerarse personalísima (151), al menos en bastantes supuestos, lo cuál, por tanto, hará negar la posibilidad de su transmisión; además, ambas deben realizarse en igual plazo como veremos, e incorporadas a un mismo documento, lo que impedirá que podamos plantearnos siquiera teóricamente, que el sujeto sometido a este deber practicase la declaración, y posteriormente transmitiese a otro su posición para que realizara la autoliquidación correspondiente. Como decimos, la declaración puede ser considerada prestación personalísima, pués sólo quién está sometido por ley a dicho deber (152) es quién puede conocer en su totalidad, al menos en determinados casos, la realización del hecho

---

[151] SANCHEZ SERRANO, op. cit. (pgs. 91 y 96), y F. CLAVIJO, op. cit. (pgs. 8 y 9).

[152] Hablamos sólo de quién está sometido por ley, puesto que entendemos a estos efectos el supuesto de requerimiento administrativo para que el sujeto realice su declaración también incluíble en tal expresión, al necesitar la Administración una previa ley que le autorice a practicar dichos requerimientos. Además, en estos casos ya no estaremos ante la iniciación del procedimiento de gestión mediante declaración, sino por la previa actuación de la Administración.

imponible con todas sus circunstancias y elementos integrantes.

Además y por otra parte, ahora referido directamente a la autoliquidación, aunque también sea predicable en parte de la declaración, como sabemos el establecimiento de tal deber está reservado a la ley (153), quién tendrá que regular todos sus aspectos básicos, entre éllos lógicamente el sujeto sometido por el mísmo; luego, para que se admita el cambio jurídicamente de éste por otro sujeto que se colocaría en su misma posición, debe haber una admisión o autorización legal de dicha sucesión. Habrá que buscar, por tanto, en su caso, esa posible ley o disposición en élla contenida, que admita la transmisión del deber de autoliquidar, expresamente o mediante una correcta interpretación de tal precepto.

Distinto es la posibilidad fáctica sin cambio de titularidad jurídica de que cualquier persona pudiese autoliquidar unos ciertos datos de hecho por élla conocidos, aunque no sea el sujeto sometido a tal deber, razón de fondo de la admisibilidad sin reservas de la representación voluntaria (154); puesto que el obligado puede designar representante, al que comunicará todos los datos fácticos relevantes a efectos de su declaración, para que este último

---

[153] En este sentido ver supra el punto II,B) en sus distintos apartados.

[154] Ver infra, Cap. II-IV,B),b).

cumplimente con éllos el impreso de declaración correspondiente, así como practique la autoliquidación derivada incorporándola a aquél (piénsese en el supuesto hoy tan extendido del asesor fiscal). No obstante, no puede confundirse en absoluto esta figura de la representación voluntaria con la transmisión del deber autoliquidatorio entre dos personas (155), puesto que en el primer caso ya sabemos que el titular del mísmo sigue siendo la persona sujeta legalmente, de quién son reputables todos los efectos jurídicos de la realización o no de tal acto; distinto de la transmisión, en la que el primer sujeto, desaparecería de la esfera tributaria, sustituyéndolo en su misma posición la otra persona, a quién se imputarían todos los posibles efectos derivados.

a) Inter vivos:

Para este supuesto en concreto, nuestra Ley General Tributaria dedica un precepto en el que expresamente prohibe dicha transmisión, el artículo 36 precisamente (156); aunque de su dicción literal podría pensarse a primera vista que no es de aplicación a la autoliquidación,

---

[155] Puede verse igual advertencia en CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pg. 8).

[156] Artículo 36 de la L.G.T.: "*La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*".

sin embargo debe ser objeto de una interpretación extensiva de los dos términos implicados, sujeto pasivo y obligación tributaria, más acorde con la situación tributaria actual que con la derivada de la época de promulgación de la ley, mucho más restrictiva. En efecto, como ya vimos anteriormente, la concepción de los sujetos situados en el lado pasivo de las relaciones y vínculos con la Administración tributaria, excede con mucho de la correspondiente sólo y exclusivamente al sujeto pasivo (157), como es el caso de los sujetos de deberes tributarios, uno de los cuáles es el sometido por el deber de autoliquidar; del mismo modo, si bién la obligación tributaria en sentido estricto es la relación jurídica principal derivada de la existencia y aplicación de los tributos, no es ni mucho menos la única posible, como se aprecia al repasar el gran elenco de obligaciones y deberes de distinto signo, amplitud y naturaleza que pueden surgir entre los particulares y la Administración, entre éllos el citado deber de autoliquidar.

Por tanto, cabe concluir que no es admisible dicha transmisión entre dos personas físicas por actos inter vivos, y ya sea ésta a título particular, es decir, referida a sólo un supuesto de autoliquidación concreto debido por una persona en función de un tributo específico; como a título

---

[157] Como muy bién apunta sobre este tema SANCHEZ SERRANO ("La Declaración...", cit.) "la Ley General Tributaria adolece de cierta imprecisión al utilizar el término <<sujeto pasivo>>" (pg. 93 en nota 15).

universal, lo que ocurre con la transmisión de una masa patrimonial o hacienda, o de una explotación o actividad económica, empresarial o profesional, de la que podrían derivarse distintos supuestos sometidos al deber de referencia; en este último caso, existe otro precepto en la misma Ley General Tributaria que también alude al tema, para establecer que el sujeto adquirente será responsable de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de tales explotaciones y actividades, junto con el trasmitente (158).

b) Mortis causa:

La sucesión entre dos personas físicas por causa de muerte se entiende siempre a título universal, por lo que debemos plantearnos su admisibilidad o no sólo a este nivel. Tradicionalmente, frente a quienes habían admitido tal posibilidad, no sólo referida al pago de la prestación tributaria principal junto con las obligaciones colaterales y accesorias, sino también respecto de la "obligación" de declarar (159); surgió una postura contraria referida a

---

158 Me refiero en concreto al artículo 72-1º de la L.G.T.: "*Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, ... serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, ...*", desarrollado por los arts. 10-2º,b) y 13 del R.G.R..

159 E. POTITO: "La successione ...", cit. (pgs. 123 y ss.). Tal admisión deriva de considerarla como una "simple declaración de ciencia cuya función es la de poner en conocimiento de la autoridad tributaria los elementos de (continúa...)

este segundo punto, así como al otro deber de prestación personal al que nos estamos refiriendo, la autoliquidación (160).

Los argumentos utilizados por los detractores de tal admisibilidad son básicamente dos; el primero es la naturaleza jurídica de la declaración como deber no estrictamente patrimonial, puesto que la sucesión hereditaria tendría su ámbito propio en la titularidad de un patrimonio y de los derechos y obligaciones de contenido económico pertenecientes o vinculados al mismo, debiendo forzarse mucho su significado y finalidad para incluir aquel deber (predicable plenamente también respecto de la autoliquidación) en esta institución jurídica. Y éllo debido a que, como ya hemos venido repitiendo desde el inicio de este trabajo, tanto el deber de declarar como el de autoliquidar vinculados entre sí por una relación de

---

[159](...continuación)
hecho necesarios para la liquidación del impuesto". En la doctrina española puede consultarse MARTINEZ LAFUENTE: "Transmisión de obligaciones ...", cit. (pg. 153).

[160] Ya RODRIGUEZ BEREIJO ("La sucesión ...", cit.) advierte que dicha solución "no es, ni mucho menos. Primero, a causa de cuál sea la naturaleza jurídica de la declaración tributaria, y si puede constituir un obstáculo a dicha transmisión; en segundo lugar, por las dificultades que puedan surgir del tipo de situación de hecho que constituye el objeto de la declaración, ya que puede muy bién no prestarse a ser determinada o precisa por una persona distinta de aquélla respecto a quién se ha verificado originariamente" (pg. 33). Abiertamente en contra, se manifiestan SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pgs. 95 y ss.) y CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pgs. 8 y 9).

accesoriedad, son sin embargo totalmente autónomos a la hora de relacionarlos con la obligación tributaria principal, esa sí de contenido económico o patrimonial, y por tanto susceptible de sucesión hereditaria.

En segundo lugar, el otro fundamento hace referencia al contenido objeto de tal deber declarativo, por su carácter en muchas ocasiones personalísimo como vimos, debido a que implica una manifestación de conocimiento por parte del obligado sobre determinados hechos, que en ocasiones no serán fáciles, o incluso a veces posiblemente cognoscibles, por otros sujetos distintos de aquél, como podrían ser sus herederos; y a él sabemos se une accesoriamente la autoliquidación, por lo que correría igual suerte. De ambos argumentos se concluye que, los herederos que deban declarar y autoliquidar por el causante en caso de su fallecimiento anterior a la realización de tales actos, no lo harán propiamente por haber sustituido a éste en su misma posición a consecuencia de la sucesión; sino por haberse creado unos nuevos deberes a cargo de aquéllos por imperativo de la ley, cuyo presupuesto de hecho ha sido la sucesión mortis causa, y cuyo contenido será declarar los datos por éllos conocidos (no los conocidos por el causante) de los hechos imponibles acaecidos, así como autoliquidarlos.

Se ha tenido que recurrir a dicha argumentación teórica por no existir en nuestro ordenamiento una norma que expresa y directamente se pronunciase sobre la admisibilidad

o no de tal trasmisión; diferenciándose la conclusión a que se llega del tratamiento que daba, ahora sí, la legislación al otro supuesto de la obligación de pago de las deudas tributarias (161). Con el nuevo Reglamento General de Recaudación, normativa junto con la Ley General Tributaria básica para la regulación de la situación anteriormente descrita, se ha modificado la redacción de los preceptos implicados, por lo que debemos plantearnos si dicha diferenciación nos llevará a una solución distinta de la apuntada. En concreto, son dos los preceptos que se refieren a la sucesión por fallecimiento, el art. 10-4º y 5º,b) del R.G.R.: "*4. Los sucesores mortis causa de los obligados al pago de las deudas tributarias enumeradas en los apartados anteriores se subrogarán en la posición del obligado a quién suceda.*

No obstante, a la muerte del sujeto infractor no se

---

[161] En concreto, cabía deducirlo del arículo 72-1º de la L.G.T. antes recogido en parte, que añadía in fine "*sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil*"; e igualmente, pero referido más directamente, el anterior R.G.R. lo establecía en sus arts. 8-f); 13-1º y 14, siempre relativos todos éllos al pago de deudas tributarias.

transmiten las sanciones pecuniarias impuestas al mismo"; "*5. Los obligados al pago de las deudas tributarias responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, salvo las excepciones previstas en las leyes y, en particular, las siguientes: b) Los sucesores mortis causa responderán de las obligaciones tributarias pendientes de sus causantes con las limitaciones que resulten de lo dispuesto en la legislación civil para la adquisición de la herencia*"; y en segundo lugar, el art. 15-2º del R.G.R.: "*Fallecido cualquier obligado al pago de una deuda tributaria, la gestión recaudatoria continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación al sucesor requiriéndole para el pago de la deuda tributaria en los plazos previstos en los artículos 20 y 108 de este Reglamento, según la situación de la deuda en el momento del fallecimiento, con los límites establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 10 de este Reglamento*".

Aunque podría parecer, de la conjunción de ambos preceptos, que ahora sí hay una regulación expresa favorable a que los deberes de declarar y autoliquidar se transmitan por causa de muerte, puesto que el primero de éllos habla de "subrogarse" en la posición del causante que implica colocarse en su misma posición jurídica, y el segundo alude a la gestión recaudatoria, concepto que entendido en un sentido muy amplio podría extenderse al procedimiento

aplicativo del tributo en su conjunto, iniciado con aquéllas; sin embargo creemos que resultaría una interpretación muy forzada, primero porque la subrogación en la posición del transmitente claramente está establecida para el pago de las deudas tributarias, no aludiendo para nada a otras obligaciones o deberes que no fuesen aquéllas; y segundo, porque la recaudación del tributo la identificamos sólo con la parte final de la gestión tributaria, una vez que se ha dictado acto administrativo de liquidación (162), o bién, aunque (de forma más flexible e impropia) como ingreso a cuenta, podríamos entender también comprendido el ingreso derivado de la autoliquidación inicial, y en ambos casos, el sujeto causante de la sucesión ya habría cumplido con tal deber, o en el primero de éllos, la Administración habría suplido y posiblemente castigado su ausencia.

Luego podemos concluir, que la regulación normativa dedicada a la sucesión mortis causa actual tampoco da una solución al tema que nos ocupa, su admisibilidad respecto de la autoliquidación, junto con la declaración, por lo que debemos volver a buscar argumentos que cubran esta ausencia legislativa, los cuáles hemos visto al inicio de este

---

[162] Sobre el concepto de gestión tributaria que compartimos, donde la recaudación sería una fase pero con gran autonomía dentro de aquél, puede verse nuestro trabajo: "Administración y Gestión tributaria. Comentario al artículo 90", en <<Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma>>, Tomo II; I.E.F., Madrid. 1991; así como la bibliografía allí incluida al efecto.

apartado son contrarios a su admisión.

B) ENTRE PERSONAS JURIDICAS:

Este último caso responde a las fusiones de sociedades, ya sea para crear de sendas entidades una nueva, o por absorción de una por la otra, desapareciendo la primera; en principio, parece que uno de los principales obstáculos conceptuales para negar la posibilidad de transmitir el deber de autoliquidar, el carácter personalísimo de la declaración, a la que aquélla va unida por accesoriedad, no opera en este supuesto por la propia naturaleza y esencia de las personas jurídicas (163), resultando la práctica tanto de declaraciones como de autoliquidaciones tributarias, parte de los actos de administración y gestión habituales de tales entidades.

Sin embargo, cabe objetar, a falta también de regulación normativa expresa que confirmase tal posibilidad, el propio mecanismo que se lleva a cabo en los procesos de fusión de sociedades, del que parece derivarse que la nueva entidad surgida o bién la absorvente de otra menor, se colocan en nuevas situaciones como interesadas en el procedimiento de gestión, surgiendo para ambas unos deberes

---

[163] En igual sentido, SANCHEZ SERRANO, "La Declaración ...", cit. (pgs. 99 y 100), y CLAVIJO, "El deber ...", cit. (pg. 9).

nuevos, en su caso, tanto de declarar como de autoliquidar (164).

El presupuesto de hecho que los haría surgir sería precisamente, ese proceso de fusión o de absorción, que hace desaparecer del campo jurídico a determinadas sociedades, surgiendo otra nueva; y el contenido de los mismos sería diverso, por cuanto con la autoliquidación habría que calcular el importe de una deuda tributaria derivada de los datos de hecho contenidos en declaraciones de distinto alcance, al estar referidas ya a dos o más sociedadades conjuntamente, podríamos decir de forma impropia, y no a una por cada entidad concreta separadamente.

Por tanto, y teniendo también en cuenta en lo que pueda valer, el argumento de dar un tratamiento homogéneo a los distintos supuestos de posible transmisión del deber de autoliquidar, podemos concluir que tampoco en este caso es objeto de sucesión; todo éllo, naturalmente, mientras que no encontremos una disposición normativa legal que admitiese la transmisión a la misma situación que tenía el sujeto sometido a la autoliquidación, que ya sabemos coincide con el obligado a declarar, de otro sujeto, particular o entidad, sin alteración de aquélla.

---

[164] SANCHEZ SERRANO, op. ult. cit. (pgs. 100 y 101) y CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. cit.).

VI. EXTINCION DEL DEBER.

Vamos a terminar este primer Capítulo dedicado al estudio del deber de autoliquidar, refiriéndonos a cuáles pueden ser las causas que ocasionan la extinción del mismo, y su consiguiente desaparición del mundo jurídico. Dada la tan repetida estrecha relación, por vía de accesoriedad, entre la autoliquidación y la declaración tributaria, dentro de esas formas de extinción de la primera podrían tener cabida, junto con las causas que ocasionan directa y simultáneamente la extinción de ambos deberes, es decir, que producen la doble consecuencia extintiva de éllas mismas directamente derivada; alguna o algunas otras causas que, por hacer desaparecer exclusivamente a esta última, indirectamente implicarán la extinción del deber autoliquidatorio, que como hemos visto debía partir para llevarlo en la práctica a su cumplimiento, de los datos de hecho previamente declarados. En concreto, como vamos a ver enseguida, nosotros entendemos que hay que considerar a una causa extintiva directamente sólo de la declaración tributaria, pués la desaparición de dicho deber ocasiona la extinción también de su accesorio, de autoliquidar; y éllo no por la propia causa extintiva de la declaración en sí mísma considerada, sino porque han desaparecido los datos que aquélla debía tomar como base, partir de éllos, para poder cumplir con la prestación que tenía por objeto. Luego, a

diferencia de todas las demas causas de extinción, que operan en un sólo y único momento sobre las dos figuras a la vez, haciendo desaparecer ambos deberes referidos a un sujeto; este último caso operará sobre la autoliquidación en un momento posterior, puesto que primeramente extinguirá la declaración, y dicha situación a su vez, y en segundo momento, será la causa extintiva del deber de autoliquidar que nos ocupa.

A) <u>CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR</u>:

La primera y más importante forma de extinción de cualquier deber jurídico es cumplirlo por parte del sujeto obligado, de esta forma, se puede decir que cuando el particular interesado realiza la prestación objeto del deber de autoliquidar, cumple con el acto de la autoliquidación, aquél deber se extingue. Dicho acto deberá reunir todos los requisitos precisos para que el cumplimiento sea total y perfecto; es decir, deberá realizarlo el sujeto interesado en el procedimiento de gestión de que se trate; conteniendo todas y cada una de las distintas actividades que se precisan, interpretativas, valorativas y cuantificadoras, referidas a la totalidad de hechos declarados y realizadas correctamente; dotarlo de la forma adecuada exigida por el ordenamiento, incorporando al documento el acto veraz e íntegramente; y presentando la autoliquidación en el plazo oportuno fijado por la legislación para cada caso concreto,

y en donde corresponda.

Este cumplimiento es una causa común de extinción con la declaración (165), aunque debemos precisar que para operar como tal, como causa extintiva, no es indispensable que reúna todos y cada uno de los requisitos antes mencionados para considerar el cumplimiento perfecto; desde luego, puede que adolezca de algún defecto de tiempo, objeto, forma o sujeto, y sin embargo se considere cumplido el deber, aunque imperfectamente, al menos al efecto de extinguirlo; aunque no a otros efectos que le son propios, como veremos, o incluso produciendo nuevos efectos derivados de dicho incumplimiento parcial (166). Por ejemplo, puede que la autoliquidación se presente fuera de plazo, o que realizándola un representante voluntario, éste adoleciese de algún defecto de otorgamiento solventado en los diez días

---

[165] Realmente son deslindables perfectamente los actos que dan cumplimiento a los deberes de declarar y autoliquidar, puesto que éstos son distintos, así como la prestación objeto de los mismos; sin embargo, en relación con la aclaración que hemos hecho al inicio de este epígrafe, y dado que ambos actos son incorporados a un mismo documento para su presentación a la Administración tributaria, podemos englobar aunque imprecisamente ambos cumplimientos al objeto de resaltar que se extinguen sendos deberes generalmente de forma simultánea; y éllo sin negar la posibilidad de que ésto pueda no ser así en algún caso, por cumplirse sólo el primero, la declaración, y no el segundo (nunca lógicamente al contrario); pero obviamente dicho supuesto no nos interesa en este punto. En cualquier caso, se profundizará más adelante en la distinción de ambas figuras, infra Capítulo II-I,C),a).

[166] Ver infra, Capítulo III dedicado al incumplimiento del deber de autoliquidar y las posibles consecuencias sancionatorias.

siguientes a su presentación; en ambos casos, sin embargo, habría que considerar el deber extinguido, con independencia de que el retraso pudiera aparejar el abono de intereses y/o la imposición de una sanción; o el apercibimiento por parte de la Administración del defecto en la constitución de la representación, bajo la posible anulación del acto de no subsanarse de forma oportuna, respectivamente.

Ahora bién, para el desarrollo de todos y cada uno de los requisitos precisos para el cumplimiento, predicables de la autoliquidación, y de los posibles efectos que puedan producir al margen del que ahora nos ocupa, el extintivo, nos debemos remitir al contenido de los epígrafes correspondientes que lo desarrollan (167); en este punto, sólo nos interesa resaltarlo como causa que extingue el deber de autoliquidar.

B) <u>IMPOSIBILIDAD SOBREVENIDA DE CUMPLIR CON LA DECLARACION</u>:

Este sería precisamente el supuesto a que nos referíamos al inicio de este epígrafe, en el que una causa extintiva del deber de declarar exclusivamente, opera por vía indirecta la extinción correlativa del de autoliquidar; puesto que si consideramos la vinculación entre ambos,

---

[167] Ver infra Cap. II-III, IV, y V.

faltando los datos relativos a la realización del hecho imponible sobre los que practicar la autoliquidación tributaria, ésta resulta inviable, luego la desaparición de la declaración por imposibilidad sobrevenida será precisamente la causa extintiva de aquélla. Podríamos decir, que la causa que extingue la autoliquidación es precisamente la imposibilidad sobrevenida de su realización por haberse extinguido la declaración, a su vez, por imposibilidad sobrevenida; sin embargo, esta argumentación así descrita resulta bastante complicada y confusa, por lo que hemos preferido calificarla bajo la denominación del origen de la mísma, aunque operará en dos estadíos: imposibilidad respecto de la declaración.

Por otra parte, es de resaltar que dicha situación no viene recogida expresamente en nuestro Derecho Financiero, lo cuál no ha impedido que sea reconocida y puesta de manifiesto a nivel doctrinal (168), por deducción lógica de la propia naturaleza tanto de las obligaciones como de los deberes; sí hay, sin embargo, un importante apoyo jurídico derivado del Derecho privado, en concreto del artículo 1184 del Código civil principalmente (169), y su conjunción con el 1182 del mismo cuerpo legal, en cuanto exige que tal

---

[168] Recogida por SANCHEZ SERRANO, op, ult. cit. (pg. 106).

[169] Artículo 1184 del Código civil: "*También quedará liberado el deudor en las obligaciones de hacer cuando la prestación resultare legal o físicamente imposible*".

pérdida o imposibilidad opere sin culpa del deudor.

Podemos afirmar, por tanto, que la imposibilidad sobrevenida con posterioridad al nacimiento del deber de declarar y no imputable al sujeto obligado determina la extinción del mísmo; la prestación resulta legal o físicamente imposible en los casos en que, cualquier tipo de imposibilidad física o material no causada por el sujeto directa o indirectamente, no permita realizar la declaración tributaria (170). En estos casos repetimos, dicha imposibilidad acarreará, a su vez, la extinción del deber autoliquidatorio por falta de ese otro acto previo y necesario para la práctica por el sujeto sometido de la autoliquidación.

C) EXTINCION DE LA PERSONA OBLIGADA:

Debemos retomar en este punto la argumentación seguida en un epígrafe anterior (171) en el que afirmábamos que la desaparición o extinción de la persona obligada por el deber de autoliquidar suponía en nuestro ordenamiento, no la transmisión del mísmo a otro sujeto colocándolo en igual posición que el anterior, sino la extinción de dicho deber y la constitución, en su caso, de

---

[170] Normalmente será causada por la destrucción, desaparición o deterioro de los documentos, archivos, registros, libros, etc. determinantes por su contenido para la práctica de la declaración.

[171] Ver supra IV,A),b) y B).

uno nuevo a cargo del sucesor en sentido impropio, quién se hacía cargo de esos nuevos deberes referidos al mismo supuesto fáctico.

Cuando una persona física fallece, o desaparece una sociedad por fusión o absorción, los posibles deberes de autoliquidar que les sometiesen y que no se hayan cumplido, desaparecen, se extinguen; y éllo aunque la legislación no establezca expresamente tal efecto, como vimos, a cuya argumentación nos remitimos. Hay que hacer referencia a la idea recogida por algún autor (172) de que, también deba incluirse aquí la pérdida de capacidad de obrar por una persona, o incapacidad legal sobrevenida, en tanto extingue el deber de autoliquidar (aunque el argumento aludía al de declarar) por parte del incapacitado, y crea otro nuevo sobre el representante legal de aquél, que pasa a ser el sujeto obligado por dicho deber.

Sin embargo, no compartimos tal argumentación por varias razones; en primer lugar, porque no creemos pueda equipararse la pérdida de capacidad de obrar a la extinción de la persona, pués por igual razón, los menores de edad que aún no la han adquirido no serían sujetos de derecho, lo cuál parece insostenible. Tampoco creemos que pueda derivarse esa conclusión de la interpretación del art. 44 de la L.G.T., pués sólo se refiere a la forma de manifestarse, de actuar

---

[172] SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 108), aunque no parece que apoye tal postura claramente.

jurídicamente los incapacitados, para suplir tal deficiencia; y no a que los derechos y deberes que les afectan formen parte o pasen a formarla de la posición jurídica de sus representantes legales por la mera ausencia de capacidad de obrar. Y en tercer lugar, no es suficiente a nuestro juicio que sea considerado como sujeto infractor el representante legal de los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar (173), pues la ausencia de la mísma sí es considerada como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias (174), pero no como causa de ausencia de personalidad jurídica; sólo se carece de capacidad para ejercer derechos y obligaciones, no para ser titular de los mísmos, de ahí que se pueda estar sometido por el deber de autoliquidar aún siendo incapaz; ser titular de dicho deber, pero que cuando se trate de su ejercicio cumpliendo o no correctamente con el mísmo, sí se traiga a la escena jurídica al representante legal que actúa por aquél, como sujeto considerado infractor.

---

[173] Artículo 77-3º de la L.G.T.: "*Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, y, en particular, las siguientes: f) El representante legal de los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar*".

[174] Artículo 77-4º de la L.G.T.: "*Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quiénes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario*".

D) **CADUCIDAD DE LA POTESTAD LIQUIDATORIA DE LA ADMINISTRACION:**

Lo primero que debemos aclarar es la nomenclatura utilizada para describir esta causa extintiva del deber de autoliquidar pues difiere de la utilizada por la Ley General Tributaria al tratar de esta institución (175); en efecto, nosotros consideramos que al tratar de la actividad que debe llevar a cabo la Administración para liquidar el tributo nos referimos a una potestad administrativa, a un poder-deber de la Administración para determinar la cuantía de la prestación tributaria; por lo que, al no ser un derecho como dice la Ley General Tributaria sino una potestad, su no uso podrá ocasionar la caducidad de la mísma, la imposibilidad de ejercer tal poder-deber o función administrativa en ese supuesto, pero en ningún caso, la desaparición o pérdida de la potestad administrativa en general, lo que sí ocurre como consecuencia de la prescripción sobre los auténticos derechos a los que afecte.

Aquí no basta para que opere la extinción del deber

---

[175] Basta traer a colación el art. 64-a) de la L.G.T. para comprobar la diferencia: "*Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ...*". En nuestra línea pueden consultarse A. MANTERO SAENZ: "La prescripción en el Derecho Tributario"; H.P.E., nº 52. 1978 (pgs. 163 y ss.); E. ESEVERRI MARTINEZ: "Apuntes sobre la prescripción tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 57. 1988 (pgs. 8, 13 y 14, 25, y 28); y F. SAINZ DE BUJANDA: "Lecciones ...", cit. (pg. 288).

el mero transcurso del tiempo, lo que realmente opera tal desaparición del orbe jurídico es la caducidad de la potestad administrativa (176), el hecho de que la Administración tributaria no pueda ya ejercitarla sobre ese sujeto concreto y para ese supuesto específico; de éllo se deriva la inutilidad de que el particular realice el acto como prestación objeto del deber, la autoliquidación, por la carencia de finalidad de su presentación. Si la Administración ya no puede liquidar el tributo, carece de sentido que el sujeto se autoliquide por tal concepto (177).

Esta causa extintiva también es compartida con la declaración, puesto que la caducidad de la potestad para determinar la prestación tributaria opera la dasaparición de ambas; no obstante, más concretamente podrían deslindarse en su seno a su vez dos potestades, al menos conceptualmente, la potestad comprobadora para verificar la exactitud y complitud

---

176 En igual sentido SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 108), y CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pg. 10).

177 Respecto de la declaración entre otras instutuciones, pero predicable también de la autoliquidación, la L.G.T. responde a dicha situación con el art. 35-3º, de terminología poco correcta a nuestro entender, pero que adaptándolo a la evolución sufrida por el ordenamiento es manifestativo de aquella posición: "*Las obligaciones* (deberes) *a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias* (que no compartimos), *no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción* (caducidad) *de la acción* (potestad) *administrativa para hacer efectiva la obligación principal*".

de los hechos declarados, y la potestad liquidatoria para cuantificar el importe derivado que debe ingresarse, cada una de las cuales operaría respectivamente sobre la declaración y sobre la autoliquidación (178). Sin embargo, a estos efectos tal distinción carece de sentido, puesto que, no es posible la caducidad de una sin la de la otra por tener un plazo en el que aquélla operará común de cinco años, una finalidad última compartida de hacer posible la recaudación del tributo, y una vinculación muy importante en su desarrollo; por lo que si bién pueden distinguirse conceptualmente los contenidos de ambas actividades, aquí debemos considerarlas como una única potestad administrativa de contenido complejo, cuya caducidad hará extinguirse a los deberes de declarar y autoliquidar.

E) LIQUIDACION DE OFICIO POR FALTA DE CUMPLIMIENTO:

Este último caso extintivo del deber autoliquidatorio se plantea cuando el sujeto obligado no realiza la prestación objeto de aquél, no autoliquida, y antes del transcurso del plazo de cinco años de caducidad

---

[178] Como ha dicho SANCHEZ SERRANO, "la declaración pertenece al ámbito de la actividad de comprobación; la autoliquidación, al de la actividad de liquidación *stricto sensu*" ("La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido", en <<El reparto de la carga fiscal>>, vol. III; Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid. 1975 (pg. 950), párrafo reproducido en op. ult. cit., (pg. 65).

anteriormente citado la Administración tributaria inicia de oficio la actividad inspectora que le llevará a la liquidación del tributo (179). En este caso caben dos posibilidades, aunque en ambos casos el resultado a los efectos que nos interesa es el mismo; puede en primer lugar, que el sujeto no cumpla ninguno de los deberes que le vinculan, que no declare ni realice la autoliquidación; o puede que sólo incumpla con el segundo de éllos, es decir, que realice la declaración tributaria, pero no autoliquide el tributo correspondiente.

En el primer supuesto, más corriente por otra parte que el segundo, la Administración iniciará su actuación inspectora investigando el hecho imponible no declarado, con todas sus circunstancias e implicaciones; en el transcurso de esta actividad, puede requerir al sujeto para que realice las declaraciones que considere oportunas, por el art. 104 de la L.G.T. que la autoriza para éllo. Dichas declaraciones no son iniciales, no originan el inicio del procedimiento de gestión tributaria, como establece el art. 101-a) de la L.G.T. por haberse abierto ya con la actuación inspectora; pero responden a la misma necesidad, de que la Administración

---

[179] El artículo 101 de la L.G.T. preceptúa: "*La gestión de los tributos se iniciará: c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos*".

llegue a conocer de la forma más exacta y completa posible (180) la realidad fáctica que ha hecho surgir la obligación tributaria, por realizarse dicho hecho imponible en la esfera privada de los particulares.

A continuación, y una vez que la Inspección considere ha reunido todos los datos de hecho precisos, tanto recabados directamente por élla, como derivados de las eventuales declaraciones que haya podido requerir del sujeto, pasará a la liquidación del tributo derivado de aquellos hechos; aquí como hemos visto (181) ya no cabe que pueda requerirse la práctica de autoliquidación alguna, sino que siempre será la propia Administración, sus órganos inspectores, la que determine la cuantía de la prestación tributaria, ejerciendo la potestad liquidatoria que le otorga el ordenamiento tributario (182). Por éllo vemos que el

---

[180] Hay que tener presente que en este caso, puede ser posible la estimación indirecta de bases, como preceptúa el inicio del art. 50 de la L.G.T.: "*Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, ..., las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta ...*".

[181] Ver supra II,B), d).

[182] El artículo 140 de la L.G.T. preceptúa actualmente entre las funciones de la Inspección: "*c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan*". Dicha atribución ha sido fruto de una larga evolución legislativa iniciada ya, aunque levemente, en 1924; para profundizar sobre la mísma, puede (continúa...)

deber de autoliquidar se extingue con el inicio de la actuación inspectora que llevará a la liquidación administrativa.

En el segundo de los casos apuntados, la actuación administrativa es algo más restringida, puesto que la declaración del sujeto facilitará en parte el desarrollo de la potestad comprobadora e investigadora; y una vez que la Inspección considere comprobado y fijado de forma definitiva el hecho imponible, pasará aquí también a la liquidación del tributo, derivada del mismo, como hemos visto en el supuesto anterior. Sin embargo, hay que aclarar que, si bién no cabe en ninguno de los dos casos un posible requerimiento administrativo para que el sujeto autoliquide el tributo, sí es posible que el sujeto por su cuenta presente la autoliquidación a pesar de que se hayan iniciado las

---

[182](...continuación)
consultarse: C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: "La Inspección de los tributos: una evolución significativa"; Civitas, R.E.D.F., nº 4. 1974; J. J. FERREIRO LAPATZA: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 11. 1976; F. CLAVIJO HERNANDEZ: "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/76, de julio"; Civitas, R.E.D.F., nº 19. 1978; C. PALAO TABOADA: "Nuevo procedimiento de la Inspección tributaria"; H.P.E., nº 80. 1981; Cl. CHECA GONZALEZ: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos: Historia de una evolución"; Impuestos, nº 12. 1986; A. MANTERO SAENZ: "Procedimientos de la Inspección Tributaria"; Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

actuaciones inspectoras (183), sobre todo en el supuesto anterior en que no había realizado ni aquélla ni la previa declaración tributaria.

Aunque pudiese parecer que esta admisión contradice lo hasta ahora mantenido, no creemos que sea así, puesto que lo que opera la extinción del deber autoliquidatorio será la práctica efectiva y definitiva de la liquidación tributaria de oficio por la Administración, y no el mero inicio de la actuación derivada de su potestad liquidatoria; es decir, la conclusión de la mísma con la cuantificación del tributo por acto administrativo de liquidación. Y por otra parte como veremos (184); su presentación una vez iniciada la inspección no implicará la imposición de la sanción, sino en todo caso minorar parte de los intereses de demora si lleva aparejado ingreso.

---

[183] También aceptan la posibilidad apuntada CLAVIJO: "El deber ...", cit. (pg. 10) y J. ARIAS VELASCO: "Procedimientos tributarios"; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid. 1984 (pg. 127).

[184] Ver infra, Capítilo III.

C A P I T U L O II

EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION

CAPITULO II

EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION.

I. CONCEPTO DE AUTOLIQUIDACION.

A) PRECISIONES TERMINOLOGICAS:

Una vez que hemos estudiado en el Capítulo anterior el deber tributario de autoliquidar, es decir, aquel deber jurídico sensu stricto, 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 imponibles declarados por

el mísmo; como ya dejamos apuntado vamos a estudiar en este segundo Capítulo el contenido de aquel deber, la prestación que tiene por objeto, que consiste en la realización por el sujeto sometido del acto de la autoliquidación tributaria. Lógicamente, lo primero a realizar será deslindar con precisión a qué nos estamos refiriendo, delimitando lo más exactamente posible qué entendemos por autoliquidación, o mejor dicho, qué actos en concreto son los que vamos a estudiar como táles, y qué otros con los que aquélla guarde relación, proximidad o semejanza, deben quedar fuera de nuestro trabajo por no entrar en el concepto que definíamos de la mísma.

Una vez precisado el concepto y los caracteres definitorios del acto autoliquidatorio, habremos de proseguir refiriéndonos a la naturaleza jurídica que puede predicarse de tal institución, para lo que debemos de estudiar las distintas posturas aportadas a lo largo de la relativamente breve vida de la figura tratada (1), entre las que habremos de quedarnos con una de éllas, aquélla que resulte más coherente y consecuente con el fundamento jurídico que posibilita el establecimiento del deber de autoliquidar, como

---

[1] Alrededor de unos treinta años de vida, desde la Ley de Reforma del Sistema Tributario Español de 11 de junio de 1964 que la recoge explícitamente, no es una temporada considerable, si vemos de una parte la vida del Derecho financiero como disciplina autónoma, y de otra que realmente tal figura fué poco relevante hasta tiempos algo más recientes , poco más de diez años, en que sufrió una gran expansión sobre todo a partir de la reforma iniciada en 1978; por éllo se conprenderá mejor la vida relativamente breve de la que hablamos.

sabemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que a su vez posibilita el surgimiento de distintos deberes de colaboración a cargo de los particulares. Veremos los aciertos y, a nuestro juicio, desatinos que hayan podido tener las distintas tesis desde esta perspectiva, así como los posibles apoyos normativos que pudieran establecerse a su favor y en su contra.

Sentada la naturaleza de la autoliquidación, ésta nos permitirá abordar de plano las otras dos grandes cuestiones tratadas en este Capítulo; en primer lugar cuál será el contenido propio que la integra, en qué consistirá dicho acto, cuál es la actividad o actividades (2) que deberá realizar el particular para cumplir con el deber que le sujeta, y los requisitos que deban acompañarla para que tal acto sea totalmente correcto de acuerdo al ordenamiento jurídico imperante. Y en segundo lugar, abordaremos una de las cuestiones sin duda más relevantes a efectos prácticos, qué consecuencias puede y/o debe producir la práctica de la autoliquidación en el campo jurídico tributario, o dicho en otros términos, los posibles efectos jurídicos predicables de su realización, tanto en el ámbito material, que se correspondería con el llamado Derecho tributario sustantivo, como en el procedimiento, es decir, en el llamado Derecho

---

[2] De momento baste recordar nuestra discrepancia ya apuntada (Cap. I-I,B), II,B),b), nota 104, y IV), sobre consistir en unas simples operaciones aritméticas, pues al menos deben practicarse labores de interpretación, valoración y cálculo como desarrollaremos.

tributario formal (3); y ésto a lo largo de los distintos procedimientos regulados por nuestro ordenamiento, procedimiento de gestión, para la liquidación y recaudación, integrado de distintas fases como veremos, y procedimientos revisores, como pueda ser el económico-administrativo, que destaca a este nivel entre todos los demás, junto con el de devolución de los ingresos tributarios indebidos, recientemente desarrollado a nivel reglamentario.

Sin embargo, dejamos al margen para su estudio en el Capítulo siguiente, el posible incumplimiento total o parcial del deber de autoliquidar, por no realizar la autoliquidación o por, practicándola, cometer cualquier tipo de vicio o infracción en su realización así como las consecuencias o efectos derivados de dicho incumplimiento; pensamos que esta materia goza de la suficiente autonomía e importancia propias como para deslindarla de los efectos del cumplimiento con la práctica correcta de la autoliquidación, e integrarla en otro bloque temático específico como hemos hecho. Sin más, pasamos a abordar el concepto de autoliquidación.

a) <u>Declaración, autoliquidación e ingreso</u>:

La primera idea importante que debe quedar muy clara desde el principio para evitar confusiones, y explicar

---

[3] Sobre ambos conceptos pueden consultarse como raíz germana de la que arrancan, A. HENSEL: "<u>Diritto Processuale Tributario</u>", 4ª ed. traducida por E. ALLORIO. 1962, y E. BLUMENSTEIN: "<u>Sistema di Diritto delle Imposte</u>", traducción de F. FORTE; Giuffrè, Milano. 1954.

en cierta medida el contenido subsiguiente de este trabajo, consiste en deslindar muy claramente a qué nos referimos precisamente al utilizar la palabra autoliquidación; para éllo debemos de tratar la inclusión en esa figura llamada declaración-liquidación o autoliquidación de tres actos o actuaciones distintas, deslindables perfectamente desde el punto de vista jurídico, y que tienden a englobarse, todas éllas algunas veces, algunas de éllas en otras ocasiones, o por el contrario a excluirse refiriéndose sólo al acto que aquí vamos a estudiar, bajo la utilización en todos estos supuestos de la misma expresión, lo que fácilmente se comprende favorece la confusión y oscurantismo en torno a esta institución; a lo cuál debemos añadir la referencia a una figura para la que en bastantes ocasiones se ha empleado igual denominación, el supuesto de pago mediante efectos timbrados, y que nosotros creemos no debe ser incluída en este concepto. Esta primera idea nos lleva ya a dos conclusiones de las que partir, al respecto del concepto de la autoliquidación que pasamos a exponer, y que a su vez nos permitirán concluir con una serie de consecuencias a nivel terminológico sobre la que consideramos a partir de ese momento denominación y concepto precisos sobre el acto de la autoliquidación tributaria.

En primer lugar, como decímos, y por vía positiva, debemos separar con toda claridad tres ideas, tres actos distintos, realizados por un mismo sujeto e integrados en

cierta forma bajo una misma realidad documental (4); me estoy refiriendo a la declaración tributaria en primer lugar, por la que según reza el art. 102-1º de la L.G.T. el particular manifiesta o reconoce espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible; a la autoliquidación tributaria, en segundo lugar, que es precisamente la figura objeto del presente trabajo y que, por tanto, de momento sólo vamos a decir que supone el cálculo por el particular del tributo derivado de aquel hecho imponible declarado; y a los posibles resultados de esta última, el pago o ingreso en su caso de la cantidad resultante de su práctica, o la solicitud de la devolución del exceso ingresado previamente a su realización en concepto de a cuenta, aunque sin olvidar que no siempre y necesariamente debe acompañar alguna de estas dos posibilidades a los actos anteriores, puesto que fácilmente se comprenderá que en aquellos supuestos en que lo ingresado anticipadamente coincide de forma exacta con la cantidad resultante de la autoliquidación, no se producirá ni un

---

[4] Realmente sólo se integran en el mismo documento los dos primeros actos, la declaración y la autoliquidación como veremos, puesto que respecto del tercer posible acto, el ingreso, sólo supone de aquél el justificante del pago; o el vehículo transmisor en el otro supuesto, de solicitar la devolución correspondiente, pero en este caso tampoco el cobro de la mísma. En igual sentido, aunque calificando los tres de obligaciones, y no de deberes, respecto de los dos primeros, J. ARIAS VELASCO: "Procedimientos Tributarios"; Marcial Pons, S.A., Madrid. 1990 (pg. 51).

ingreso ni tampoco una solicitud de devolución (5).

En efecto, parece hoy fuera de toda duda que las tres actividades descritas son perfectamente diferenciables a nivel jurídico. Y no sólo porque aún existen supuestos en que, a falta de la existencia del deber precisamente que estudiamos de autoliquidar, el sujeto debe declarar en un momento en el tiempo bastante anterior a aquél en que deba realizar el ingreso derivado de la liquidación, ya sea ésta provisional o definitiva (6); sino sobre todo porque cada uno de esos actos tiene un contenido propio, atiende a una finalidad distinta, y produce unos efectos característicos suyos, precisamente por ser un acto diferenciable de los demás que le acompañan. Independientemente de que se prefiera hablar de un acto jurídico complejo, integrado de tres partes, o de varios actos integrados en una realidad de mayor alcance que los abarca, parece claro que mayoritariamente se

---

[5] Distinto es el caso en que, superando lo ingresado a cuenta a la cantidad derivada de la autoliquidación, y por tanto existiendo un potencial derecho a la devolución, se renuncia a la mísma, luego podríamos integrarlo en el segundo de los dos casos anteriores.

[6] Actualmente restan bajo este esquema clásico, podríamos decir, dentro de los tributos del Estado, las figuras integradas en la Renta de Aduanas, regulada por el R.D. 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la mísma, y por el R.D. Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el anterior; así como algunos de los impuestos gravados por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sólo parte repetimos, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, el R.D. 422/1988, de 29 de abril, por el que se dictan normas provisionales para la gestión y liquidación del mísmo, y el R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre, Reglamento de dicho impuesto.

acepta y comparte dicha opinión a pesar de los matices que puedan establecerse (7).

Como ya hemos referido en parte, cada uno de sendos actos se refiere o vincula con una fase distinta del procedimiento de gestión, o si se prefiere, se insertan en el seno de distintas actividades y actuaciones administrativas de las desarrolladas a lo largo del proceso aplicativo del tributo; respecto de la declaración, como sabemos se relaciona con la comprobación administrativa, es decir, será de las tres el acto que propiamente sea objeto de comprobación e investigación por parte de la Inspección de los tributos, para verificar la exactitud y veracidad de los datos declarados por el sujeto así como su integridad y complitud, respectivamente (8). Por su parte, la autoliquidación está vinculada como vamos a ir viendo, con la actividad liquidatoria del tributo, pués hace referencia a la

---

[7] Expresa y claramente lo recogen MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pgs. 40 y 41) que habla de tres conceptos distintos: declaración, operaciones de cuantificación e ingreso del importe; A. DURAN-SINDREU BUXADE: "Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria"; Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A., Barcelona. 1989 (pg. 26), quién encuentra necesario distinguir entre autoliquidación, declaración e ingreso a cuenta; y F. ESCRIBANO LOPEZ: "Procedimiento tributario"; Ponencia presentada al Curso de la U.I.M.P. <<Crisis y reforma de la Ley General Tributaria>>, Sevilla. 1990 (pg. 32) quién habla de una unidad de acto al declarar, aplicar la norma extrayendo las consecuencias jurídicas de esos hechos y liquidando la deuda, y pagar.

[8] Se deduce claramente del art. 109 de la L.G.T., que inicia la Sección II dedicada a <<*Comprobación e investigación*>>.

determinación y cuantificación de la cantidad a pagar en concepto de tál; qué duda cabe que la fijación del importe realizada por el sujeto no es definitiva ni vincula por supuesto a la Administración, pero el contenido material de dicha actividad coincide lógicamente con la desarrollada por el órgano administrativo encargado de practicar la liquidación tributaria a lo largo del proceso liquidatorio (9), aunque naturalmente la cualificación de ambos será distinta, atendiendo a quién los realiza, como veremos. Y por último, el ingreso que, en su caso, puede acompañar a los dos anteriores se inserta de plano en la actuación recaudatoria de la prestación tributaria, ya que comporta un ingreso en las arcas del Tesoro, como persigue en última instancia la recaudación de cualquier tributo (10).

Lo anterior ha llevado a algún autor a hablar de dos conceptos de autoliquidación, o podríamos decir nosotros, a entender dicho concepto en dos sentidos con distinto alcance; en primer lugar, habría "un concepto de autoliquidación en sentido amplio -comprensiva de la declaración, liquidación e ingreso-", es decir, que

---

[9] Queremos decir que la actuación llevada a cabo por el sujeto coincide materialmente con las distintas actividades integradas en el que podríamos llamar procedimiento de liquidación; pero referido ya al acto que finaliza dichas actividades, al acto administrativo de liquidación, es cuando difiere ya la autoliquidación por el sujeto que la practica, al no cualificarla con el tinte del acto administrativo que comporta importantes y precisos efectos excluidos de los demás actos.

[10] Se inicia el art. 4 de la L.G.T.: "*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, ...*".

integraría precisamente a los tres actos que nosotros hemos distinguido anteriormente en una misma figura; y posteriormente habla de otro concepto de autoliquidación más restringido en su contenido, que coincide precisamente con lo que nosotros identificamos como tál, autoliquidación "en sentido estricto -comprensiva, únicamente, de las operaciones de liquidación realizadas por el sujeto pasivo-" (11). Pero es que, además, esta idea ambivalente late también en nuestro propio ordenamiento jurídico, puesto que unas veces el legislador hace referencia claramente a la figura compleja, podríamos decir, en su conjunto o al menos incluyendo en la realidad regulada tanto a la declaración como a la autoliquidación tributaria (12); y en cambio, otros preceptos parecen restringirse en su ámbito sólo y exclusivamente a la última de las dos citadas anteriormente, es decir, al acto de autoliquidación, por el propio sentido

---

[11] DURAN-SINDREU, op. cit. (pg. 27).

[12] Sólo por citar algunos de los preceptos a título de ejemplo, fijándonos en la normativa de alcance general aplicable a cualquier tributo, podemos recoger el art. 20-3º del nuevo R.G.R. al hablar de "*deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación*"; o los arts. 8-1º y 4º y Disposición Adicional 3ª-1 del Reglamento de Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, al referirse igual a "*una declaración-liquidación o autoliquidación*" formulada o presentada según el caso. En esta última norma se integran bajo tal denominación (que como se ve siempre se utiliza como sinónimo de declaración-liquidación) tanto la declaración como la autoliquidación propiamente dicha.

de la norma (13). Todo lo cuál, es fácilmente comprensible que haya llevado a una gran confusión sobre qué entender en sentido jurídico preciso por autoliquidación, plasmada también en la terminología o denominación utilizada, a nuestro entender falta de una estricta definición, como vamos a ver enseguida.

b) Pago mediante efectos timbrados:

Retomando el planteamiento con el que comenzamos este punto de clarificar el concepto de autoliquidación, en segundo lugar y por vía negativa consideramos que debe dejarse fuera de él, que no debe entenderse por tanto incluído en este estudio si se prefiere, la figura del tributo satisfecho mediante efectos timbrados; a pesar de que se ha hablado de los efectos timbrados, identificados en global bajo la figura tradicional del Timbre del Estado, como la primera y más antigua forma de autoliquidación aparecida en nuestro ordenamiento (14), hay una serie de diferencias

---

[13] Como en el caso anterior, sólo a título de ejemplo podemos recoger el art. 10 letra k), al hablar de "*operaciones de liquidación tributaria*"; o el art. 79-c) al referirse a "*declaraciones-liquidaciones propias o de terceros*"; ambos de la Ley General Tributaria; así como el actual art. 121 del R.P.R.E.A. al recoger el "*haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación*", que curiosamente también utiliza ambas denominaciones como sinónimas, como hemos visto al final de la nota anterior.

[14] J. BASANTA DE LA PEÑA: "Nueva regulación de las autoliquidaciones"; R.D.F.H.P., nº 85. 1970 (pg. 44), que cita a ROSSY en su obra "Instituciones de Derecho Financiero"; F. PEREZ ROYO: "El pago de la deuda tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 6. 1975 (pg. 301); y J. R. RUIZ: "La liquidación en el ordenamiento tributario"; Civitas, S.A., Madrid. 1987 (pg. 277).

importantes bajo nuestro punto de vista que deben llevarnos a no incluir tal figura en el concepto que manejamos aquí. La primera cuestión a resaltar por ser la que antes salta a la vista, es la diferente situación o momento en que nos coloca, a la que hace referencia la denominación de una y otra figura, puesto que, en última instancia, cuando hablamos de efectos timbrados nos estamos refiriendo a una forma o medio de pago (15) y por tanto al momento de recaudar el ingreso a satisfacer en concepto de tributo; mientras que con la autoliquidación tal y como la entendemos, nos insertamos en el ámbito de la determinación, de la cuantificación de la obligación tributaria, como hemos visto, previo lógicamente al momento al que aquéllos se refiren.

Pero es que además, si se quiere hacer referencia al considerarlos como forma o clase de aquélla, como autoliquidación implícita (16), a la actividad previa

---

[15] Como tál lo contemplan el art. 59-1º y 3º de la L.G.T. y el art. 23-1º y 28 del R.G.R..

[16] Tal expresión es la utilizada por PEREZ ROYO, op. ult. cit. (pg. 283), recogida posteriormente por S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA: "La exigibilidad de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 30. 1981 (pg. 262), como modalidad o clase de procedimiento de aplicación de los tributos, derivada del antiguo art. 20-5º del R.G.R. (actualmente contemplado en su párrafo 6º). También la consideran como una clase de autoliquidación C. PALAO: "Comentario a los artículos ...", cit. (pg. 557) y J. R. RUIZ: "La liquidación ...", cit., quién las engloba bajo el título: "*Clases: la autoliquidación en sentido estricto y la declaración-liquidación. Distinción de otras figuras*", aunque el texto establece varios criterios de distinción entre ambas figuras (pgs. 277 y ss.). Por su parte, MARTIN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", cit.), niega también que haya diferencia pués "en ambos casos se trata de una operación de liquidación realizada por el contribuyente ..." (pgs. 40 y 41).

llevada a cabo por el sujeto antes de la adquisición y posterior utilización de dichos efectos, también las diferencias entre ambos son definitivas; en este caso, la actividad del particular es sólo y exclusivamente interna, no tiene ninguna manifestación externa que pueda ser relevante a efectos jurídicos (17), como veremos algo más adelante debe requerir la autoliquidación para que podamos hablar de tal acto (18); por tanto, no se plasma en ningún documento, acompañando a declaración alguna del sujeto (19), no pudiendo ser objeto de rectificación por la actuación comprobadora de la Administración tributaria (20), que habrá de limitarse a verificar que se ha producido el ingreso correspondiente en la cuantía adecuada, repetimos por esa falta de manifestación o aún de existencia jurídica de acto

---

[17] Ver en este sentido A. F. BASCIU: "Autoliquidazione del tributo", en <<Enciclopedia Giuridica>>, Tomo IV; Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da G. Treccani, Roma. 1988 (pgs. 1 y 2), voz que reproduce el artículo publicado, bajo el mismo nombre, en R.D.F.S.F., nº 2. 1986.

[18] Ver infra Cap. II-I,B),b).

[19] En igual sentido J. R. RUIZ : "La liquidación ...", cit. (pg. 278), y J. ARIAS VELASCO: "Procedimientos ...", cit. (pgs. 51 y 52). Por su parte, M. CORTES ("La Declaración ...", cit.) también los diferencia por este criterio, aunque reserva el término autoliquidación precisamente para el caso de los efectos timbrados (pgs. 1035 y 1036).

[20] En sentido contrario se manifiesta ALBIÑANA: "Las llamadas autoliquidaciones ...", cit. (pg. 5), que considera el último inciso del art. 109-3º de la L.G.T. precisamente referente al alcance de la investigación tributaria respecto de los hechos imponibles "*cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo*"; ya veremos que nosotros consideramos se refiere a la autoliquidación propiamente y no al supuesto de efectos timbrados.

alguno previo al pago. Igualmente, el particular que ha satisfecho cualquier tributo que requiera el empleo de efectos timbrados, no puede recurrir a la que veremos como una de las dos vías de impugnación o recurso contra su actuación, la económico-administrativa, por esa falta de acto con relevancia jurídica; y es distinta la forma en que puede acudir actualmente al recurso para la devolución de ingresos tributarios indebidos, por contemplarse en una norma diferente de la que lo regula respecto de la autoliquidación, al igual que variará en el futuro el procedimiento a seguir durante el mismo, una vez que el Ministro de Economía y Hacienda establezca las peculiaridades correspondientes, cuando haga uso de la autorización contenida en el Decreto que actualmente regula dicho recurso, aplicable desde su aparición como decimos a las autoliquidaciones (21).

Incluso en la propia regulación que hace el Reglamento General de Recaudación sobre el pago mediante efectos timbrados, encontramos diferencias respecto del posible pago derivado de la práctica de una autoliquidación,

---

[21] En efecto, el artículo 17 del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre, titulado <<*Devolución de ingresos realizados mediante el empleo de efectos timbrados*>> autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento y peculiaridades de la devolución de ingresos indebidos realizados en el Tesoro Público mediante el empleo de efectos timbrados; mientras tanto, la Disposición Transitoria 4ª del mismo establece: "*En tanto el Ministro de Economía y Hacienda no haga uso de la autorización contenida en el artículo 17 de este Real Decreto, la devolución de ingresos indebidos realizada mediante el empleo de efectos timbrados se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 11 de enero de 1983*".

primeramente al señalar el tiempo en que deben satisfacerse ambas deudas tributarias (22); en segundo lugar, el justificante del pago variará puesto que en los casos del acto autoliquidatorio será cualquiera de los enumerados para el pago en efectivo, mientras que en el otro caso será el propio efecto debidamente inutilizado (23); y además, las deudas tributarias cuya exacción se realiza por efectos timbrados, no son susceptibles de aplazamiento ni de fraccionamiento, lo que sí cabe perfectamente respecto de las deudas autoliquidadas (24). Por último, hay otra diferencia

---

[22] Establece el artículo 20-3º del R.G.R.: "*Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo*", o lo que es lo mísmo, no hay un plazo común y generalizado de ingreso para todas éllas, sin embargo, ésto si ocurre en el caso de las deudas a satisfacer mediante efectos timbrados, según el párrafo 6º del mísmo precepto, que deberán pagarse en el momento de la realización del hecho imponible como criterio general, aunque cabe la excepción de establecer otro plazo en su regulación especial.

[23] El artículo 30 del R.G.R., por su parte, contiene la enumeración de los justificantes del pago, cuyo párrafo 2º recoge todos los posibles cuando se realiza en efectivo, entre los que las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por Entidades autorizadas para recibir el pago referidas en su número 2, será el justificante más frecuente en caso de autoliquidación. Por su parte, el párrafo 3º del anterior artículo establece que "*cuando se emplean efectos timbrados, los propios efectos, debidamente inutilizados, constituyen el justificante de pago*".

[24] El artículo 49 del R.G.R., tras establecer como criterio general que son aplazables (y por el art. 48-2º del mismo texto también fraccionables, al declarar aplicables a esta figura las normas que rigen en la anterior) todas las deudas tributarias, tanto en período voluntario como ejecutivo, cuya gestión recaudatoria sea competencia de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública; exceptúa en su párrafo 2º "*las deudas tributarias cuya exacción se realice*

(continúa...)

de gran importancia respecto de la forma en que puede establecerse el empleo de efectos timbrados como medio de pago, que según el art. 59-1º de la L.G.T. será reglamentariamente; a diferencia del surgimiento del deber de autoliquidar, cuya prestación objeto del mismo es precisamente la autoliquidación, puesto que hemos visto en el Capítulo anterior que sólo puede ser establecido por ley, por norma de rango legal, con base en el art. 31-3º de la Constitución (25).

---

[24](...continuación)
por medio de efectos timbrados". Por si había alguna duda sobre la inclusión de las deudas autoliquidadas en el criterio general, el art. 51-1º,a) del mismo Reglamento, al establecer el momento para pedir el aplazamiento (o fraccionamiento), alude expresamente a las declaraciones-liquidaciones en el caso de encontrarse en periodo voluntario, fijando aquel momento dentro del plazo establecido para ingreso en tal periodo por el visto art. 20 del R.G.R.. Contra su admisión como aplazables se había manifestado PEREZ ROYO ("El pago ...", cit.), pero su argumentación basada en el antiguo R.G.R. que no se refería expresamente a éllo (pg.312), como vemos se ha roto con la nueva redacción del mismo.

[25] Al respecto de este punto, tratando de solventar la contradicción que existía entre el citado art. 59-1º de la L.G.T., así como el art. 30 del anterior R.G.R. (que en su inicio permitía la utilización de dichos efectos sólo "*en los casos previstos por Ley o Reglamento y, en particular ...*", precepto desaparecido de dicha norma); y el contenido del art. 10-k) también de la L.G.T., donde fundamentaba la exigencia legal para establecer el deber de autoliquidar, F. PEREZ ROYO ("El pago ...", cit.) se refería a que "la determinación del deber de <<autoliquidación>> ha de establecerse con independencia del de utilizar efectos timbrados y que la determinación por vía reglamentaria del empleo de éstos ha de referirse, bién a supuestos para los que, por ley, ya se ha previsto el deber de autoliquidación, bién a supuestos en que los efectos timbrados se utilizan como medio de pago de deudas tributarias normales, es decir, sujetas a liquidación en sentido estricto" (pg. 302). Sin embargo, como acabamos de ver, no compartimos tal idea pués
(continúa...)

Todas estas diferencias son las que nos llevan a no considerar que el supuesto de pago de un tributo mediante la utilización de efectos timbrados deba ubicarse bajo la rúbrica de autoliquidación, ni como su primera forma de existencia, ni como una clase o modalidad de aquélla; sino que consideramos debe partirse de la idea de que, en la actualidad, existen diversas modalidades de procedimientos aplicativos de los tributos, en cada una de las cuáles se mezclan o disuelven en distintas proporciones la actuación de la Administración tributaria de una parte, y la participación de los particulares de otra, a la hora de necesitarse de ambos para la determinación y exigencia de la prestación tributaria (26). Desde el procedimiento en que,

---

[25](...continuación)
no incluimos la actividad previa al empleo de efectos timbrados por el sujeto en nuestro concepto de autoliquidación, de ahí que no surja la contradicción anterior desde nuestro planteamiento.

[26] Igual diferenciación puede verse en ALBIÑANA: "Las llamadas autoliquidaciones ...", cit. (pg. 5); en A. MARTINEZ LAFUENTE: "La autoliquidación en el I.T.P.A.J.D."; Cro. T., nº 41. 1982, quién la estableció limitada a dicho impuesto (pg. 76); y F. TESAURO: "Istituzioni di Diritto Tributario", vol. I; UTET, Torino. 1987, que habla de imposición inmediata o impuestos sin imposición, de una parte; de impuestos con imposición necesaria, de otra parte; y entre ambas de impuestos con actividad del administrado y eventual imposición (pg. 112). Por su parte, C. PEREZ DE AYALA: "Temas ...", cit., también habla de tres posibles modalidades del procedimiento de liquidación, pero añadiendo a nuestro planteamiento el cobro por recibo como supuesto encomendado sólo a la Administración, e incluyendo por tanto los que hemos considerado procedimientos clásico y mediante autoliquidación en un sólo supuesto, aunque variando el grado de intervención de aquélla y de los administrados (pgs. 571 y 572); del mismo modo, FERREIRO: "Curso ...", cit. contempla una distinción en los procedimientos de liquidación según
(continúa...)

prácticamente hay una total ausencia de actividad administrativa como es aquél en que se emplean los efectos timbrados; hasta el que conlleva la mayor presencia y desarrollo de actuaciones de distintos órganos administrativos, caso del procedimiento (ahora llamado clásico) de gestión tributaria contemplado como el normal por la propia Ley General Tributaria y dividido en cinco fases desde su inicio hasta la recaudación; y pasando por el que ahora impera, al menos en número de figuras e importancia de las mísmas en las que resulta aplicable, dentro del cuál hay una gran necesidad de participación de los ciudadanos, junto con las previsibles actividades llevadas a cabo por la Administración, al menos de forma hipotética, y del que podríamos decir que gira en torno a la figura de la autoliquidación tributaria, si no desde un plano jurídico, sí desde luego en una perspectiva práctica o real. Y por tanto, no podemos incluir en este acto, bajo esta denominación, a dos figuras distintas, con un desarrollo y régimen también diferenciables.

c) <u>Denominación que se propone</u>:

Las dos cuestiones anteriores han venido unidas generalmente a confusiones terminológicas, además de las conceptuales que acabamos de exponer, puesto que sobre este tema giran dos denominaciones, la de declaración-liquidación,

---

[26](...continuación)
ambas intervenciones, aunque expresamente no se refiere al supuesto de efectos timbrados (pgs. 634 y ss).

y la de autoliquidación, utilizadas muchas veces como sinónimas, sobre todo por nuestro ordenamiento jurídico, otras veces vinculadas en relación de género a especie, y otras ocasiones como los conceptos aplicados a dos modalidades de una realidad común.

Como digo, en bastantes ocasiones, postura que en cierto modo se está imponiendo últimamente, se habla de declaración-liquidación como el nombre más correcto para denominar a esta figura, puesto que va acompañada como hemos visto, de una declaración tributaria con la que se incorpora a un mísmo documento; pero se acaba normalmente aceptando la denominación de autoliquidación como sinónimo de la anterior, sin ningún tipo de diferencia de matíz (27), por su brevedad y concisión respecto de la anterior, y por la gran expansión, desarrollo y aceptación que ha alcanzado

---

[27] Utilizan de forma indistinta ambas denominaciones M. T. SOLER ROCH: "Los recargos de prórroga o apremio en los tributos de la Hacienda pública"; I.E.F., Madrid. 1974; PEREZ ROYO: "El pago ...", cit.; J. BANACLOCHE PEREZ: "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias"; H.P.E., nº 80. 1983; A. JIMENEZ DIAZ: "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984; M. PONT MESTRES: "Distinción entre derecho a la impugnación de autoliquidaciones y derecho a devolución de ingresos procedentes de autoliquidaciones"; G.F., nº 17. 1984, a pesar de lo cuál considera el término autoliquidación inapropiado (pg, 108); A. MORILLO MENDEZ: "Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones"; Cro. T., nº 54. 1985; J. DEL POZO LOPEZ: "La generalización de la declaración-liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente"; C.I.A.T., 1986; A. P. GONZALEZ MENDEZ: "El pago de la obligación tributaria"; I.E.F., Madrid. 1988; J. A. ROZAS VALDES: "El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 8. 1988; y C. PEREZ DE AYALA: "Temas ...", cit. (pg. 578).

últimamente a nivel general. Esta es, en cierto modo, la posición que parece está adoptando paulatinamente nuestro legislador, puesto que cada vez es más frecuente encontrar en nuestros textos normativos, la referencia doble de declaración-liquidación o autoliquidacion, cuando se regula alguna cuestión referida a esta figura, como queriendo evitar deslindes de significado y contenido entre ambas expresiones (28).

Sin embargo, desde nuestro punto de vista el planteamiento anterior adolece de un cierto confusionismo, además del propiamente derivado de la utilización de dos "nombres" para catalogar a un mismo concepto, a una misma realidad; y es que, al elegir la expresión declaración-liquidación como la más clarificadora, olvidan que con élla están incluyendo en un mismo saco a dos actos distintos que son perfectamente diferenciables, por lo que realmente no llegan a deslindar en su sentido jurídico preciso el concepto de autoliquidación, al menos tál y como aquí lo estamos exponiendo. Y éllo, como decimos, al margen o si se quiere además, de que al final se acaban colgando dos etiquetas de un mismo objeto de estudio, que conllevará el trasladar ese confusionismo por falta de delimitación precisa también al concepto y expresión <<autoliquidación>>.

---

[28] Especialmente se aprecia en las dos últimas disposiciones de ámbito general que afectan a esta figura, el R.D. 1163/1990, que regula el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos, cit., y el nuevo Reglamento General de Recaudación también cit..

Por otra parte, tiene una cierta razón lógica la postura de quienes establecían entre los dos términos una relación de género a especie, o si se prefiere, de todo a parte, pués en cierto modo superaba ese relativo confusionismo conceptual al que lleva, como hemos visto, la identificación terminológica anterior; desde este planteamiento, la expresión autoliquidación denominaba el concepto que aquí mantenemos de élla, ese acto objeto del mismo deber, diferenciable de la declaración y del ingreso correspondiente; y cuando se quería, por el contrario, hacer referencia al todo del que aquélla es una parte, a la realidad compleja integrada por todos los actos anteriores, se prefería el término declaración-liquidación, como género más amplio en el que se contiene la especie autoliquidación (29).

No obstante la parte de acierto que encontramos en el razonamiento anterior, creemos que falla a la hora de escoger ese segundo término más amplio, puesto que la expresión declaración-liquidación está ya en parte viciada por esa confusión o falta de deslinde puesta de manifiesto, debido al significado de que se le dota en algunas ocasiones por quienes la utilizan; y desde luego, parece una tarea

---

[29] E. FERNANDEZ LOPEZ: "Autoliquidaciones y recargo de prórroga"; Cro. T., nº 39. 1981 (pgs. 82 y 83); M. RODRIGUEZ FERREIRO: "Las denominadas autoliquidaciones en el I.T.P.A.J.D."; G.F., nº 12. 1984 (pg. 103); y A. MANTERO: "Procedimiento ...", cit. (pg. 195). En cierto modo también acepta este criterio DURAN-SINDREU: "Comprobación, prueba ...", cit. (pgs. 26 y 27).

cansada y demasiado ardua, andar aclarando siempre que se quiera referir esa realidad comprensiva de varios actos (al menos de dos de éllos, la declaración y la autoliquidación tributaria), precisamente que se utiliza el término en tal sentido amplio, genérico, y no limitado a esta última como se hace en otras instancias. Desde esta perspectiva, hubiese sido preferible reservar la expresión declaración-autoliquidación (30) para utilizarla en estos casos, por su claro y abierto contenido referido a ambos actos, expresivo por sí de la figura compleja a la que se alude; para limitar el significado al que se refiera, emplear el término autoliquidación, parte literal de la expresión anterior, por lo que no ofrecería dudas respecto a su ámbito; y desechar la utilización de declaración-liquidación en cualquiera de los dos supuestos anteriores, por su posible inducción a confusión y error.

En último lugar, no vamos a repetir los argumentos ya expuestos que nos han llevado a separar el concepto de autoliquidación de los efectos timbrados; a diferencia de nuestro criterio, algunos autores han creído ver una cierta identidad entre ambas figuras, que les ha llevado a deslindar los dos términos de referencia en función de esas dos realidades, utilizando la expresión declaración-liquidación para referirse al concepto que nosotros mantenemos de la

---

30 Utilizada por MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones ...", cit., como se observa ya en el título (y en pg. 40).

autoliquidación, y prefiriendo a nuestro modo de ver erróneamente el término autoliquidación para calificar la realidad latente en la utilización de dichos efectos (31). Por supuesto que no compartimos esta delimitación conceptual, para nosotros la autoliquidación es una figura con su propia configuración y contenido, y en el supuesto de los efectos timbrados, podría hablarse de autocálculo si se quiere, o de autotasación si se prefiere (32), pero en ningún caso de autoliquidación.

Por tanto, concluimos este punto con la afirmación de que, para nosotros, la realidad jurídica objeto de este estudio tal y como lo entendemos, como prestación con cuyo acto se cumple el deber de autoliquidar, debe ser calificada

---

[31] C. PALAO: "Comentario a los artículos ...", cit. (pgs. 521 y 557); J. R. RUIZ: "La liquidación ...", cit. (pgs. 277 y 278); y R. DE OLAÑETA DE FERNANDEZ-GRANDE: "Algunas notas sobre las autoliquidaciones municipales y su impugnación"; R.J. Cat., nº 4. 1988 (pg. 67).

[32] Este término ha sido utilizado por la doctrina italiana, aunque con un significado distinto del que sugerimos; E. DE MITA ("Le iscrizione a ruolo delle imposte sui redditi"; Giuffrè, Milano. 1979) establece la tendencia del ordenamiento "ad esaurire l'interna applicazione delle imposte sui redditi, accertamento e riscossione, con atti del contribuente, dichiarazione e versamento (che nel linguaggio corrente sono stati riassunti nell'improprio ma suggestivo termine de <<autotassazione>>)(pg. 216), viéndose por tanto que lo identifica con la figura de la autoliquidación; igualmente, A. BERLIRI ("Corso istituzionale di Diritto Tributario", vol. I; Giuffrè, Milano. 1985) expresamente utiliza ambos términos como sinónimos, y los diferencia a su vez del <<autoaccertamento>>, "delle imposte che si assolvono a mezzo bollo o a mezzo versamento in conto corrente postale" (pg. 262 y ss.); por su parte, también TESAURO ("Istituzioni ...", cit.) utiliza este término para referirse a la autoliquidación, en los impuestos con actividad del administrado y eventual imposición (pg. 112).

de autoliquidación tributaria (33), sólo y exclusivamente bajo esa etiqueta para evitar confusiones o imprecisiones en los límites de la mísma; y si nos referimos a la declaración-autoliquidación será porque queramos integrarla con ese otro acto, a los efectos de que se trate, o incluso con la declaración-autoliquidación-ingreso, si éllo fuera necesario. Y de otra parte, no aplicaremos esta denominación a ninguna otra realidad o figura, aún relacionada o similar a ésta, como hemos visto y volveremos a ver (34), para precisar con el mayor rigor jurídico y claridad expositiva posibles el acto de la autoliquidación tributaria, objeto precisamente del presente Capítulo.

B) CONCEPTO Y CARACTERES:

a) Concepto:

Una vez que hemos delimitado en un sentido preciso a qué parte de la realidad jurídica nos referimos, por entenderla contenida en la figura estrictamente considerada de la autoliquidación, creemos llegado el momento de exponer nuestro concepto de la mísma, explicándolo a

---

[33] Aunque tal concepto también ha sido criticado, sobre todo al expandirse esta figura, porque podía inducir a error sobre su naturaleza jurídica; ya veremos en el epígrafe correspondiente cuál es ésta. Pero dada la proliferación de tal término, hemos preferido mantenerlo y adoptarlo como mejor solución que intentar acuñar otro, de menos tradición y nos tememos igualmente posible inductor a confusión como los de autocálculo, autodeterminación, autotasación, o autoimposición.

[34] En el epígrafe de distinción de figuaras afines, infra Cap. II-I,C),a) hasta e).

través de sus distintos caracteres, como paso previo y clarificador del resto de epígrafes que siguen a continuación, cuyos contenidos deberemos referirlos siempre a dicho concepto al partir del mismo. En general podemos decir que no es fácil encontrar en la legislación un concepto de las instituciones del Derecho tributario, baste pensar en la propia figura del tributo (35); y mucho menos una definición que pueda considerarse correcta desde el punto de vista teórico, como ocurre con lo establecido por el art. 102-1º de la L.G.T. respecto de la declaración (36). Esto es precisamente, lo que también cabe predicar de la autoliquidación tributaria, puesto que en un sentido estricto no puede decirse que nuestro ordenamiento vigente contenga un concepto o definición de qué es, y si intentamos identificarlo en algún precepto que aluda de forma más o menos conceptualizadora al tema, el resultado habrá de ser irremisiblemente crítico; de ahí que el concepto que recojemos del acto de la autoliquidación haya sido de

---

[35] Dicha ausencia puede suplirse, en parte, por la definición que da la L.G.T. en el art. 26-1º, c) del impuesto, puesto que parece más propia de aquél que de éste, y a pesar de que también podrían formularse algunas precisiones.

[36] La misma no satisfacía a SANCHEZ SERRANO ("La Declaración ...", cit.) "no sólo por su notable vaguedad e imprecisión, sino también porque adolece de evidentes inexactitudes" (pg. 133); pués de aceptarla debían considerarse como táles actos o documentos que no son declaraciones, además ha tomado para definirla a la parte (forma documental) por el todo (el acto en sí), y la inclusión del término <<espontáneamente>> ha planteado problemas de interpretación por su imprecisión (pgs. 133 y 134).

elaboración directamente doctrinal.

La primera norma a la que se debe acudir en tal búsqueda habrá de ser la Ley General Tributaria, cuyo art. 10-k) contiene, como sabemos, una preferencia de ley sobre la materia (37); del mísmo cabe inferir que la autoliquidación será la obligación de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria (38); sin embargo, creemos que adolece de bastantes e importantes defectos dignos de crítica tan parco concepto, puesto que, en primer lugar, como hemos repetido hasta la saciedad, la autoliquidación es fruto de un deber jurídico y no de una obligación; en segundo lugar, es sólo y exclusivamente descriptivo de la apariencia externa de tal acto, al referirse a la práctica de operaciones de liquidación, puesto que el auténtico contenido, aquéllo en lo que consiste el

---

[37] Ver supra, Capítulo I-II,B),a).

[38] En términos muy similares se han manifestado algunos autores al intentar definir a esta figura, posiblemente al procurar adecuar su concepto lo más posible al que consideraban como legal; en este sentido, el concepto estricto de autoliquidación según DURAN-SINDREU ("Comprobación, prueba ...", cit.) sería aquellas operaciones de liquidación realizadas por el sujeto pasivo (pg. 27), que por otra parte añade una incorrección, desde nuestra óptica, al precepto de referencia al limitar el sujeto que la realiza a la idea precisa de sujeto pasivo; y también F. DE LA HUCHA CELADOR ("Procedimiento de gestión de los tributos", Ponencia presentada al Curso <<Crisis y reforma de la Ley General Tributaria>> de la U.I.M.P., Sevilla. 1990) habla de que se encomienda a los particulares la realización de operaciones de cuantificación de la obligación tributaria, aunque añade el matiz importante de que presupone una labor de calificación (pg. 11). Tal concepto ha llegado incluso a plasmarse en la jurisprudencia, como es el caso de la Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza, de 11 de octubre de 1982.

acto propiamente, es una declaración de voluntad como vamos a ver enseguida, de la que dichas operaciones serán una de sus manifestaciones, o parte del contenido objeto de la mísma si se quiere, y por éllo aquél recoge sólo una sesgada visión de la superficie y no del fondo de este acto; y en tercer lugar, creemos que falta algún tipo de referencia a la naturaleza jurídica de esta figura, puesto que de haber sido así se hubiesen evitado bastantes de los problemas planteados al hilo, sobre todo, de su posible modificabilidad por el propio sujeto que la ha realizado, y a la vez se hubieran delimitado con mucha mayor precisión sus efectos jurídicos principalmente sobre el ámbito material del Derecho tributario.

Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (39) 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 quién materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que éllo supone*"; como vemos la novedad respecto del anterior criterio es el inciso final, seguramente fruto de que, por la fecha bastante más reciente de este último Reglamento, ya se había aplicado dicha figura a tributos bastante más complejos de los inicialmente tenidos en cuenta

---

[39] Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

por la L.G.T. (40), lo que había puesto de manifiesto la gran relevancia de esas tareas de calificación e interpretación jurídica, sobre las finales y meras operaciones aritméticas o de cálculo que comporta, matiz que consideramos positivo respecto de la conceptualización normativa de la autoliquidación, pero aún insuficiente.

Algo más extenso, pero no por éllo exento de imprecisiones, era el concepto que contenía la Ley de Reforma del Sistema Tributario Español de 11 de junio de 1964; según la cuál sería un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste último no se limita a comunicar a la Administración financiera la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la mísma determine la cuantía de las deudas, sino que el propio contribuyente lleva a cabo por sí mismo la fijación de la cuantía de la deuda tributaria, pudiendo efectuar el cumplimiento de la obligación de prestación sin necesidad de que tenga que esperar a que la Administración le notifique ningún acto de liquidación que élla haya llevado a cabo. Lo primero que debemos criticar es su caracterización como un

---

[40] Incluso de los que, por el significado que podía inferirse de su interpretación, parecía preveer la claúsula contenida en al art. 2 del Decreo-Ley 2/1970, de 5 de febrero, que autorizaba al Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, a extender el régimen obligatorio de liquidaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos, a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, "*fueran conformes a la naturaleza del hecho imponible*".

tipo de declaración (41), puesto que como ya hemos aludido y vamos a ver enseguida más profundamente, la declaración y la autoliquidación son dos actos perfectamente diferenciables; en segundo lugar, no sólo puede practicarla como sabemos (42) cualquiera de las dos figuras de sujetos pasivos, sino cualquier sujeto legitimamente interesado en ese procedimiento de gestión; tampoco es que, además de la comunicación de datos a la Administración, fije la cuantía de la deuda, puesto que dicha comunicación es propia del acto de declaración tributaria y no de la autoliquidación; y por último, derivado de ésta directamente, no puede el sujeto cumplir en sentido estricto la obligación de prestación tributaria, puesto que el pago o cumplimiento se produce una vez nacida, liquidada y exigible cualquier obligación, y con carácter definitivamente liberatorio para quién lo realiza, lo que también vamos a ver no puede predicarse en sentido

---

[41] Esa misma incorrección se aprecia también en algunos conceptos doctrinales: FERREIRO ("La privatización ...", cit.) dice que "el contribuyente, al presentar la pertinente declaración-liquidación *declara* ante la Administración que ha realizado ..." (pg. 83); según E. GONZALEZ PAEZ ("Carácter administrativo de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984), es "la que practican los contribuyentes *en sus declaraciones* tributarias ..." (pg. 55); por su parte, RODRIGUEZ FERREIRO ("Las denominadas autoliquidaciones ...", cit.) habla de las "*declaraciones* tributarias acompañadas ..." (pg. 103); expresamente J. DEL POZO ("La generalización de la declaración-liquidación ...", cit.) las define como "*tipo de declaración* ..." (pg. 559); y SAINZ DE BUJANDA ("Lecciones ...", cit.) dice que "en este tipo de actuación el particular no se limita, como antaño, a *comunicar a la Administración financiera* la producción del hecho imponible y los elementos necesarios para la determinación de la cuantía de la deuda, ..." (pg. 296).

[42] Ver supra, Capítulo I-III.

jurídico preciso del ingreso derivado de la autoliquidación por su carácter a cuenta (43).

De todo lo anterior se infiere esa necesidad referida de tener que acuñar un concepto doctrinal del acto objeto de nuestro estudio, que precise y delimite sus caracteres principales y definitorios, en ausencia (desde nuestra perspectiva), de uno correcto y completo a nivel legal. Así, podemos definir (44) a 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".

b) Caracteres del acto de autoliquidación:

Del concepto que acabamos de apuntar cabe

---

[43] Ese carácter de a cuenta es un matiz incluido en el concepto por algún autor, como C. PALAO ("Comentarios a los artículos...", cit.) al hablar de "practicar una liquidación *a cuenta* e ingresar ..." (pg. 557), y E. GONZALEZ PAEZ ("Petición de devolución de ingresos por autoliquidaciones tributarias con error de derecho"; Cro. T., nº 56. 1986) que alude a "que constituyen *ingresos a cuenta* ..." (pg. 226).

[44] De todos los conceptos que hemos encontrado de este acto en la doctrina, hemos tomado como punto de referencia el aportado por F. CLAVIJO ("La Autoliquidación ...", cit.) por ser el más correcto, completo y acorde con nuestros planteamientos: "acto de un particular legítimamente 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" (pg. 738).

derivar algunas características básicas de la autoliquidación que vamos a recoger a continuación; se verá que, en general, los cuatro caracteres que destacamos de este concepto son complementarios de los señalados para el deber que da origen a esta figura (45), y no pueden, por tanto, entenderse en todas sus implicaciones si no es relacionándolos con aquéllos. Y por otra parte, se puede señalar sin temor a error que, en cierto modo, todas esas notas características han sido recogidas o reseñadas de una u otra forma por determinado sector doctrinal, en unas ocasiones más amplio y asentado, y en otras algo más reducido y dubitativo, pero en cualquier caso, expresamente recogidas.

La primera cuestión a destacar del concepto apuntado es que consiste en un acto realizado por un particular (y ya sabemos quiénes podrán realizarlo), pero dirigido directa y expresamente a la Administración tributaria; con éllo queremos resaltar básicamente que para considerar a tal acto, a la autoliquidación, a nivel jurídico, es decir, para que produzca sus plenos efectos que veremos más adelante, y aún para que llegue a existir jurídicamente tal acto, debe haber una exteriorización, una manifestación o plasmación fuera del ámbito puramente interno de quién la realiza; o dicho en otros términos, requiere que toda la actividad llevada a cabo mentalmente por el sujeto se plasme en un acto, se "vista" de alguna forma jurídica

---

[45] Ver supra, Capítulo I-I,B).

admitida para el caso, y como tál sea enviada a y recibida por la Administración. Ya hemos visto que éste ha sido uno de los criterios para precisar técnicamente el ámbito a incluir bajo el nombre autoliquidación, dejando al margen del mísmo a determinadas figuras (46); y también veremos cómo será un punto importante a tener en cuenta a la hora de delimitar la naturaleza jurídica de esta figura entre las distintas teorías apuntadas (47).

Pero es que además, implica la puesta en contacto entre esas dos partes, entre el particular que realiza dicha autoliquidación y la Administración, o su órgano por mejor decir que la recibe (48); el sujeto se pone precisamente en

---

[46] Ver supra, Capítulo II-I,A),b) al excluir del concepto de acto de autoliquidación la figura imperante en algunos tributos satisfechos mediante la inutilización de efectos timbrados. No obstante, en sentido contrario podemos recoger la definición de H. ROSSY: "el particular que resultara 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, adquiriendo unos y otros en la expendeduría correspondiente, o mediante ingreso en el Erario, a cuenta de liquidación posterior, provisional o definitiva" ("Instituciones de Derecho Financiero"; Barcelona. 1959 (pg. 276) citado por J. BASANTA: "Nueva regulación ...", cit. en pg. 43, y DE OLAÑETA: "Algunas notas sobre ...", cit. en pg. 65).

[47] Ver infra Cap. II-II,A).

[48] F. CLAVIJO ("La Autoliquidación ...", cit.) también recoge entre los caracteres que definen a la naturaleza jurídica de la autoliquidación el ser un acto del particular dirigido a la Administración tributaria, entendiéndolo como acto "con el que se pone en contacto con élla (Administración tributaria), comunicándole su decisión de cumplir la obligación tributaria material en una determinada cuantía, iniciándose así la gestión de los tributos" (pg. 755).

contacto con el órgano administrativo para manifestarle su voluntad, en dos sentidos que vamos a ver enseguida como otra característica a destacar, y en relación con la cuantía de su prestación tributaria. Ello implicará, que con la declaración a la que acompaña la autoliquidación tributaria, se inicie el correspondiente procedimiento de gestión del tributo (49); gestión tributaria que ve por otra parte, también agilizada y facilitada la recaudación correspondiente precisamente con el ingreso que normalmente lleva aparejado este acto, y que no deberá esperar como consecuencia del mismo para poder producirse, a un pronunciamiento administrativo en forma de liquidación, ya sea provisional o en su caso definitiva, como ocurre necesariamente donde esta figura no tiene aplicación.

En segundo lugar, estamos en presencia de un acto debido, de un acto realizado en cumplimiento de un deber como sabemos, cuyos efectos vendrán precisamente predeterminados por la ley en donde tiene su origen (50); sólo debemos

---

[49] Hacemos esta precisión puesto que, a pesar de la unidad casi indisoluble podríamos decir que existe entre estas dos figuras siempre que se dan juntas, en el momento de su presentación, cuando se inicia el procedimiento aplicativo correspondiente; conceptualmente creemos que será sólo el acto de la declaración individualmente considerado, lo que opera dicho efecto, al menos desde un punto de vista teórico-jurídico estricto.

[50] Nota también resaltada por F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. cit.). Igualmente, es recogida por algunos autores en su definición del acto de liquidación, aludiendo a su imposición por la Ley, como J. BANACLOCHE ("Las declaraciones-liquidaciones ...", cit.): "La autoliquidación es un acto de colaboración en la gestión tributaria, *exigido por ley*, ..." (pg. 54); F. ESCRIBANO ("Procedimiento tributario ...", cit.): "es un acto del particular, *impuesto por la Ley* ..."
(continúa...)

resaltar de esta característica, para evitar reiteraciones, precisamente el último inciso, es decir, que cualquier consecuencia o efectos jurídicos que opere la práctica de una autoliquidación dependerán única, exclusiva, y directamente además, de la ley. Unica y eclusivamente puesto que no nace de la libre concurrencia de la voluntad de las partes, sino que tanto para el particular que se ve sometido y obligado a realizarla, como para la Administración que está obligada a controlar y vigilar su práctica, los efectos derivados vendrán impuestos sin que puedan disponer en general de los mismos. Y directamente de la ley por esa reserva legal stricto sensu que ya hemos estudiado, que impide incluso la intermediación de un órgano administrativo que operase por requerimiento individualizado como intermediario o trasmitente entre el sujeto y la voluntad de la ley, es un "mero controlador", en este sentido.

Debe destacarse como tercera característica que consiste en una manifestación de voluntad (51), es decir,

---

[50](...continuación)
(pg. 40); y E. GONZALEZ GARCIA ("El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local", en <<La Gestión Tributaria en la Hacienda Local>>, III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales; Temas de Administración Local, Granada. 1991): "las autoliquidaciones son "actos del administrado" que, *por imperativo de la Ley*, ..." (pg. 57).

[51] Carácter también recogido por F. CLAVIJO, op. ult. cit., aunque vamos a ver enseguida que diferimos en parte del alcance que otorgará al contenido del acto, pués añadirá álgo más a esa manifestación de voluntad, al menos como posibilidad aceptada, al configurar esta característica de la autoliquidación como que "es, por su contenido, *principalmente*, una manifestación de voluntad" (pgs. 756 á 758).

el contenido propio de dicho acto será éso, el sujeto manifiesta su voluntad a la Administración tributaria en un doble sentido; de una parte, le propone un importe o cuantía a la que considera asciende su prestación objeto del tributo, cantidad que él mismo ha calculado mediante todas las actuaciones de interpretación, valoración y cuantificación precisas para éllo (52). El sujeto propone a la Administración que acepte esa cuantía, quiere que aquélla la asuma como importe derivado del hecho imponible que ha originado el nacimiento de su obligación tributaria, puesto que lo considera como el resultado más acorde con la normativa que regula dicho tributo (53). Y derivado de éllo, por otro lado quiere cumplir con la mísma ingresando tal cantidad propuesta, es decir, manifiesta también su voluntad de realizar el pago en esa cuantía para extinguir así su deuda tributaria en el importe predeterminado; ésto lo llevará a cabo mediante el ingreso correspondiente derivado de la autoliquidación, en la mayoría de los casos, o en ciertos supuestos, si han superado tal resultado los ingresos

---

[52] A tal variedad de actividades parece hacer también referencia el concepto apuntado por SANCHEZ SERRANO ("La Declaración ...", cit.) al incluir en el mísmo que será "la realización por el mismo sujeto declarante de aquellas *operaciones lógicas y aritméticas* ..." (pg. 65).

[53] En igual sentido J. BASANTA ("Nueva regulación ...", cit.), para el que la idea de autoimposición es simple: "el propio contribuyente, en términos más amplios el sujeto obligado al pago, practica a su cargo una liquidación en la cuál necesariamente se trata de recoger la *noción que él mismo tenga del alcance y cuantía de sus débitos tributarios*" (pg. 43).

previos y parciales a cuenta, solicitando la devolución de la diferencia por exceso de la Administración correspondiente.

Ambas manifestaciones de voluntad, o si se prefiere, dicha decisión ambivalente del sujeto, acompaña a la manifestación del sujeto de conocimiento en que consiste la declaración tributaria, por la que el particular informa a la Administración del hecho imponible realizado con todas sus circunstancias y elementos; y creemos que todos los datos de hecho y de derecho puestos en conocimiento mediante aquélla forman parte de la mísma, aunque lógicamente tengan repercusiones en la manifestación de voluntad en que consiste la autoliquidación, puesto que teóricamente al menos, todos los datos puestos en conocimiento, declarados por el sujeto, lo son por su relevancia a efectos de la posterior cuantificación del tributo, y por tanto repercutirán sobre la mísma. Dicho en otros términos, consideramos que el contenido de la autoliquidación es siempre y en todo caso una manifestación de voluntad, que en general (54) constará de dos implicaciones referidas a la cuantía del tributo y al cumplimiento del mísmo; pero que, en ningún caso, consistirá

---

[54] Cabe plantearse, al menos teóricamente, que como resultado de las distintas actividades u operaciones mentales llevadas a cabo por el sujeto, éste llegue a que no existe, no ha surgido obligación tributaria alguna, contenido posible también del acto administrativo de liquidación, y sea ese sólo precisamente el contenido de su manifestación de voluntad, la inexistencia de la prestación tributaria.

en una manifestación de conocimiento (55), puesto que en cualquier información aportada en este sentido a la Administración, con independencia del lugar en el impreso que ocupe el espacio destinado a su inclusión, formará parte integrante del acto de la declaración, y no de la autoliquidación tributaria. En todo caso, trataremos ésto más detenidamente al estudiar su contenido.

Por último, como cuarta característica a resaltar del concepto apuntado, la autoliquidación consiste en un acto de colaboración, en un acto del particular inserto en el procedimiento de gestión (56) (ya hemos apuntado que no consideramos propiamente que lo inicie), mediante el que aquél colabora con la Administración para llevarlo a feliz

---

[55] No comparte nuestra opinión, como avanzámos, F. CLAVIJO ("La Autoliquidación ...", cit.) para quién "es preciso poner de relieve también que la autoliquidación no agota su contenido en la simple *manifestación de voluntad*. Si se examina con detenimiento nuestro ordenamiento jurídico, se observa que existen supuestos en los que el acto de autoliquidación contiene también <<manifestaciones de conocimiento>>. Es el caso, por ejemplo, de la autoliquidación del I.R.P.F. , con la <<declaración>> de las circunstancias familiares (matrimonio, hijos, etc.) en el cuerpo del documento de la autoliquidación (D-100). En estos casos, la autoliquidación, en cuanto manifestación de un contenido psicológico, contiene no sólo una <<decisión>> en los términos expuestos sobre el importe de la obligación tributaria material, sino también una manifestación de conocimiento de datos (en este caso familiares) que la Administración precisa conocer para liquidar el impuesto" (pgs. 757 y 758). Sin embargo, como decimos no estamos de acuerdo con tal interpretación.

[56] Este dato es incluído en ciertos conceptos como los de GONZALEZ PAEZ ("Petición de devolución ...", cit.) al decir que "son *actos de gestión* liquidatoria tributaria ..." (pg. 226), y GONZALEZ GARCIA ("El procedimiento de gestión ...", cit.) al hablar de que se deben "cumplir en el *marco del procedimiento de gestión* tributaria ..." (pg. 57).

término; la naturaleza de este acto vamos a ver que la consideramos como un acto de colaboración con el procedimiento aplicativo o de exacción de los tributos, por éllo nos remitimos al estudio de este punto para desarrollarlo (57). Sin embargo, decíamos que consideramos importante la inclusión en el concepto o definición de la autoliquidación, de una cierta aunque somera referencia a su naturaleza jurídica (58), por la relevancia de la mísma en toda la configuración y régimen jurídico de esta figura, a nivel teórico; y porque si ésto se hubiera hecho desde un plano normativo cuando surgió, o al menos cuando la autoliquidación sufrió ese amplio e importante auge y extensión por nuestro ordenamiento tributario, se hubieran evitado muchos problemas, dudas y errores a nivel práctico.

C) DISTINCION DE FIGURAS AFINES:

a) Declaración tributaria:

En cierto modo ya hemos hecho alusión a los principales puntos que diferencian a ambas figuras, a estos

---

[57] Ver infra, Capítulo II-II,E).

[58] Así lo hacen J. BANACLOCHE ("Las declaraciones-liquidaciones ...", cit.) al decir que "la autoliquidación es un *acto de colaboración* en la gestión tributaria ..." (pg. 54); E. ESEVERRI ("Sobre la naturaleza ...", cit.) que junto con la declaración entiende "encuandran mejor en el ámbito de los *deberes de colaboración* del contribuyente con la Administración" (pg. 105), y MARTIN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", cit.) quien dice simplemente que son "actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario y *actos de colaboración* impuestos por las normas jurídicas" (pg.49).

dos actos tan estrechamente vinculados, no sólo a nivel material, puesto que ambos se integran o plasman en un mísmo documento, la declaración-autoliquidación podríamos decir; sino también a nivel teórico, como ya vimos al tratar del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de ambos deberes, común para los dos, y al establecer los sujetos sometidos a dichos deberes, que coinciden en aquel particular legítimamente interesado en el procedimiento de gestión correspondiente. Sin embargo, y a pesar de tan estrecha relación en origen, sujetos y plasmación documental, de la que derivan en ciertos casos algunas otras conexiones de menor relevancia, resulta indiscutible que la declaración y la autoliquidación son dos actos distintos, surgidos por dos deberes también diferentes entre sí, conceptual y materialmente.

La primera diferencia sustancial es la posible fuente que pueda establecer estos deberes, cumplidos con la realización de una declaración o una autoliquidación, puesto que en el primer caso, puede surgir de una norma jurídica de carácter general o de un requerimiento administrativo, como admite el art. 104 de la L.G.T. (59), mientras que en el otro supuesto no tiene vigencia esta última posibilidad pues requiere siempre su establecimiento directo por el ordenamiento jurídico, por una disposición normativa. Pero es

---

[59] Artículo 104 de la L.G.T.: "*La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de estas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuese necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación*".

que además, podría parecer que a nivel legislativo la norma que puede crear el deber de declarar podría revestir tanto forma primaria como secundaria, es decir, podría ser tanto un ley como un reglamento, puesto que no se encuentra ninguna disposición expresamente contraria a su establecimiento reglamentario (60); sin embargo, a raíz de nuestra Constitución, creemos que no cabe aceptar dicha interpretación, pues sin dejar de ser cierto la ausencia de esa norma prohibitiva, consideramos aplicable la misma argumentación vista para el deber de autoliquidar al de practicar la declaración, al considerarla como objeto de un deber público de prestación, lo cuál implica como sabemos la exigencia de legalidad por la reserva que establece el art. 31-3º de aquella norma. En cualquier caso, queda plenamente vigente esta primera distinción entre declaración y autoliquidación (61), puesto que una puede venir impuesta

---

[60] SANCHEZ SERRANO ("La Declaración ...", cit.) afirma que "la Ley formal precisa muchas veces para su aplicación del desarrollo o ejecución que la Administración ha de efectuar mediante el ejercicio de su llamada <<potestad reglamentaria>>, dictando normas de carácter general a las que incluso la propia Administración queda vinculada en virtud del principio de la inderogabilidad singular de los reglamentos. Pero en tales casos el mecanismo del nacimiento del deber de declarar no varía: de la realización del presupuesto de hecho nacen, a cargo de una generalidad de sujetos, los deberes jurídicos particulares de declarar correspondientes. Por éllo incluímos tales casos en este primer apartado y, cuando hablamos aquí de <<ley>>, tomamos este término en sentido amplio, es decir, refiriéndonos al <<bloque de la legalidad>>, incluyendo en él tanto las normas de rango legal como cualquier disposición reglamentaria de carácter general" (pg. 76).

[61] J. R. RUIZ: "La liquidación ...", cit. (pg. 279), y F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 739).

por una ley o exigida por un requerimiento, lógicamente en aquellos supuestos previstos en la ley creadora de tal deber; y la otra sin embargo, habrá de venir establecida solamente por una norma de rango legal.

Una segunda distinción obedece al contenido propio de ambos actos (62) ya que respecto de la declaración consiste fundamentalmente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho, integrantes del hecho imponible, y que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, puesto que de otro modo le sería muy difícil al realizarse aquél en la esfera privada de los particulares en un gran número de ocasiones;

---

[62] SANCHEZ SERRANO, "La Declaración tributaria: vinculación ...", cit. (pg. 954) y op. ult. cit. (pgs. 177 y ss.); RUIZ GARCIA, op. ult. cit. (pg. 280), y F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 739). En esta misma línea, pero hablando impropiamente a nuestro entender, de dos tipos de declaraciones, quizá por la fecha de su obra, D. JARACH ("Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria"; D.P.T., XI, parte I. 1969) dice que "en ciertos impuestos y ordenamientos positivos, la declaración sólo se refiere al suministro, por parte del contribuyente o de otros sujetos, a la Administración financiera de datos informativos sobre la realización en casos concretos de los hechos imponibles abstractamente definidos por la Ley. ... En otros caso, para ciertos impuestos y ciertos ordenamientos, la declaración tributaria tiene un alcance más amplio. El contribuyente u otro sujeto declarante interpreta las normas tributarias, aplicándolas a la situación o a los hechos económico-sociales, cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora el contenido de esos hechos económicos según las pautas legales y, finalmente, aplica la alícuota del impuesto a los valores determinados" (pgs. 69 y ss.). Como se ve claramente, la descripción de todas esas operaciones a llevar a cabo en este segundo tipo de declaración se corresponden perfectamente con la figura de la autoliquidación.

en cambio, en el caso de la autoliquidación acabamos de ver que su contenido es una doble manifestación de voluntad, pues el sujeto decide proponer a la Administración una cuantía como importe de su prestación para que ésta la acepte, así como también el cumplirla en ese importe determinado, liberándose así de su obligación tributaria. Por tanto, y aunque a veces pudiera parecer que no está tan clara esta diferenciación, principalmente por el contenido que accidentalmente puede reunir la declaración, como manifestaciones de voluntad que le incorpora el ordenamiento adyacentes a la propia manifestación de conocimiento como contenido esencial y propio (63); y por la incorporación de ambas a un mismo documento o impreso donde en ocasiones puede no quedar muy claro qué parte del mísmo recoge el contenido declarado y cuál lo autoliquidado; incluso en estos casos, decimos, se puede y se debe distinguir entre uno y otro, pues al menos conceptual y jurídicamente la diferencia está claramente establecida.

También cabe establecer una distinción atendiendo a la función que desempeñan ambos actos en nuestro sistema tributario (64), y más en concreto en el seno del procedimiento de gestión aplicativo del tributo; la

---

[63] SANCHEZ SERRANO, "La Declaración tributaria: vinculación ...", cit. (pg. 955) y "La Declaración ...", cit. (pgs. 195 y ss.); J. J. ZORNOZA, "La declaración ...", cit. (pgs. 228 y 229).

[64] SANCHEZ SERRANO, op. ult. cit. (pg. 134), y J. R. RUIZ, "La Liquidación ...", cit. (pg. 280).

declaración posibilitará la liquidación de la prestación tributaria tal y como se contempla esta figura en nuestro ordenamiento, puesto que la Administración habrá de tomar como base aunque no necesaria y exclusivamente (65), los datos en élla consignados referentes al hecho imponible para proceder a la cuantificación de la obligación tributaria, a fijar el importe de la mísma con cuyo ingreso, en un momento consecutivo, cumplirá el sujeto extinguiendo la relación nacida del tributo que tenía por objeto tal prestación. Por otro lado, la autoliquidación cumple una función recaudatoria, facilita, agiliza y anticipa la mísma al implicar o derivarse directamente de élla, de su resultado, el ingreso por parte del sujeto de la cantidad por él mismo determinada (66); podemos decir que posibilita la recaudación, mientras la declaración hemos visto que posibilita su paso previo, la liquidación, ya que ésta se ve sustituida en cierta medida por esa actividad en que consiste la autoliquidación pasándose por éllo al ingreso sin previa intervención administrativa, al menos en principio.

---

[65] El artículo 121-1º de la L.G.T. dice al respecto: "*La Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos*".

[66] Al respecto, GOTA LOSADA ("Tratado del Impuesto sobre la Renta", vol. IV; Editorial de Derecho Fianciero, Madrid. 1971) dijo con mucha claridad que en el caso de la autoliquidación era preciso distinguir dos actuaciones, una del sujeto calculando la obligación tributaria, y otra de la Administración que "dicta un acto administrativo" pero no se trata de uno declarativo de obligación alguna, sino de un acto administrativo puramente recaudatorio, de carácter expreso" (pgs, 448 y 449).

De lo anterior se deriva consecuentemente otra importante matización en cuanto a los efectos jurídicos de ambas, declaración y autoliquidación; con la primera se inicia el procedimiento de gestión tributaria (67), los datos de hecho y derecho puestos en conocimiento de la Administración en torno al hecho imponible abren una serie más o menos larga y extensa de actuaciones administrativas tendentes en primer lugar a fijar el importe de la obligación tributaria nacida de aquél, y posteriormente a ingresar dicha cantidad para cumplir con ésta; en el otro caso, la autoliquidación origina directamente, da paso al ingreso de una cantidad en concepto de tributo, precisamente aquélla que ha determinado el propio sujeto mediante élla misma; de ahí que creamos debe vincularse el inicio del procedimiento de gestión directamente como efecto de la declaración tributaria, o incluso si se quiere de la declaración-autoliquidación como figura compleja, y se reserve para ésta última parte, para el acto autoliquidatorio propiamente, el posibilitar la recaudación del tributo, el originar el ingreso correspondiente al mísmo (68).

---

[67] Artículo 101 de la L.G.T.: "*La gestión de los tributos se iniciará: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, o retenedor, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley*".

[68] Precisamente el Reglamento General de Recaudación regula uno de los plazos de ingreso en período voluntario para este caso en su art. 20-3º: "*Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo*".

Todo lo anterior implica que sean también en cierto modo distinguibles declaración y autoliquidación respectivamente, a la hora del estudio tanto del cumplimiento como del incumplimiento de los deberes que les dan origen; puesto que cabe pensar perfectamente en el cumplimiento del primero de éllos realizando la declaración correspondiente el sujeto, y, en cambio, no autoliquidando los datos en élla contenidos, incumpliendo con el segundo de los mísmos, o bién realizándolo de forma incorrecta respecto de los datos previamente declarados o incumplimiento parcial. Sin embargo, este punto hay que matizarlo en el sentido inverso por ese carácter de accesoriedad predicable del deber de autoliquidar respecto del de declarar (69), puesto que no cabe plantearse el cumplimiento con el primero de éllos sin haber cumplido previamente con el último citado; será preciso en este caso siempre haber realizado la declaración, para poder posteriormente autoliquidar los datos en élla contenidos, aunque otra cosa bién distinta será si bién o mal, si completa o no; cabe por tanto realizar la autoliquidación con un relativo o parcial incumplimiento del deber de declarar, pero nó si dicho incumplimiento es total, su no realización.

b) <u>Liquidación administrativa</u>:

Para poder diferenciar la liquidación administrativa de la autoliquidación tributaria, debemos partir del concepto de ambos actos que nos dará las pautas

---

[69] Ver supra, Capítulo I-I,B) y IV,B) y D).

básicas para proceder a su distinción; respecto de la primera, aceptamos el concepto que podemos considerar ya clásico aportado por el profesor Clavijo, por su corrección y complitud: la liquidación será "aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las dependencias gestoras e inspectoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* y/o el *quantum* de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda" (70). De la comparación de dicho concepto con el que hemos recogido líneas más arriba del acto de la autoliquidación tributaria (71), surgen varias diferencias sustanciales que nos permitirán deslindar perfectamente ambos actos; y éllo, a pesar de que el objeto o contenido de los mismos puede considerarse idéntico, puesto que las actividades a llevar a cabo para determinar el importe de la prestación tributaria

---

[70] F. CLAVIJO HERNANDEZ: "El acto de liquidación"; Civitas, R.E.D.F., nº 20. 1978 (pg. 653).

[71] Concepto que recordamos brevemente: "La autoliquidación es 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". Para profundizar en las características más destacables de dicho concepto, ver supra Capítulo II-I,B),b).

serán las mismas lógicamente en uno y otro caso.

La primera diferencia que salta a la vista y que en parte va a condicionar todas las demás que vamos a ir viendo, es de carácter subjetivo, atiende a la persona o sujeto que va a realizar uno y otro acto; la liquidación será llevada a cabo por un órgano administrativo, por un órgano insertado en la estructura de la Administración tributaria, y que hoy día será fundamentalmente la Inspección de los Tributos (72); mientras que la autoliquidación es un acto del particular, la realiza un administrado que ya sabemos no tiene porqué coincidir con el sujeto pasivo del tributo, y que por tanto no está inmerso en el organigrama administrativo, no es un órgano de la Administración. Lo anterior implica que el sujeto que realiza la liquidación administrativa la hace precisamente por estar dotado de potestad liquidatoria, ese órgano de la Administración actúa dicho poder-deber que le permite y a la vez exige el ordenamiento jurídico al determinar la cuantía de la prestación tributaria; a diferencia de lo cuál, el particular que realiza una

---

[72] La evolución sufrida a nivel legislativo hasta llegar a esta situación, se ha plasmado con la modificación operada por la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en el artículo 140 de la misma, cuya letra c) recoge entre lo que corresponde a la Inspección de los Tributos: "*Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, ...*"; fácilmente es comprensible que tales liquidaciones "inspectoras" sean en número la mayor parte de las liquidaciones administrativas en general, precisamente a raíz de la implantación generalizada del régimen de autoliquidación. Ver en este sentido, la bibliografía citada en la nota 197.

autoliquidación lo hace por estar sujeto a un deber jurídico, el deber de autoliquidar, y con ese acto cumple precisamente aquél; por lo que el acto autoliquidatorio es un acto debido en cumplimiento de un deber que establece para dicho particular el ordenamiento (73).

Como decimos, esta diferencia resulta esencial puesto que determina la naturaleza jurídica de ambas figuras, punto que estudiaremos más detenidamente respecto de la autoliquidación en el epígrafe siguiente, pero en este momento debemos hacer alguna referencia, aunque sucinta, al tema para completar la distinción entre liquidación y autoliquidación. En efecto, de su realización por un órgano administrativo dotado de potestad liquidatoria se deriva claramente que la liquidación es un acto administrativo, acto administrativo de liquidación tributaria, con todas las consecuencias que se derivan de tal afirmación; sin embargo, la autoliquidación es un acto del particular, presupuesto de ese acto administrativo de liquidación cuando aquélla se realiza (74), pero sin que pueda calificarse como tál en

---

[73] Muy clarificadora resulta la expresión de MARTIN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", cit.): "Se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho tributario" (pg. 49).

[74] Presupuesto en cuanto a que, si la liquidación se aparta del contenido de la autoliquidación resultante de la declaración a la que acompaña, deberá la Administración motivar en la notificación de tal acto liquidatorio los hechos en que se basa, por el art. 121-2º de la L.G.T.. Como dice E. GONZALEZ ("El procedimiento de gestión ...", cit.), "el encaje en el esquema de la liquidación provisional de las autoliquidaciones ha planteado numerosos problemas, porque, (continúa...)

ningún caso; será como vamos a ver, un acto del particular por el que colabora en la gestión del tributo, asumiendo funciones públicas que debería haber desarrollado la Administración, pero sin que por éllo el administrado se convierta en funcionario de hecho, pierda su calificación como tál (75); por tanto no son en sentido propio actos administrativos ni suponen ejercicio de potestad alguna por parte del sujeto que realiza la autoliquidación, que sigue teniendo a todos los efectos la consideración de particular, de ciudadano-administrado si se prefiere.

Vamos a ver, aunque en este momento sólo como mera

---

[74](...continuación)
en último término, nos encontramos ante un acto del administrado, productor de importantes efectos jurídicos (...) y presupuesto habitual u ordinario para la producción del efecto final del procedimiento de gestión en aquellos tributos en los que está prevista su existencia" (pg. 55). Nosotros creemos, no obstante, que para ser presupuesto de ese acto final, se entiende de la liquidación definitiva, no bastará con que esté prevista su existencia, sino que deberá efectivamente realizarlo el sujeto, pues en otro caso la Administración deberá recurrir a otros presupuestos que le sirvan de base para su liquidación.

[75] "La liquidación provisional o definitiva es un acto administrativo que forma parte del procedimiento de gestión tributaria, integrando una de sus fases. Ahora, bién, no hay acto administrativo más que donde se ejerce una potestad administrativa dentro de la correspondiente función administrativa. Y sucede que las "autoliquidaciones" no presuponen el ejercicio de una potestad liquidadora de la Administración dentro de sus funciones tributarias. Las "autoliquidaciones" son, simplemente, una modalidad de los llamados "actos del administrado", en la medida en que el administrado asume "funciones públicas", ni convierten al administrado en un funcionario de hecho; ni, tampoco, los actos que realiza son actos administrativos en sentido técnico-jurídico" (GONZALEZ GARCIA, op. ult. cit., pgs. 55 y 56). En igual sentido, E. ESEVERRI ("Sobre la naturaleza ...", cit., en su 3ª Conclusión (pg. 104)).

referencia, que esa distinta naturaleza jurídica produce una diversidad también respecto de los efectos jurídicos, que se derivan del acto administrativo de liquidación y de la autoliquidación tributaria, a distintos niveles; ya hemos visto que el acto autoliquidatorio contiene una propuesta a la Administración por parte del sujeto, sobre cuál debe ser el contenido del acto de liquidación, propuesta que mientras el órgano administrativo no compruebe e investigue la situación tributaria de aquél a la que está obligado, o bién transcurra el período de prescripción (para nosotros caducidad) de la potestad liquidatoria de la Administración tributaria, no deja de ser un simple acto del administrado sujeto a rectificación administrativa en su caso (76); sin embargo, la liquidación tributaria es un acto administrativo desde que se produce, y aún en el caso de ser provisional y por tanto sujeto a comprobación y eventual modificación derivada de aquélla, produce plenos efectos como acto administrativo de liquidación desde el momento mísmo de su realización por el órgano administrativo correspondiente.

De lo dicho cabe derivar que el acto liquidatorio hace directamente exigible por la Administración la deuda que

---

[76] Ya veremos que, en el caso en que transcurran los 5 años establecidos en el art. 64-a) de la L.G.T. sin que la Administración ejercite su potestad para liquidar el tributo, no consideramos que la autoliquidación se convierta propiamente en una liquidación definitiva en sentido estricto, por cambiar su naturaleza jurídica, sino que simplemente el resultado derivado de la mísma adquiere carácter definitivo, al no poder ya ser rectificado administrativamente. Ver nota 186 y texto concordante.

determina, desde que se le notifica al sujeto para que tenga conocimiento del mísmo y pueda cumplirlo (77); lo que no ocurrirá con la autoliquidación, que como acto debido no implica estrictamente el hacer exigible el pago, sino en todo caso el control por la Administración del cumplimiento o no con tal deber por el sujeto; en este sentido se ha considerado como un acto inocuo en el procedimiento liquidatorio (78), al tener sólo relevancia jurídica su realización o no por el sujeto obligado a hacerlo, mientras que el ordenamiento quiere realmente que la actividad liquidadora sea llevada a cabo principalmente por la Administración. Consecuentemente, el sujeto que incumpla el acto administrativo de liquidación debidamente notificado, no ingresando en el plazo establecido la cantidad resultante de la mísma, puede ser requerido mediante el procedimiento de apremio o ejecución forzosa a realizar el ingreso, ejecutándose de lo contrario sobre sus bienes el importe de la deuda tributaria (79). Ahora bien, respecto de la autoliquidación se ha producido recientemente por vía del

---

[77] Artículo 126-1º de la L.G.T.: "*Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria*".

[78] Expresión de A. MARTINEZ LAFUENTE: "Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo"; H.P.E., nº 60. 1979 (pg. 200), retomada por E. ESEVERRI, op. ult. cit. (pg. 103).

[79] Artículo 128-1º de la L.G.T.: "*El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en periodo voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria*".

nuevo Reglamento General de Recaudación una modificación normativa que ha originado la desaparición, o al menos así parece intentarlo, de la diferencia tradicional existente en este punto respecto de la liquidación tributaria; puesto que, si bién con el anterior Reglamento, la vía de apremio sólo podría seguir a la falta de pago de una liquidación reglamentariamente notificada al sujeto y no ingresada en período voluntario (80), cosa no posible respecto de la autoliquidación presentada a la que no acompañara ingreso (81); actualmente el legislador reglamentario parece haber variado el criterio, posibilitando igualmente el inicio de la ejecución forzosa en este último caso (82), cuestión

---

[80] El anterior artículo 97 del R.G.R. titulado <<*Iniciación del procedimiento*>>, establecía que el procedimiento de apremio se iniciaba en general cuando se hubiesen vencido los plazos de ingreso voluntario de "*las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración*", a las que se remitía expresamente al ser las contempladas en el art. 20-2º del mismo, y sin haberse satisfecho las mismas.

[81] No era posible puesto que, como acabamos de ver en la nota anterior, "*las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo*" se recogían en el art. 20 párrafo 4º del anterior Reglamento; luego no se hacía referencia a las mismas para nada en el art. 97 que recogía el inicio de la vía de apremio.

[82] El vigente R.G.R. contempla ahora expresamente el caso que nos ocupa en dos párrafos del actual art. 97 <<*Iniciación del período ejecutivo y procedimiento de apremio*>>: "*2. En caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación, cuando éstas se hayan presentado en plazo sin realizar el ingreso correspondiente en todo o en parte, dichos período y procedimiento se inician para la deuda no ingresada el día siguiente al vencimiento del plazo o plazos de ingreso en período voluntario.*

3. En caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación, cuando éstas se hayan

(continúa...)

creemos cuando menos polémica por su posible falta de apoyo legal en la L.G.T., a pesar de haberse visto también modificada sobre este punto en su redacción actualmente vigente, pero que como veremos en su desarrollo más extenso en otro apartado de este Capítulo, no a variado de forma cualitativa (83).

Por último, también hay una diferencia sustancial en el tema de la posible impugnabilidad de ambos actos, puesto que la liquidación administrativa es directamente recurrible por el sujeto interesado en éllo, ante el órgano competente atendiendo al recurso, ya sea administrativo o jurisdiccional; y éllo independientemente de que tal acto de liquidación sea provisional o definitivo, puesto que aún en el primer caso en que constituye un acto trámite del procedimiento, lo será cualificado, que implica su posible impugnación directa por el particular sin impedimentos (84). Todo lo contrario ocurre con la autoliquidación, cuyo contenido puede ser objeto en su caso de rectificación o

---

[82](...continuación)
presentado fuera de plazo sin requerimiento previo y sin realizar el ingreso correspondiente en todo o en parte, dichos período y procedimiento se inician, para la deuda no ingresada, al día siguiente de la presentación".

[83] Ver infra, Cap. II-V,B),c).

[84] Ver artículo 1-1º del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de Reposición previo al Económico-administrativo; art. 15-1º del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980 de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo; y arts. 41 y 42-1º del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, que reglamenta al anterior.

revisión vía impugnación o recurso, pero no dirigido contra élla directamente, como veremos en el epígrafe correspondiente dedicado al tema, sino previa "provocación" podríamos decir por el sujeto que quiere modificarla, de un acto administrativo del órgano competente, ya sea expreso o por silencio administrativo (85); pero en cualquier caso acto derivado de un órgano de la Administración, en el cuál habrá un pronunciamiento sobre el contenido de la autoliquidación tributaria del particular, sobre su corrección o no atendiendo a derecho, y, ahora ya sí, pudiendo recurrirse contra dicho acto administrativo que asume o no la propuesta del sujeto sobre el importe de la prestación tributaria, como sabemos objeto del acto autoliquidatorio.

c) Ingresos anticipados:

La tercera figura de la que debemos distinguir la autoliquidación son los ingresos anticipados, de los cuáles primeramente aclararemos a qué nos referimos con tal denominación; pués bien, cuando hablamos de ingresos anticipados queremos aludir a los llamados por nuestro ordenamiento pagos fraccionados o pagos a cuenta (86),

---

[85] Ver artículo 121 del Reglamento último cit., en la nota anterior, en su nueva redacción.

[86] En este sentido ver la nueva Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 98 denominado <<*Retenciones y otros pagos a cuenta*>>, párrafo 3º: "*El pago del Impuesto se podrá periodificar y fraccionar quedando obligados ...*"; sobre la crítica del término "periodificar" tomado de la anterior legislación (continúa...)

nomenclatura digna de crítica en tanto que induce a error sobre la realidad que califica. Efectivamente, no puede hablarse de pago puesto que, en el momento en que se llevan a cabo aquéllos, no ha surgido aún la obligación tributaria respecto de la que se realizan, y aún más, ni siquiera se tiene la certeza de que dicha obligación llegue a nacer (87); por lo que difícilmente se les puede etiquetar de "pago", figura muy precisa en nuestro ordenamiento jurídico, y aún jurídico-tributario, que representa la extinción de una obligación (por tanto previamente existente al requerirse que sea líquida y exigible (88)), mediante su cumplimiento, que además en nuestro caso debe reunir las notas de identidad,

---

[86](...continuación)
sobre este Impuesto, puede verse E. LEJEUNE VALCARCEL: "La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; EDERSA, Madrid. 1983 (pgs. 70 y ss.). Igualmente, ver el art. 63 <<*Pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades*>> de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, especialmente su párrafo 1º: "*En los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año 1991, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, ..., efectuarán un pago a cuenta de la liquidación correspondiente al ejercicio que esté en curso ...*".

[87] Artículo 28 de la 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*".

[88] Como afirma PEREZ ROYO ("El pago ...", cit.) "dentro de la doctrina tradicional se afirma generalmente que el presupuesto para que se pueda producir el pago es la existencia de una obligación tributaria *líquida y exigible*" (pg. 979); también S. MAZORRA: "La exigibilidad ...", cit. (pgs. 245 y ss), y A. P. GONZALEZ: "El pago ...", cit. (pgs. 90 y ss.).

integridad, unidad e indivisibilidad (89). De ahí que prefiramos la denominación de ingresos para estos supuestos, adjetivándolos como anticipados por realizarse previamente a la realización del hecho imponible y por tanto al nacimiento de la obligación tributaria, y por tanto con carácter de a cuenta de la futura e incierta prestación pecuniaria en concepto de tributo.

Pues bién, de lo dicho hasta ahora surgirán fácilmente las diferencias que separan a estos dos actos, los ingresos anticipados y las autoliquidaciones, que derivan de dos suertes de razones interconexionadas, el aspecto temporal y el aspecto objetivo. Ello originará que, mientras los ingresos anticipados se corresponden, de una parte, con una fracción sólo del período impositivo, con una parte del tiempo que tarda en realizarse el hecho imponible, o bién con un cierto tipo de rendimientos, no todos los recibidos por el sujeto, y por tanto se calcularán en principio, atendiendo sólo a los rendimientos obtenidos por el sujeto en ese período concreto, o incluso a los procedentes de ciertos rendimientos en ese tiempo, inferior repito, a todo el considerado en la auténtica obligación tributaria (90); sin embargo, la autoliquidación toma como base para el cálculo de

---

[89] J. J. FERREIRO LAPATZA: "La extinción de la obligación tributaria"; R.D.F.H.P., nº 77. 1968 (pgs. 1049 y 1050); F. PEREZ, op. ult. cit. (pgs. 294 y ss.); y A. P. GONZALEZ: "El pago ...", cit. (pgs. 143 y ss.).

[90] E. LEJEUNE: "La anticipación de ingresos ...", cit. (pgs. 72 y ss.); J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pg. 282); y F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 741).

la prestación objeto del tributo la integridad del hecho imponible, temporalmente hablando, es decir, todos los elementos y circunstancias que componen aquél y que se incluyen o contienen en la declaración tributaria a la que se acompaña; por supuesto, que otra cosa bién distinta sería la ocultación por el sujeto en la mísma de una parte de los rendimientos, precisamente los de cierta fase de su período impositivo, o bién de los procedentes de determinada fuente entre todos los rendimientos recibidos; entonces estaríamos en presencia de un supuesto de incumplimiento con el deber de autoliquidar, totalmente al margen del contenido de su objeto debido, el acto autoliquidatorio (91).

Y de otra parte, relacionado con lo anterior, la materia u objeto tomada como base para el cálculo que suponen los ingresos anticipados es distinta de la que sirve de soporte a la autoliquidación; en este segundo caso, serán la totalidad de los rendimientos obtenidos y correspondientes a ese hecho imponible declarado que se autoliquida, mientras que en los ingresos anticipados, bién pueden ser sólo una parte de los mísmos, o bién incluso tomarse como referencia los derivados de algún otro hecho imponible, como puede ser el correspondiente al período inmediatamente anterior (92). Se verá fácilmente, que en uno y otro caso no puede tenerse certeza de cuál sea la cuantía definitiva a autoliquidar,

---

[91] Sobre el incumplimiento en general con este deber, ver infra Capítulo III.

[92] J. R. RUIZ, op, ult. cit. (pg. cit.).

correspondiente a la totalidad del hecho imponible, una vez que se produzca en su integridad; y ni siquiera, se puede estar seguro de que transcurrido el tiempo pertinente, aquél llegue a completarse surgiendo la obligación tributaria correspondiente, y por tanto, ya no sólo variando su contenido, sino faltando incluso en este caso el objeto propio de la autoliquidación. Podemos concluir, por tanto que estas dos figuras son perfectamente distinguibles entre sí, tál y como las contempla nuestro ordenamiento tributario.

d) Retenciones a cuenta:

Dentro de la figura genérica de la retención tributaria, vamos a utilizar aquí una de sus posibles modalidades, la retención a cuenta, para diferenciarla de la autoliquidación, puesto que es la que actualmente tiene aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, en el que ya no tiene cabida la realizada con carácter total y definitivo (93). Las razones que sirven para distinguir ambas figuras son básicamente dos, una de carácter objetivo o material,

---

[93] Artículo 83 de la nueva Ley de Renta: "*Cuota diferencial.- La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en las cuantías ... y de las retenciones y otros pagos a cuenta previstos en esta Ley, ...*"; y art. 262-1º del Reglamento del Impuesto de Sociedades: "*Las retenciones a que se refiere la presente Sección de este Reglamento que hubieran sido practicadas a las Entidades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, se deducirán de la cuota líquida, determinando la cantidad a ingresar o, en su caso a devolver*". Sobre el tránsito del sitema anterior, basado en los impuestos de producto, al actual de ingresos a cuenta, especialmente referido a la retención, puede consultarse el trabajo de G. CASADO OLLERO: "De la imposición de producto al sitema de retenciones y fraccionamiento de pago en el I.R.P.F. (I). La retención a cuenta"; Civitas, R.E.D.F., nº 21. 1979 (pgs. 59 y ss).

podríamos decir que atiende al objeto sobre el que se practican ambas, y otra de tipo subjetivo, de quién es la persona que debe realizar una y otra en cada caso.

Referente al criterio material, primeramente hay que tener en cuenta que la retención a cuenta se efectúa sobre un objeto distinto de aquél sobre el que debe autoliquidarse, puesto que sólo se debe practicar respecto de cierto tipo de rendimientos, en concreto procedentes del trabajo personal dependiente, del capital mobiliario, y de actividades profesionales o artísticas, que en los respectivos impuestos a los que afecta, Renta y Sociedades, no tienen porqué suponer el total de los rendimientos sometidos a tributación. Por tanto, se ve ya una clara diferencia con respecto a la autoliquidación que deberá comprender todos los elementos del hecho imponible realizado, o lo que es lo mísmo, todos los rendimientos obtenidos por el sujeto de que se trate, sometidos a ese tributo concreto. Pero es que además, la retención se va practicando periódica y sucesivamente cada vez que el particular recibe ese tipo de ingresos, a lo largo del período impositivo de referencia, y por tanto, sobre una parte solamente de lo que va a constituir el objeto total de la futura obligación tributaria del sujeto, por no haberse realizado en su integridad todavía el hecho imponible (94); también difiere por tanto, en el

---

[94] G. CASADO ("La colaboración con la Administración ...", cit.) dice expresamente "que las prestaciones materiales y formales que el retentor está obligado a cumplir (continúa...)

objeto por este aspecto temporal respecto a la autoliquidación, acto que sabemos ya se debe practicar sobre todos los elementos y circunstancias integrantes del presupuesto de hecho del tributo.

Y de otra parte, como decíamos, la persona que debe realizar una y otra actuación difiere sustacialmente; en el caso de la retención, tanto si ésta es directa porque la pratica propiamente la Administración pública, como si es indirecta, por otra parte la más frecuente y llevada a cabo por un tercero, normalmente empresario o profesional que satisface ese rendimiento sobre el que habrá de practicarla; en ambos casos será un sujeto distinto del obligado a autoliquidar que ya sabemos será aquel interesado en el procedimiento aplicativo del tributo, con un interés legítimo en el mísmo, cosa que no podemos decir del encargado de retener, ni de los particulares también obligados a éllo, según el caso, que tendrán la consideración de terceros respecto del procedimiento de gestión (95) iniciado con la declaración acompañada de la autoliquidación derivada de ésta.

---

[94](...continuación)
no son las relativas a la obligación tributaria", explicándolo a continuación en el sentido recogido en el texto (pg. 160); también alude a ese carácter periódico y sucesivo algo después (pgs. 168 y 169). Ver igualmente E. LEJEUNE, op. ult. cit. (pgs. 17 y ss.), y F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 741).

[95] F. CLAVIJO, op. ult. cit., lo califica a efectos de la diferenciación como "interesado en el procedimiento de <<retención a cuenta>>" (pg. cit.).

Lógicamente, de ambos criterios se derivarán toda una serie de consecuencias y efectos que serán diversos en uno y otro caso, pero en los que no podemos detenernos puesto que, respecto de la figura objeto de nuestro estudio, la autoliquidación, los vamos a ir viendo a lo largo del mismo; lo señalado resulta suficiente, creemos, para distinguirla de las retenciones a cuenta, como era el objetivo perseguido en este epígrafe.

e) <u>Deberes de información</u>:

En último lugar debemos diferenciar también la autoliquidación de los deberes de información tributaria en general, y de dichos deberes respecto de terceros en particular; en efecto, nuestra Ley General Tributaria recoge dos posibles categorías subjetivas que están sometidas a suministrar información por sendos preceptos de la misma que así lo establecen, en concreto nos referimos al art. 35 párrafo segundo en su inciso final, y a los arts. 111, principalmente inicio de su primer párrafo, y 112, todos de aquélla. Respecto del primero citado, nos dice el art. 35-2º que "*están igualmente obligados* (se refiere a los sujetos pasivos, aludidos en el párrafo 1º) ... *y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible*"; aunque dicho precepto expresamente establece tal deber de información sólo para los sujetos pasivos, sin embargo debemos interpretar este término en un sentido más extenso, comprensivo en general de todos los sujetos legitimados, o si

se prefiere, legítimamente interesados en el procedimiento de gestión tributaria (96). Como vemos, por tanto, en este primer caso coinciden los sujetos sometidos al deber de informar con los que vimos quedaban sujetos al deber de autoliquidar; sin embargo, aunque no opera la distinción subjetiva que sí está presente respecto del segundo supuesto que vamos a ver a continuación, y como más relevantes a efectos jurídicos y prácticos, permanecen plenamente vigentes y aplicables el resto de diferencias que recogemos enseguida, por lo que incluso esta figura del deber de información de sujetos legitimados (97) es perfectamente deslindable de la autoliquidación tributaria.

En lo tocante al segundo, el art. 111-1º da una definición álgo más extensa y detallada en su inicio del deber de información tributaria de terceros: "*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*

---

[96] Ver las consideraciones que al respecto del sujeto declarante aludido en los arts. 101 y 35-1º de la L.G.T. hace SANCHEZ SERRANO ("La Declaración...", cit.), perfectamente aplicable al segundo párrafo del último precepto citado, pués expresamente alude al párrafo anterior en lo tocante al "sujeto pasivo" (pgs. 45 y ss.).

[97] A. MANTERO ("Procedimiento ...", cit.), establece como diferencia de este supuesto respecto del contemplado en los arts. 111 y 112 de la L.G.T., el girar en torno al denominado "dato propio" (pgs. 354 y 355); también distingue ambas modalidaes atendiendo a distintos criterios J. LOPEZ MARTINEZ: "Los deberes ...", cit. (pgs. 302 y ss.).

financieras con otras personas". En este caso, ya sí se encuentra la primera diferencia a destacar entre el sujeto sometido a este deber (98) y al de autoliquidar, puesto que aquél será toda persona natural o jurídica, pública o privada, resumiendo cualquier persona, que no entre naturalmente en el otro supuesto específico anteriormente tratado, es decir, que no tenga interés legítimo en la relación jurídico tributaria de que se trate, puesto que este último será más propiamente esas "otras personas" con las que el tercero mantiene las relaciones descritas (99).

En segundo lugar, también cabe distinguir información y autoliquidación por su objeto, por el contenido sobre el que deben versar una y otra; en el primer caso, sobre datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (100), es decir, consitirá en última instancia la información en una declaración de conocimiento sobre datos no propios, caso de

---

[98] J. LOPEZ, op. cit. (pgs. 221 y ss.).

[99] Ver al respecto el art. 12 del R.G.I.T. <<*Actuaciones de obtención de información*>>, cuyo párrafo 1º dice: "*Son actuaciones de obtención de información las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas de aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones*".

[100] J. LOPEZ, op. ult. cit. (pgs. 191 y ss) y bibliografía allí citada.

la primera modalidad vista inmediatamente anterior, sino referenciados (101), relativos a otros sujetos con los que se mantienen relaciones jurídico-económicas; sin embargo, y a diferencia de ésto, la autoliquidación consistirá en una declaración de voluntad, en una propuesta a la Administración sobre el contenido y monto, en su caso, de la prestación tributaria derivada del hecho imponible previamente declarado, y realizado directamente por el sujeto que la practica, o interesándole, en cualquier caso, tal obligación tributaria.

Ambos objetos cumplen, por tanto, funciones bien distintas en el ordenamiento tributario, y más específicamente en el seno del proceso aplicativo del tributo en el que se inserten en su caso cada una de estas dos figuras; mientras que la información suministrada por terceros es un complemento necesario, y aún indispensable, para poder realizar y completar con buén término la fase de comprobación tributaria, es decir, la investigación y comprobación por la Inspección de los tributos de los datos declarados, o que deberían serlo, por el sujeto pertinente, hasta obtener la certeza absoluta de la integridad, extensión, calificación y valoración del presupuesto de hecho realizado y correspondiente situación tributaria del

---

[101] A. MANTERO: "Procedimiento ...", cit. (pgs. ult. cit.).

particular (102); de otra parte podríamos decir que la autoliquidación anticipa, e incluso en numerosas ocasiones, de hecho sustituye, la determinación y cuantificación de la deuda tributaria, la actividad de liquidación que impone nuestro ordenamiento jurídico a la Administración tributaria, por lo que en cualquier caso cabe ubicarla en dicha fase liquidatoria del tributo, que posibilitará el correspondiente ingreso del mismo al fijar su importe concreto y exacto.

Y para terminar con las diferencias más sobresalientes entre ambas instituciones, según la regulación que hace la Ley General Tributaria respecto al deber de información de terceros en los preceptos citados, éste puede tener su origen en dos posibles actos o actuaciones jurídicas, que nos llevan a hablar de dos tipos o modalidades respecto del mismo; me estoy refiriendo a que el deber de información puede venir establecido por una norma de carácter general (103), por una disposición normativa de aplicación

---

[102] Ver Sección 2ª <<*Comprobación e investigación*>> del Capítulo III, Título III de la L.G.T., especialmente el art. 110: "*La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que haya de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo*".

[103] En este ámbito, algunos autores han considerado que dicha disposición de carácter general debía ser una ley, entre éllos SANCHEZ SERRANO: "En torno a la función comprobadora ...", cit. (pgs. 579 y ss.); A. MANTERO SAENZ: "El deber de información tributaria, artículos 111 y 112 de la L.G.T."; Cro. T., nº 53. 1985. (pg. 124); GONZALEZ PEREZ: "La Constitución y la reforma parcial ...", cit. (pgs. 95 y (continúa...)

generalizada a todos aquellos sujetos incursos en el supuesto fáctico por élla previsto, deber de información general o por suministro; o bién, en segundo lugar, aquél puede tener su base en un acto concreto y singularizado de requerimiento administrativo por parte de un órgano competente de la Administración, referido a determinado/s hecho/s y dictado para cierta/s persona/s, tratándose entonces de un deber singular de información o por captación; ambos previstos por la Ley General Tributaria en el párrafo segundo del citado art. 111 (104). Frente a esta situación, ya hemos tratado anteriormente el exclusivo origen en disposición normativa legal, sin posible requerimiento, del deber autoliquidatorio, a lo que nos remitimos.

II. NATURALEZA JURIDICA.

Una vez fijados con precisión los límites enmarcables dentro de esta figura, es decir, delimitados su concepto y ámbito de referencia, tanto propia o interna, como circundante o externa respecto a las figuras con las que más se asemeja; debemos abordar a continuación el estudio de la naturaleza jurídica que cabe predicar del acto de

---

[103](...continuación)
ss.); FERREIRO: "Curso ...", cit. (pg. 605); y J. LOPEZ: "Los deberes de información ...", cit. (pgs. 217 y ss.).

[104] La terminología de "por suministro" y "por captación" fué acuñada con gran éxito por A. MANTERO: "Procedimiento ...", cit. (pg. 355).

autoliquidación tributaria, debemos adentrarnos en la calificación jurídica con que cabe adjetivar aquel concepto y de la que dependerán, en gran medida, bastantes de los aspectos que iremos tratando sucesivamente, sobre todo los distintos efectos jurídicos que habrán de predicarse de esta institución. Como se sabe, la cuestión sobre la naturaleza a que responde la autoliquidación ha sido una de las facetas más debatidas al respecto de la mísma, surgiendo distintas posturas que tratan de explicar dicha característica.

En general, puede decirse que todas éllas han ido surgiendo como respuesta a dos problemas que planteaba la autoliquidación, uno teórico y otro práctico, con su aparición y sobre todo a raíz de su expansión; el primero de éllos, giraba en torno a una cuestión conceptual o dogmática al tratar de identificar siempre y de cualquier forma, en los procesos aplicativos de los tributos donde se estableció esta figura, un acto administrativo de liquidación no siempre expresamente dictado, y que respondiese en todo caso a la exigencia derivada de la concepción tradicional del procedimiento de gestión, según la cuál para proceder a la recaudación correspondiente debía partirse de un acto de liquidación tributaria, ya fuese definitiva o incluso provisional (puesto que se transformaría en definitiva de no realizarse expresamente ésta, por el transcurso de los cinco años del plazo de "prescripción"); exigencia que no cubría en principio la simple práctica del acto autoliquidatorio por el sujeto, a pesar de posibilitar el ingreso de la cantidad

derivada del cálculo realizado por este mísmo, por no llevarla a cabo en origen un órgano administrativo.

Y la segunda cuestión que planteaba era de índole práctico, pués durante bastante tiempo ha permanecido irresoluble por nuestro Derecho positivo, el problema surgido en aquellos casos que el particular quería modificar, mediante la vía impugnatoria, el acto ya realizado por el mísmo, al haberse dado cuenta de que habría incurrido en algún error, inexactitud u ocultación en su autoliquidación, que podría perjudicarle y que por tanto quería rectificar, una vez ya presentada aquélla ante la Administración tributaria; dado que al no ser realizada por un órgano administrativo había graves y aún insalvables dificultades para acudir a los recursos tradicionales, parecía excesivamente perjudicial para el sujeto, e incluso rozando la indefensión del mísmo, el verse compelido a esperar durante cinco años que la Administración decidiese comprobar efectivamente su autoliquidación, cosa por otra parte no muy frecuente, para, entonces ya sí, poder recurrir contra el resultado de aquella actuación administrativa, de no ser favorable a su pretensión e intereses.

De todo lo cuál, decimos, surgieron paulatinamente diferentes concepciones o enfoques sobre cuál fuese la naturaleza jurídica de la autoliquidación, de los que vamos a ver en concreto cinco, a los cuáles en última instancia creemos son reconducibles todas las opiniones vertidas sobre el tema, con las matizaciones pertinentes que se hayan

realizado, y que no necesariamente han de ser entendidas como fases en el tiempo, cronológicamente seguidas en tanto que superación de las unas por las otras, puesto que varias de éllas han coexistido temporalmente e incluso perdurado aún hoy; aunque pueda apuntarse no obstante, que en cierto modo impera en la actualidad, sin afán en absoluto de menosprecio respecto a las demás, aquella teoría a la que nosotros nos adscribimos como hemos visto, que la considera una forma o manifestación más de la colaboración debida por los particulares a la Administración pública tributaria. Con el fin de objetivar lo más posible la exposición, así como de clarificarla lo más posible, procederemos con todas y cada una de las distintas posiciones resumiendo en primer lugar las principales aportaciones doctrinales encuadrables en las mísmas, para pasar en un segundo momento a comentar desde nuestra perspectiva los argumentos vertidos al respecto; y de esta forma trataremos de extraer su correspondiente aceptación o rechazo, según el caso, a efectos de seleccionar aquélla que nos resulte más consecuente y congruente con las ideas hasta aquí aportadas referentes a la autoliquidación tributaria.

A) <u>OPERACION INTELECTUAL DEL SUJETO PASIVO</u>:

Esta primera teoría surge muy relacionada con la figura de los tributos recaudados mediante la utilización de efectos timbrados, a la que hemos aludido brevemente al realizar ciertas precisiones terminológicas al inicio del

presente Capítulo; vinculada a la existencia de éstos frente al resto de tributos, surgió la distinción entre los llamados impuestos con y sin liquidación (105), o con y sin imposición (106), clasificaciones que podemos identificar a estos efectos; los segundos términos de ambas, o impuestos sin liquidación/imposición, serían denominados por algunos autores al desarrollarse dicho concepto, como impuestos con autoliquidación (107), de ahí que se haya argumentado que la distinción anterior "ha dado lugar en la doctrina tradicional de la relación jurídica tributaria a la creación del concepto de autoliquidación" (108).

Se argumenta que la actividad realizada por el

---

[105] Según PEREZ ROYO ("El pago ...", cit.) la primera distinción entre impuestos con liquidación e impuestos sin liquidación se encuentra en O. MAYER, quién deriva la estructura del procedimiento de imposición de las exigencias impuestas por los principios del Estado de Derecho que marcan tres momentos: realización del presupuesto de hecho definido en la norma impositiva, liquidación o acto administrativo de declaración de su existencia, y pago o ejecución del mismo; no todos los tributos, continúa, se adaptan a este esquema puesto que algunos no cumplen con sendas exigencias íntegramente por razones prácticas, siendo los impuestos inmediatos o sin liquidación (pg. 280, en nota 30).

[106] PEREZ ROYO, op. ult. cit., continúa exponiendo dicha evolución teórica con la recepción, aunque matizada, de la postura expuesta en nota anterior por A. BERLIRI, quién hablará de impuestos directos o con acto de imposición representados por la inscripción en el *ruolo*, y de impuestos indirectos o sin acto de imposición (pg. cit., nota cit.).

[107] A. D. GIANNINI: "I concetti fondamentali del diritto tributario"; UTET, Torino. 1956 (pg. 289), quién literalmente utilizaba el término <<autoaccertamento>>.

[108] PEREZ ROYO: "El pago ...", cit. (pgs. 279 y 280), y S. MAZORRA: "La exigibilidad ...", cit., quién se manifiesta en términos equivalentes (pg. 250).

sujeto pasivo conducente a la determinación de la prestación tributaria debe preceder lógicamente al pago de la mísma, a su cumplimiento, configurándose además aquélla desde un punto de vista material como sustancialmente idéntica a la realizada por la Administración tributaria al liquidar el tributo, sólo que practicada por un sujeto; consistiría la autoliquidación, por tanto, "en una operación intelectual a la que, por simetría con la liquidación propiamente dicha, se denomina" como tál (109). La ausencia de una actuación administrativa en la cuantificación del tributo no implica, desde este punto de vista, que el pago de aquél satisfecho mediante timbre no se vea precedido necesariamente por una operación mental, en este caso efectuada por el mismo particular, operación que por simple que pueda parecer constituye una verdadera liquidación tributaria; aunque tal actividad previa del sujeto y el consiguiente pago derivado de aquélla se muestran aparentemente como identificables en un único momento, el momento del cumplimiento de la obligación tributaria, no obstante deben distinguirse conceptual y jurídicamente ambas actuaciones, puesto que todo pago requiere una previa operación liquidatoria, aunque sea intelectiva (110).

---

[109] J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pg. 284).

[110] Ideas sacadas de la exposición que hace A. BERLIRI ("Principios de Derecho Tributario", vol. III; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1974) de la postura sostenida por CUTRERA en "L'accertamento tributario"; R.D.P., 1935 (pg. 70).

Sin embargo, mientras que la actividad liquidatoria llevada a cabo por la Administración tributaria daría lugar a una auténtica y propia liquidación administrativa, la misma actividad realizada en este caso por un particular constituiría una autoliquidación, denominación con la que se contempla el supuesto en que la aplicación de la ley al caso concreto es efectuada por el mismo sujeto, por lo que no puede considerarse actividad administrativa en sentido estricto, ni contener un auténtico pronunciamiento de la Administración sobre la deuda tributaria (111). Ahora bién, materialmente ambas coinciden pués, desde una perspectiva lógica no existen diferencias sustanciales entre la actividad realizada por la Administración tributaria al liquidar el tributo, y la efectuada por el sujeto al practicar su autoliquidación; las diferencias son exclusivamente de orden formal, en el segundo caso reseñado, rige la forma libre al no requerir solemnidad formal alguna la cuantificación llevada a cabo mediante autoliquidación (112).

Pero en cualquier caso, ya sea una u otra la actuación liquidatoria realizada para tal concreción de la normativa vigente, ésta aparece como insuprimible, como un

---

[111] F. TESAURO: "Principi di Diritto Tributario", cit. por BERLIRI, op. cit., vol. II. 1957 (pgs. 182 y 183); y C. DE BONO: "L'accertamento tributario", vol. I; Giuffrè, Milano. 1966 (pgs. 15 y ss.).

[112] N. D'AMATI: "Teoria generale dell'imposta di bollo"; Giuffrè, Milano. 1957 (pgs. 116 y ss.).

elemento necesario en la aplicación del tributo al concebirse como una serie de actos que verifican y valoran los elementos constitutivos de la obligación, determinando concretamente la cuantía de la deuda tributaria; y por tanto, la "liquidación" se precisa en todos los casos, aunque admita varias modalidades o formas, según que la realice la Administración financiera, con o sin la colaboración de los sujetos, o estos últimos sin intervención administrativa (113), caso presente.

Y de otro lado, la operación intelectual realizada por el sujeto en este supuesto, no carece de relevancia jurídica, no debe quedar reducida o subsumida en el simple pago del tributo, puesto que el cumplimiento material implica la consciencia sobre la determinación de su cuantía, no sólo para el sujeto, sino también para la Administración; es decir, el juicio realizado sobre la corrección o no del pago, del ingreso efectuado por el sujeto, conforme a la ley aplicable, engloba o "absorve todo juicio relativo al proceso lógico desarrollado por el contribuyente" (114); luego la verificación efectuada sobre aquél tiene como verdadero objeto de estudio ese proceso lógico desarrollado por el contribuyente para determinar la prestación, esa

---

[113] En este sentido ver D'AMATI: "Teoria generale ...", cit. (pgs. cit.), y A. D. GIANNINI: "Istituzioni ...", cit. (pgs. 144 y ss.).

[114] N. D'AMATI: "Funzione giuridica dell'avviso di accertamento"; D.P.T., parte I. 1977 (pg. 1217); también desarrolla el mismo autor estas ideas en op. ult. cit. (pgs. 98 y ss.).

autoliquidación u operación interna que necesariamente precede al pago.

No obstante todo lo anterior, creemos que la postura expuesta adolece de ciertas imprecisiones dignas de crítica, sobre todo en torno a dos cuestiones; por un lado, y a pesar del esfuerzo lógico para intentar fundamentar y demostrar lo contrario, creemos que la operación intelectual o interna realizada por el sujeto es jurídicamente irrelevante, su incidencia sobre la vida de la obligación tributaria es nula al poder nacer y extinguirse ésta con independencia de tal operación, puesto que el ordenamiento atribuye en este caso los efectos jurídicos propiamente al pago del tributo, a su realización y corrección o no, y los desvincula de la práctica de dicha operación intelectual, que perfectamente puede o no existir, no es necesaria a efectos jurídicos (115).

Y de otra parte, existe una diferencia sustancial entre la actuación administrativa y la del sujeto particular al realizar esas dos "modalidades de liquidación", que impide situarlas en un mismo plano; en el primer caso se trata de un propio acto administrativo, con lo que afirmamos le son predicables todos los importantes efectos que el ordenamiento

---

[115] C. LONGOBARDI: "La nascita del debito d'imposta"; CEDAM, Padova. 1965 (pg. 29); A. F. BASCIU: "Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria"; C.E. Dott. E, Jovene. 1966 (pgs. 54 y ss.); F. GAZZERRO: "La dichiarazione tributaria nell'accertamento e nel contenzioso"; Giuffrè, Milano. 1969 (pgs. 63 y ss.); y BERLIRI: "Principios ...", cit., vol. III (pgs. 72 y ss.).

atribuye a tal concepto (116); frente a la actividad del sujeto, entendida como simple operación mental no siempre presente en estos supuestos, que no implica directamente por tanto efectos jurídicos, y realizada por un sujeto privado posicionado de forma muy distinta al lugar que ocupa cualquier órgano de la Administración; diferencias como vemos esenciales y no meramente referidas a una forma más o menos rígida como se aducia en esta teoría, "el hecho de que la liquidación se efectúe por el contribuyente en lugar de la Hacienda no es una cuestión de forma solemne o no solemne, sino una cuestión de sustancia" (117).

Lo relevante a efectos jurídicos no es esa operación intelectual llevada a cabo bién por un funcionario o bién por un particular, para determinar la deuda, "por el contrario, lo que jurídicamente interesa es que la actividad administrativa de liquidación se plasma en un concreto acto administrativo, el acto de liquidación, al que el ordenamiento jurídico atribuye una serie de efectos" (118); y en el caso concreto de la autoliquidación, si se la entendiera como mera operación mental, no sólo no sería un acto administrativo, sino que ni tan siquiera sería un acto jurídico al que el ordenamiento consignara efectos jurídicos,

---

[116] Ver en este sentido la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley de Procedimiento Administrativo, arts. 44 y ss., titulada <<*Eficacia*>>.

[117] BERLIRI, op. ult. cit., (pg. 77).

[118] J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pg. 288).

puesto que en el supuesto contemplado, como se ha dicho, sólo resulta eficaz para el Derecho el pago del tributo, no la operación intelectual que lo pueda preceder, y que inclusive no se realiza en todo caso, puesto que cabe y produciría plenas consecuencia jurídicas, el pago sin previo cálculo consciente de su importe; pero nada ocurriría si hay esa previa cuantificación mental sin que le siga el correspondiente ingreso en el Tesoro (119).

B) RECEPCION DE LA AUTOLIQUIDACION COMO ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACION TACITO O PRESUNTO:

Como ha sido resaltado por algunos autores (120), esta tesis sobre la naturaleza jurídica de la autoliquidación, que identifica en su recepción o aceptación por la Administración tributaria un acto tácito o presunto de liquidación, tiene su origen en la doctrina alemana que surgió al hilo del parágrafo 212 de la Ordenanza Tributaria

---

[119] Como ha señalado con acierto J. R. RUIZ, op. ult. cit., "la raiz última de la confusión estriba en no haber distinguido, con la necesaria claridad, la actividad y el acto de liquidación"; y en este sentido, tratándose de la autoliquidación del sujeto como acto previamente relevante a efectos jurídicos, "implica no sólo operaciones y razonamientos de índole lógica, sino que se sustancia principalmente en una operación predominantemente valorativa" (pgs. 290 y 291, respectivamente).

[120] J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pg. 292); F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 743); y F. DE LA HUCHA: "Procedimiento de gestión ...", cit. (pgs. 16 y 17).

Alemana anteriormente vigente a la actual de 1977 (121); y de ahí pasó a determinados autores italianos y españoles que asumieron sus planteamientos. La razón fundamental de esta postura era identificar un acto administrativo de liquidación tributaria en algún momento del esquema procedimental habitual imperante desde la gran expansión de la autoliquidación, para de esta forma reconducirlo a los cánones y principios del procedimiento clásico de gestión recogido y regulado por la Ley General Tributaria, ya que no siempre se producía, y aún podríamos decir que en la mayoría de los casos no era así, un acto expreso de liquidación por parte del órgano administrativo competente para éllo.

Debido al gran escollo que supone el hecho de que las autoliquidaciones son realizadas por un particular y no por un funcionario incardinado en el organigrama de la Administración pública, si dichas operaciones "son realizadas por quién no ejerce función pública no podrán ser calificadas de acto administrativo por falta del elemento subjetivo condicionante. Salvo que descubramos un vínculo entre un órgano de la Administración como elemento subjetivo y el propio acto como elemento objetivo, no será posible otorgar a la autoliquidación la naturaleza y carácter de acto administrativo liquidatorio.

En la legislación reguladora de los distintos casos

---

[121] Dicho parágrafo 212 decía: "*Cuando no es obligado dictar un acto de liquidación formal, vale como acto de liquidación toda manifestación de voluntad de una Oficina Tributaria*".

de autoliquidación podemos ver, perfectamente diferenciados, dos aspectos de dicha operación: de un lado existe una verdadera declaración; de otro, las denominadas "operaciones de liquidación tributaria" en el artículo 10 de la L.G.T.. Ahora bién, la circunstancia de manifestarse unidas la declaración y la liquidación a cargo del sujeto pasivo en un sólo momento -"en el mismo acto de su presentación"- no supone la unicidad de acto, ..., los dos aspectos aludidos constituyen claramente dos actos jurídicos netamente diferenciados" (122). La declaración como primero de ambos aspectos no tiene el carácter de acto administrativo; pero el segundo de los aspectos, el acto "liquidatorio" que constituye la autoliquidación, "considerada como práctica obligatoria de operaciones de liquidación tributaria -...- es el que constituye realmente el acto administrativo" (123); su contenido no es otro que el correspondiente a una liquidación, aunque "practicada materialmente por el sujeto pasivo", de ahí que "frente a la forma escrita como medio normal de declaración prevé el ordenamiento jurídico otras formas que resulten más adecuadas a la naturaleza o circunstancias del acto .... El acto declarativo de la Administración -que en modo alguno se identifica en Derecho con el acto jurídico de declaración del sujeto pasivo- se produce en el momento de la aceptación o mera recepción de la

---

[122] J. GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU: "Naturaleza jurídica de la autoliquidación"; R.D.F.H.P., nº 93. 1971 (pg. 569).

[123] GUTIERREZ DEL ALAMO, op. cit. (pg. 570).

declaración autoliquidada. 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" (124).

Entre ambos conceptos, actos administrativos tácito y presunto, la autoliquidación se encontraría más próxima al primero de éllos que al segundo, puesto que consistirá en "una declaración indirecta o en una ejecución que significa por sí misma y sin precisión de una disposición general que lo interprete o dé valor, aquiescencia o repulsa" (125); y como acto administrativo por tanto "por mera declaración tácita de la Administración, participará de todas cuantas características esenciales se atribuyen al acto administrativo en general ..., entendiendo por fecha del acto aquélla en la que se produzca la presentación del documento de la declaración por cualquiera de los procedimientos admitidos en nuestro ordenamiento". Y en cuanto a los efectos, "la adhesión tácita de la Administración a la autoliquidación significa, además de una actitud receptiva del documento en que se produce, una aceptación de sus

---

[124] GUTIERREZ DEL ALAMO, op. cit. (pg. 571). El citado autor aclara que la forma tácita o presunta de la expresión de la Administración no es insólita, como demuestra la aplicación del silencio administrativo, positivo y negativo. Igualmente, A. MANTERO SAENZ: "Las actas inspectoras de comprobado y conforme"; Cro. T., nº 30. 1979, dice "que la autoliquidación se convierte en un acto administrativo *tácito* de liquidación" (pg. 90).

[125] Definición de acto administrativo tácito que da la Orden de la Presidencia de 25 de octubre de 1951, recogida por op. cit. en nota anterior.

efectos jurídicos sin limitar la responsabilidad del declarante en cuanto a la veracidad de los hechos contenidos en el documento ni a la corrección de las operaciones liquidatorias. Lo que no produce nunca esta adhesión es la conformidad con los hechos o cifras, por lo que la liquidación queda sujeta a su posterior comprobación como trámite para que pueda convertirse en definitiva" (126); será por tanto una liquidación provisional.

Podríamos decir que lo recogido hasta aquí es la exposición clara, directa y rotunda de la teoría que estamos estudiando; pero también nos encontramos con reflejos o pinceladas de tales argumentos, esgrimidos en la posición de Gutiérrez del Alamo como autor más significativo en la doctrina pátria que defiende la mísma, entre las posturas de otros estudios del tema de la autoliquidación, o en concreto de su naturaleza jurídica. Así, se ha señalado que "si la declaración presentada por el particular es ajustada a Derecho ... éllo no supone, sin embargo, que la declaración se convierta en liquidación por obra exclusiva del contribuyente que la ha practicado, sino merced a una decisión -que puede ser tácita o presunta, según los casos- de la Administración, que hace suyo el proyecto de liquidación ofrecido por el deudor. Sin pronunciamiento administrativo -cualquiera que sea la forma en que se manifieste- no hay, en suma, un acto que produzca los efectos

---

[126] GUTIERREZ DEL ALAMO, op. cit. (pg. 572).

jurídicos propios de la liquidación, sino, a lo más, un acto en que el contribuyente propone a la autoridad pública el contenido de esa liquidación, y que sólo la autoridad puede darle el expresado carácter .... De ahí la insoslayable alternativa: o la Administración acepta, como legalmente pertiente la suma que el contribuyente declare- y esa aceptación, y no la mera declaración, constituirá el verdadero acto liquidatorio- o la Administración rectifica la suma declarada y produce con ese fín un acto liquidatorio. En los dos términos de la alternativa es el pronunciamiento administrativo, el que jurídicamente liquida la obligación"; puesto que si aquél, es normalmente escrito y motivado, "puede ocurrir sin embargo, que en determinadas hipótesis la liquidación sea presunta. Esto es lo que acontece cuando la Administración recibe una "declaración-liquidación" del contribuyente y guarda silencio respecto a la mísma. El silencio administrativo producirá, en tal hipóteiss, los efectos de un acto liquidatorio presunto" (127).

Ahora bién, ese acto liquidatorio presunto podría producirse en dos momentos distintos en el tiempo, según cuando se interprete de forma precisa esa especial adhesión tácita de la Administración; cabe en primer lugar que lo identifiquemos con la simple presentación de la declaración y autoliquidación del particular ante el órgano competente por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, es decir,

---

[127] SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO: "Notas ...", cit., Tomo I, vol. 3º (pgs. 98 y 99, 101 y 133, respectivamente).

"que el acto de liquidación se produce en el preciso momento de la recepción por la Administraciòn de la declaración-liquidación" (128), sin que deba transcurrir ningún lapso de tiempo entre dicha presentación por el particular y correspondiente recepción administrativa, y la fecha o data de la liquidación tributaria; o en segundo lugar, podría establecerse que dicho acto liquidatorio tácito se entienda producido una vez que haya transcurrido un plazo concreto de tiempo, desde la presentación de la autoliquidación, para dar lugar al examen de ésta por la Administración tributaria, por lo que "el acto de liquidación se producirá en un momento posterior, pasado el periodo de tiempo que la ley fijara contado a partir del momento de la recepción por la Administración de la declaración-liquidación" (129).

Sin embargo, a pesar de los argumentos esgrimidos en favor de esta tesis en cualquiera de las dos modalidades posibles, los puntos que la rebaten son muchos más y de importancia decisiva; para comenzar, no creemos que sea admisible el hablar de un acto de liquidación tácito o presunto dada la función que el ordenamiento tributario otorga al mísmo, incompatible con tales características: determinar el importe de la deuda derivada del tributo y constituir la obligación de ingreso de la misma en el Tesoro por parte del particular. "El acto de liquidación, en cuanto

---

[128] J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pgs. 298 y 299).

[129] J. R. RUIZ, op. ult. cit. (pg. 300).

acto de gravamen, no es susceptible de incorporarse en una declaración tácita. La propia función que el ordenamiento le encomienda, al incidir de manera directa sobre la esfera jurídica del sujeto pasivo por lo común limitándola, exigen que su promulgación se revista de las necesarias precauciones formales que disipen toda duda sobre su existencia" (130). Por tanto, no sólo requerirá de un pronunciamiento expreso sobre el contenido de la obligación tributaria, de existir ésta, y para establecer la obligatoriedad en su caso del ingreso correspondiente, incompatible con la forma de producirse presunta; sino que además, "el ordenamiento, a la par que preceptúa el deber de la Administración de notificar la liquidación, establece con cierto detalle los requisitos que debe cumplir la notificación y regula taxativamente los supuestos en que puede prescindir de ésta" (131), caso que

---

[130] J. R. RUIZ, "La Liquidación ...", cit. (pg. cit.). En el mismo sentido pueden verse F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 747); I. MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 12. 1988 (pg. 9), y J. A. ROZAS VALDES: "El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 8. 1988 (pgs. 108 y 109). También, aunque con alcance más general, E. GARCIA DE ENTERRIA y T. R. FERNANDEZ: "Curso ...", cit., vol. I, excluyen la posibilidad de que la declaración contenida en los actos de gravamen o limitativos de la esfera jurídica del destinatario pueda revestir la forma tácita (pg. 457).

[131] El artículo 126-1º de la L.G.T. lo establece claramente: "*Toda obligación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria*"; del mismo modo el art. 124-1º de aquélla establece los requisitos de dicha notificación, y el párrafo 4º del mísmo releva del requisito de la notificación expresa en aquellos casos en que se establezca

(continúa...)

no es el presente al no establecerlo así el ordenamiento en precepto alguno; todo lo cuál, a su vez, imposibilita que pueda dictarse tácitamente.

La manifestación de voluntad es elemento integrante del acto de liquidación de la que carecería si fuese un acto presunto, "ni la recepción de la cantidad pagada ni la posible liquidación a efectos puramente internos que pudiera realizar la Administración contienen declaración alguna de voluntad con que se pretenda el pago de la deuda tributaria" (132); "la liquidación como acto imperativo de definición de la posición del contribuyente, es siempre un acto administrativo" (133) y de carácter expreso. Cuando el sujeto presenta su autoliquidación y efectúa el ingreso correspondiente, la Administración lo único que realiza es un "acto de caja" (134), acepta el ingreso mediante un acto administrativo recaudatorio pero sin prejuzgar el contenido

---

[131](...continuación)
por vía reglamentaria, "*siempre que la Administración así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documento o parte de alta*"; dicha posibilidad está prevista en el art. 60-2º del R.G.I.T. que regula las actas de conformidad. La transcripción del texto es de J. R. RUIZ, op. ult. cit. (pgs. 300 y 301).

[132] RUIZ GARCIA: "La Liquidación ...", cit. (pg. 296); en igual sentido F. DE LA HUCHA: "Procedimiento de gestión ...", cit. (pg. 17).

[133] MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 46).

[134] GOTA LOSADA: "Tratado ...", cit. (pgs. 448 y 449). En igual sentido E. ESEVERRI: "Sobre la naturaleza jurídica ...", cit. (pg. 100);F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 746 y 747); I MERINO, op. cit. (pg. 10); J. A. ROZAS, op. cit. (pg. 108), y F. DE LA HUCHA, op. cit. (pg. 17).

y cuantía del mísmo; para unos dicho acto declaratorio es de carácter expreso (135), otros sin embargo consideran que "la actividad administrativa en la recepción de las autoliquidaciones es meramente material, no permitiendo deducir de élla ni siquiera un acto de aceptación recaudatoria" como prueba el hecho de que se acepten la declaración y autoliquidación por correo y el ingreso en la cuenta de una entidad colaboradora (136); pero en cualquier caso, sí parece claro que lo único que puede deducirse de tal actuación administrativa es la aceptación, la recepción de un ingreso efectuado por el particular.

E igualmente, la Administración confirma o verifica el dato puramente formal de que se ha procedido a la presentación de la autoliquidación por el sujeto, de que éste ha cumplido con tal deber y por tanto queda liberado del mísmo, por su extinción, mediante cumplimiento; así como hasta el importe de la cantidad ingresada con aquélla, que se computará en el futuro como pago a cuenta, en su caso, de la cuantía resultante de la liquidación practicada por el órgano administrativo, si esta última fuera superior a la derivada del acto autoliquidatorio realizado por el particular. Pero en cualquier caso, no se produce ningún pronunciamiento, manifestación o prejuicio sobre la existencia y alcance de la

---

[135] De los autores cit. en la nota anterior, ver GOTA LOSADA, ESEVERRI y CLAVIJO, ops. cit. (pgs. cit.).

[136] MARTIN DELGADO, op. ult. cit. (pg. 50); igualmente, ROZAS VALDES, op. cit. (pg. cit.).

obligación tributaria por parte de la Administración por la simple recepción de la autoliquidación y del ingreso que pueda acompañarla.

Aún hay otra razón contraria a la tesis de referencia, relacionada con la posibilidad de modificación o rectificación que tendrían Administración y particulares, sobre ese acto liquidatorio tácito o presunto de ser admitido; en efecto, si consideramos que la sóla recepción por el órgano administrativo de la autoliquidación, transcurrido o no un plazo prudencial desde la mísma, debe ser entendida como una asunción tácita de su contenido por parte de la Administración que implica un acto de liquidación tributaria presunto, habría que admitir igualmente la posibilidad de que el sujeto que realizó aquélla pueda ahora recurrir contra lo que ya sería un acto administrativo, la liquidación tácita, por cualquiera de los medios que el ordenamiento jurídico autoriza para éllo; y del mismo modo, habría que identificar como notificación de dicha liquidación cualquier actividad o comunicación con el sujeto que contuviese, entre otras, la referencia precisamente a esos posibles recursos y los plazos para interponerlos, como preceptúa el art. 124-1º,b) de la L.G.T.. Respecto a lo último, se ha argumentado que "la recepción de la declaración-liquidación opera, según ésto, como notificación y, por ende, a partir de ese momento comenzará a correr el plazo para presentar la correspondiente impugnación", puesto que en el acto presunto de liquidación no existe, "en

puridad, notificación; sucede tan sólo que ésta no se efectúa con las formalidades que el ordenamiento establece con carácter general, sino que su función viene realizada por la recepción por la Administración de la declaración-liquidación sin formular objeciones; la admisión de esta modalidad de notificación se justifica en esta hipótesis por el exacto conocimiento que el sujeto pasivo tiene del contenido del acto notificado en la medida en que coincide con su declaración" (137); incluso "podría obviarse la dificultad adaptando a los requisitos que ha de reunir toda notificación, el justificante de haber efectuado la autoliquidación que se traslada al contribuyente" (138), especialmente la referida alusión a su impugnabilidad.

Pero la posibilidad de que pueda recurrirse sin necesidad de esperar a que se produzca un acto de liquidación expreso podría limitar las posibilidades de defensa jurídica del sujeto, puesto que si deja transcurrir el plazo para reclamar, a contar desde la presentación de la autoliquidación o poco después, dicha liquidación tácita adquiriría firmeza, lo que implicará la exclusión de los medios ordinarios para modificarla por el sujeto (139),

---

137 H. SÖHN: "Entgegennahme von Steueranmeldungen, Selbsterrechtnungserklärungen und Stenerzahlunger als formolose Steuerbescheide", (Sp. 197 y 192-193) cit. por RUIZ GARCIA: "La Liquidación ...", cit. (pgs. 295, y 297 y 298, respectivamente).

138 J. A. ROZAS. op. ult. cit. (pg. 109).

139 RUIZ GARCIA, op. ult. cit. (pg. 295).

así como que se hiciera firme un acto que en la mayoría de los casos, o al menos en un gran porcentaje, puede no ser totalmente correcto y acorde a Derecho, tanto por la intencionalidad de algunos sujetos, como por el desconocimiento real de casi todos respecto del ordenamiento tributario (140); y por otra parte, también resultaría absurdo el hecho de que el sujeto pudiera recurrir contra un acto de liquidación presunto mientras la Administración tendría que conformarse contemplando impasible la impugnación de un acto que no ha dictado realmente, puesto que su contenido ha sido determinado por el sujeto. Además, en última instancia, nuestro ordenamiento no admite tal posibilidad impugnatoria, puesto que como veremos, en el caso de la autoliquidación debe existir, o tendrá que provocarse de lo contrario, un acto administrativo de pronunciamiento sobre aquélla para que pueda interponerse el correspondiente recurso.

Y es que, dada la gran cantidad de autoliquidaciones que se presentan, es materialmente imposible que la Administración examine y verifique todas

---

140 Al respecto, MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit., ha llegado a decir que la construcción de ese acto de liquidación tácito o presunto "tendría una eficacia demoledora en nuestro sistema jurídico, ya que la Administración haría suyo un proyecto de liquidación que en la mayoría de los casos es contrario a la Ley ... . Tendríamos entonces todo un conjunto de actos administrativos de contenido irregular, que, sin embargo, gozarían de todas las características de los actos administrativos: presunción de legalidad, ejecutoriedad, etc." (pg. 47).

para formarse un juicio sobre su contenido, a efectos de aceptarla tácitamente, o de rectificarla por no estar de acuerdo con élla dictando entonces un acto expreso de liquidación, y ésto en el momento mísmo de su presentación por el sujeto, o en un periodo muy breve de plazo desde la mísma; luego a la mera recepción de la autoliquidación por la Administración tributaria no puede atribuírsele la naturaleza ni los efectos que se pretenden por está teoría. La justificación de tan forzada posición y ficticio resultado puede tener su origen en lo apuntado por algún autor, ya que "estas construcciones parten del entendimiento clásico sobre el Derecho Tributario" en cuyo ámbito "se había elaborado -a nivel normativo- un procedimiento de aplicación de los tributos, fundamentalmente garantista, intersubjetivo, individualista y exclusivamente administrativo ... . Los tributos, de técnica simple y esquemática, eran lo que era posible habida cuenta del reducido número de declaraciones a controlar y de la sencillez de las mísmas. En este contexto, la Administración se encontraba vinculada y compelida a liquidar necesariamente entre otras cosas porque era la única forma de obtener ingresos y, en suma, de aplicar el Ordenamiento jurídico. Por éllo la liquidación es inexcusable y constituye siempre un acto administrativo" (141). Desde este punto de vista, no es conforme a la moderna concepción

---

[141] J. M. MARTIN: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 45). En la mísma línea puede verse F. CLAVIJO: "La Autoliquidación...", cit. (pgs. 745 y 746), y J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pg. 298).

de los tributos que en todos éllos deba "producirse <<forzosamente>>, <<inevitablemente>> una liquidación tributaria en el sentido clásico del término ... . Ahora las modernas técnicas permiten la recaudación sin necesidad de una liquidación administrativa"; la realidad nos muestra como dato incontrovertible "que la mayoría de las autoliquidaciones producidas en nuestro sistema tributario se quedarán sin comprobar y, por tanto, a falta de una liquidación expresa de la Administración" (142).

Sin embargo, creemos que esta afirmación rotunda debe ser objeto, cuando menos, de matización, puesto que una cosa es el acto administrativo de liquidación, que debe ser dictado siempre y en todo caso por un órgano de la Administración tributaria, y otra todas las actuaciones de liquidación que deben llevarse a cabo previamente hasta llegar a determinar la posible existencia de una obligación tributaria, y en su caso el importe correspondiente; estas últimas actuaciones hoy día sí pueden ser llevadas a cabo por la Administración o por los particulares, como proceso de elaboración de su autoliquidación en la que se plasmarán, y por otra parte supuesto más frecuente de utilización por nuestro ordenamiento. No debemos de ovidar, que la potestad liquidatoria es éso precisamente, un poder-deber de la Administración que le faculta y a la vez impone que proceda

---

[142] MARTIN DELGADO, op. ult. cit. (pg. 46), llegando a decir expresamente que "a mi juicio, la liquidación como acto administrativo no es absolutamente imprescindible para el concepto de tributo" (pg. 47).

a la cuantificación del tributo, dictando para éllo un acto de liquidación tributaria; y actualmente no existe precepto normativo alguno que exonere a la Administración de dictar acto liquidatorio en el caso de vigencia del régimen de autoliquidación, por poco frecuente que ésto sea en la práctica (143); lo cuál no quita para que no admitamos su identificación como acto presunto con la recepción de aquélla por el órgano administrativo correspondiente, por las razones antes vistas.

C) ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACION POR DELEGACION O REPRESENTACION:

Esta postura sobre la naturaleza jurídica de la autoliquidación trata de identificar también, a lo largo del

---

[143] Según el artículo 109-1º y 3º de la 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. 3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo*". Esto debemos ponerlo en relación con la redacción actual del artículo 140 de la L.G.T., que enumera las funciones de la Inspección de los Tributos, entre las cuáles su letra c) contempla: "*Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan*". Creemos que hoy son perfectamente aplicables también las palabras del profesor C. ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, según el cuál en ningún caso, las disposiciones reglamentarias pertinentes, impiden o exoneran a la Administración de practicar la correspondiente liquidación provisional cuando de las autoliquidaciones se trata ("Derecho Financiero y Tributario"; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid. 1979 (pgs. 537 á 539).

proceso que supone la autoliquidación y que lleva aparejado la apertura del procedimiento aplicativo del tributo, un acto administrativo que permita su impugnabilidad por el particular ante las vías permitidas por nuestro ordenamiento, para garantizar su postura frente a la posición de la Administración tributaria. Para éllo, se habla de que mediante la autoliquidación "se transfieren potestades del acreedor del débito al deudor, ... podría pensarse entonces que los particulares son titulares de unas facultades delegadas que implican una actuación vicaria de potestades, de forma que las autoliquidaciones signifiquen álgo así como <<actos realizados en nombre de la Administración>>"; de esta forma y como consecuencia de éllo, no habría ningún inconveniente en que pudiera ser considerada "acto administrativo residenciable en vía jurisdiccional", a pesar de reconocer que había "grandes inconvenientes teóricos y prácticos" (144).

La razón de fondo puede encontrarse precisamente en que la realidad trascendente de esta figura, o mejor dicho, del inicio de la estructura aplicativa del tributo, es la presentación efectiva de la autoliquidación ante las Oficinas habilitadas para éllo, y la consecuente recepción del ingreso por parte del Tesoro Público, puesto que "la autoliquidación

---

[144] Referencias todas éllas tomadas de A. MARTINEZ LAFUENTE: "El enjuiciamiento de los actos y las normas emanadas de la Hacienda pública a la luz de la Constitución", en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979 (pg. 519).

es en sí misma un acto inocuo" como ya habíamos referido (145); dicha recepción de la cantidad a ingresar derivada de la mísma supone lógicamente una atribución patrimonial al ente público, atribución patrimonial que debe discurrir por los cauces jurídicos adecuados, y que va a tener una serie de consecuencias jurídicas, "de ahí que prediquemos la trascendencia jurídica (se afirma) y, por tanto, la existencia de un acto administrativo en el complejo proceso consistente en autoliquidar el tributo y entregarlo al Fisco; es entonces cuando podemos afirmar que la liquidación hecha por el contribuyente es imputable a la Administración y existe un acto administrativo susceptible de impugnación" (146).

Dado que se ha convertido en procedimiento normal de gestión tributaria aquél en que se inserta una autoliquidación del particular, o al menos éste está sometido por el deber de realizarla, debe plantearse qué ocurre con los posibles errores que se contengan en aquélla y que puedan producir o de hecho produzcan un ingreso indebido en favor del Tesoro; puesto que prácticamente puede afirmarse que hoy en día constituye la autoliquidación el procedimiento general de concreción de los débitos tributarios y no ha sido objeto de una regulación, siquiera mínima, que permita definir con certeza su naturaleza jurídica resultando evidente que dicha

---

[145] Ver supra Cap. II-I,C),b), especialmente nota 78.

[146] A. MARTINEZ LAFUENTE: "Análisis de la nueva normativa ...", cit. (pg. 200).

extensión de este sistema puede llevar al contribuyente, al tener que repetir la autoliquidación, a darse cuenta de que la anterior tenía algunos errores que producen un beneficio en favor del Fisco (147). Frente a ésto, "la teoría tradicional muy posiblemente nos diría que el respeto a los actos propios supondría que siempre debería el contribuyente soportar las consecuencias de su error" (148), por lo que el problema planteado tendría una respuesta negativa, no hay posibilidad impugnatoria en tanto no exista acto administrativo que se pronuncie expresamente sobre dicha autoliquidación como consecuencia de la actividad comprobadora e investigadora, y/o liquidadora de la Administración.

Sin embargo, se replica a dicha teoría tradicional desde la postura que estamos exponiendo, de una parte que la doctrina de los actos propios es una argumentación surgida propiamente en el ámbito del Derecho privado, por lo que difícilmente puede considerarse aplicable o trasladable tal cuál al seno de uno de los sectores típicos del Derecho público; y en segundo lugar, que dicha doctrina se compadece bién poco con la obligación de ejercitar funciones que en principio y en teoría son competencia de la Administración,

---

147 En este sentido se manifiesta MARTINEZ LAFUENTE: "El enjuiciamiento ...", cit. (pg. cit.), y en "La nueva legalidad en vía económico-administrativa"; Cro. T., nº 36. 1981 (pgs. 88 y 89), defensor de la postura que estamos estudiando.

148 MARTINEZ LAFUENTE, op. ult. cit. (pgs. cit.).

por ese trasvase de las mismas hacia el administrado desde aquélla (149). No obstante compartir este rechazo a la aplicación de la doctrina de los actos propios respecto de la autoliquidación, por no considerarla efectivamente trasladable a esta figura, sin embargo creemos que la tesis que está siendo objeto de análisis sufre de otras imprecisiones lo suficientemente importantes como para no acogerla.

En principio, sólo impropiamente podemos hablar de <<liquidación>> de un tributo cuando se trata de autoliquidación, "en puridad de conceptos no es una liquidación tributaria" (150); "queda fuera de toda duda, en efecto, que desde un punto de vista jurídico las funciones liquidadoras son competencia de los órganos de la Administración y que sólo a éllos corresponde su ejercicio, sin embargo, el hecho de que el contribuyente pase a determinar su propia deuda tributaria a la par que declara la realización de un hecho imponible no significa que asuma funciones típicamente administrativas" (151), "no puede concebirse al sujeto contribuyente, ni siquiera al sujeto sustituto, como <<vicario>> de la Administración, porque no realizan función pública alguna, al contrario, son

---

[149] MARTINEZ LAFUENTE, "La nueva legalidad ...", cit. (pg. 89); argumentación retomada por E. ESEVERRI: "Sobre la naturaleza ...", cit. (pg. 101).

[150] GOTA LOSADA: "Tratado ...", cit. (pg. 449).

[151] E ESEVERRI, op. ult. cit. (pg. cit.). En igual sentido, MERINO JARA, op. ult. cit. (pgs. 10 y 11).

administrados que se limitan a cumplir las obligaciones tributarias de que se trata" (152); o más propiamente, cumplen con un deber tributario, el de autoliquidar, que no implica un acto realizado en nombre de la Administración puesto que el sujeto ni es órgano de la Administración ni actúa como <<vicario>> de la mísma (153).

La autoliquidación simplemente constituye un acto del particular inserto en el procedimiento de liquidación tributaria, concretamente en su inicio, un acto propio del sujeto legítimamente interesado en dicho procedimiento, realizado como hemos visto en cumplimiento de un deber (154); a pesar de su extensión, se ha calificado dicho

---

[152] GOTA LOSADA, op. cit. (pg. 448). Como afirma MERINO JARA: "en ningún caso puede considerarse de naturaleza administrativa" ("El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 11)).

[153] Diferencia de matiz importante debida a F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 748); en igual sentido, ROZAS VALDES, op. cit. (pg. 109). Respecto de que el sujeto no pueda ser considerado vicario de la Administración, se debe a que no entra en el concepto manejado sobre tal supuesto que elaboró M. BALLBE PRUNES ("Acto administrativo", en <<Nueva Enciclopedia Jurídica, Seix>>, tomo II (pg. 303), cit. por GOTA LOSADA, op. cit (nota 742, en pg. 448) y CLAVIJO, op. ult. cit. (nota 37, pg. cit.): "Comprende esta hipótesis (la de los vicarios de la Administración) la figura del ejercicio privado de funciones públicas, posible con relación a varias instituciones (...). En estos casos, el particular tiene un derecho al ejercicio de una determinada potestad pública, en nombre y por cuenta propia -la mayor parte de las veces-; la titularidad de esas mismas potestades o funciones pertenecen, en cambio, a la Administración"); pero sobre todo, porque el análisis de nuestro ordenamiento jurídico no da pie para afirmar lo contrario.

[154] F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. cit.), recogido también por ROZAS VALDES, op. ult. cit. (pg. cit.).

régimen como "método de gestión extraordinario", porque se traslada al contribuyente bajo la cobertura de una mayor eficacia, la función de liquidar que de por sí corresponde a la Administración, reservándose sin embargo esta última el expediente formal de la liquidación por si la plasmación material de la mísma no responde a los criterios administrativos (155). Por tanto, en ningún caso puede considerarse que la actuación llevada a cabo por el particular cuando autoliquida el tributo sea de naturaleza administrativa, sea un acto administrativo de liquidación por delegación de la Administración mediante el cauce formal de la Ley que impone tal deber puesto que, lo que esta última hace es precisa y exclusivamente éso, imponer, crear el deber de autoliquidar, pero sin transferir para nada ni otorgar representación alguna en el ejercicio de la actuación administrativa liquidatoria. Como se ha dicho más propiamente, debe integrarse la autoliquidación en el marco más amplio del deber de contribuir, que no sólo implica el tener que pagar el tributo, sino también el colaborar en su gestión y exacción (156).

---

[155] J. BANACLOCHE PEREZ: "Las declaraciones-liquidaciones ...", cit., quién dice en concreto de la <<autoliquidación>> o declaración-liquidación que "el proceso es tan extraordinario en cuanto a los deberes de Administración y administrado ..." (pg. 50).

[156] Como dijo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de junio de 1978, dictada en resolución de recurso extraordinario en interés de ley, "esta forma de colaboración con la Administración, en la que el contribuyente autoliquida el impuesto, no origina actos administrativos, puesto que (continúa...)

D) LIQUIDACION PROVISIONAL:

La teoría que trata de identificar la autoliquidación como una de las dos modalidades de liquidación provisional no es reconducible a ninguna de las dos posturas últimas vistas, puesto que no se basa para éllo en afirmar que sea un acto administrativo, un acto de tal naturaleza, sino en que existe una identificación o equiparación material entre la liquidación provisional dictada por la Administración y la autoliquidación practicada por el sujeto; "en los casos en que las leyes reguladoras de los tributos impongan a quienes incidan en sus respectivos hechos imponibles el deber de presentar una declaración-liquidación, la actividad llevada a cabo por los sujetos afectados por dicho deber es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación y, por tanto, aquella actividad se concreta asímismo en una verdadera y propia liquidación tributaria en sentido estricto, de donde se desprende que la actividad liquidatoria *no corresponde por esencia a la Administración*, si bién resulta obvio que las

---

[156](...continuación)
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". En el mísmo sentido, C. ALBIÑANA: "Derecho Financiero ...", cit. (pgs. 537 y ss.) quién claramente dice que la colaboración de los particulares en la función liquidadora de los tributos no puede asimilarse a una auténtica liquidación a practicar por la Administración; también E. ESEVERRI: "Las actuaciones tributarias reclamables ...", cit. (pgs. 40 y ss.) y op. ult. cit. (pg. 101), e I. MERINO: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 11).

irrelevante para configurar las operaciones lógico-jurídicas y aritméticas realizadas por éste como liquidación o no (158). Y de otra parte, si por el contrario la Administración rectifica la declaración-liquidación como resultado de dicha actividad de control exteriorizándolo a través de un acto de liquidación, tampoco en este segundo caso hay ninguna fundamentación para negar que la declaración-liquidación del contribuyente constituya una verdadera liquidación; incluso puede servir de apoyo a la tesis contraria afirmativa, ya que el acto emanado de la Administración puede suplir las insuficiencias o subsanar los errores de la iniciativa del contribuyente, es denominado habitualmente como liquidación <<rectificadora>> o <<integradora>>, de lo que puede deducirse que lo rectificado o integrado por esa liquidación administrativa constituye asimismo una liquidación, la declaración-liquidación del sujeto (159). De este modo, "del mero sometimiento de la declaración-liquidación a un necesario posterior control por parte del ente emisor, no puede deducirse su no pertenencia a la categoría de las verdaderas y propias liquidaciones" (160), punto primero en el que se basa esta tesis.

En segundo lugar, también se explica el hecho de que la Administración pueda modificar la declaración-

---

158 BOLLO AROCENA, op. cit. (pgs. 51 á 53).

159 BOLLO, op. ult. cit. (pgs. 53 y 54).

160 Ibidem. (pg. 53).

liquidación sin tener que acudir a procedimientos jurisdiccionales, desde una justificación que no contraviene su carácter liquidatorio, de acto de liquidación, al menos desde esta postura; efectivamente, la ley concede a los órganos administrativos todos los medios necesarios y oportunos a ejercitar dentro del procedimiento aplicativo del tributo, para que sustituyan, rectifiquen o modifiquen total o parcialmente la autoliquidación del particular cuando así lo estimen necesario. Pero ésto ha de ser así puesto que la declaración-liquidación no es "el último eslabón de la cadena procedimental", de ahí que la Administración no necesite promover un procedimiento jurisdiccional para anular dicho acto, pués su carácter dentro de los actos de liquidación será como provisional, y no como liquidación definitiva (161).

Partiendo de que estas dos razones, y algunas otras (162), esgrimidas por distintos autores contra la consideración de la autoliquidación como acto de liquidación,

---

[161] BOLLO AROCENA: "Análisis jurídico ...", cit. (pgs. 55 y 56, cita literal tomada de esta última).

[162] "La doctrina ha elaborado otras construcciones para resaltar la ausencia del carácter de acto liquidatorio en el practicado por el sujeto pasivo. Así: La liquidación contiene un ingrediente imperativo porque la Administración, al declarar el importe de la deuda, ejercita una pretensión de cobro en la cuantía que deriva, lo cuál no puede ocurrir con las declaraciones- liquidaciones (SAINZ DE BUJANDA); en las declaraciones-liquidaciones lo único relevante es el pago, no el cálculo realizado por el contribuyente (que no es liquidación), porque no hay conminación de sanción alguna para el caso de que aquél se practique de modo no conforme a la ley (BERLIRI), etc.". (BOLLO AROCENA, op. ult. cit., pg. 56).

liquidación sin tener que acudir a procedimientos jurisdiccionales, desde una justificación que no contraviene su carácter liquidatorio, de acto de liquidación, al menos desde esta postura; efectivamente, la ley concede a los órganos administrativos todos los medios necesarios y oportunos a ejercitar dentro del procedimiento aplicativo del tributo, para que sustituyan, rectifiquen o modifiquen total o parcialmente la autoliquidación del particular cuando así lo estimen necesario. Pero ésto ha de ser así puesto que la declaración-liquidación no es "el último eslabón de la cadena procedimental", de ahí que la Administración no necesite promover un procedimiento jurisdiccional para anular dicho acto, pués su carácter dentro de los actos de liquidación será como provisional, y no como liquidación definitiva (161).

Partiendo de que estas dos razones, y algunas otras (162), esgrimidas por distintos autores contra la consideración de la autoliquidación como acto de liquidación,

---

[161] BOLLO AROCENA: "Análisis jurídico ...", cit. (pgs. 55 y 56, cita literal tomada de esta última).

[162] "La doctrina ha elaborado otras construcciones para resaltar la ausencia del carácter de acto liquidatorio en el practicado por el sujeto pasivo. Así: La liquidación contiene un ingrediente imperativo porque la Administración, al declarar el importe de la deuda, ejercita una pretensión de cobro en la cuantía que deriva, lo cuál no puede ocurrir con las declaraciones- liquidaciones (SAINZ DE BUJANDA); en las declaraciones-liquidaciones lo único relevante es el pago, no el cálculo realizado por el contribuyente (que no es liquidación), porque no hay conminación de sanción alguna para el caso de que aquél se practique de modo no conforme a la ley (BERLIRI), etc.". (BOLLO AROCENA, op. ult. cit., pg. 56).

no son suficientes para contravenirla puesto que son susceptibles también de la argumentación favorable anteriormente expuesta; se repasa brevemente el articulado de la Ley General Tributaria a continuación, para explicar las alusiones que pueda hacer a esta figura desde la perspectiva descrita. En primer término, respecto de la presunción de legalidad de los actos de determinación de las bases y deudas tributarias que establece el art. 8 de aquélla, si la interpretásemos sólo aplicable a los actos de liquidación como actos administrativos, es decir, emanados en cualquier caso de la Administración, carecería de sentido su inclusión en la citada Ley puesto que sería redundante e innecesaria; por el contrario, si la ley reconoce que también las declaraciones-liquidaciones realizadas por los sujetos pasivos son liquidaciones en sentido técnico, dicho art. 8 de la L.G.T. adquiere pleno significado como aclaración de que sólo las liquidaciones practicadas por la Administración gozan de aquella presunción de legalidad (163).

La inclusión de la letra k) del art. 10 de la L.G.T., con el consiguiente sometimiento al principio de preferencia de ley, obedece a igual razonamiento; si aquellas <<operaciones de liquidación>> a que se refiere el mismo no constituyeran verdaderas liquidaciones, "la mera imposición de <<una mayor carga impositiva>> para los contribuyentes no sería motivo suficiente para que debiera imponerse por ley";

---

[163] BOLLO, op. cit. (pgs. 56 á 58).

por el contrario, la razón de dicha cobertura legal está precisamente en el hecho de que asigna a los particulares mediante el sistema de autoliquidación una gran responsabilidad antes no asumida, precisamente determinada porque en estos casos la ley está estableciendo el deber de que practiquen auténticas liquidaciones tributarias; por otra parte, también resulta de ahí clara la expresión antes citada, por reflejar el espíritu de la ley que tiende a identificar al menos materialmente, las liquidaciones practicadas por los sujetos y por la Administración (164).

Tampoco encuentra inconveniente a la postura mantenida, por la referencia que expresamente hace el art. 64-a) de la L.G.T. a "*el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación,* ...", a la hora de establecer los distintos supuestos de prescripción (ya advertimos que para nosostros sería más propio hablar de caducidad) (165); el hecho de que el citado precepto "se refiera a las liquidaciones administrativas no prejuzga nada en contra de que los particulares puedan practicar liquidaciones tributarias, naturalmente a título provisional, porque en todo caso

---

[164] Esta idea es expuesta por la autora de referencia en las pgs. 58 y ss.; la cita es en concreto de la pg. 59, siendo destacable la recopilación del elenco de justificaciones que otros autores han dado a tal inclusión, aunque realmente ninguno de los citados parece coincidir realmente con el planteamiento de aquélla al menos en la conclusión extraída (en concreto en nota 23, pgs. 59 y 60).

[165] Ver supra Cap. I-VI,D).

tendrían lugar antes de la fase de comprobación. Y decimos que no prejuzga nada en este sentido porque con él se refiere -además de a las liquidaciones provisionales administrativas- tanto a los casos en que la Administración deba practicar una liquidación definitiva modificadora de la provisional por élla girada, como aquellos otros en que lo que modifique sea:

o directamente una declaración-liquidación del particular aceptada tácitamente por la Administración por el transcurso del tiempo previsto para la práctica de una nueva liquidación provisional, esta vez administrativa, sin hacerlo;

o una liquidación provisional girada por la Administración, dictada para rectificar, como consecuencia de la actividad controladora, la realizada por el contribuyente" (166).

---

[166] Hemos preferido reproducir en este caso las palabras literales de la autora al exponer su razonamiento, pués confesamos no llegar a comprender exactamente el sentido último de las mísmas, pués parece querer referirse a dos plazos sucesivos de prescripción de la actuación liquidadora administrativa: uno para dictar la Administración liquidación provisional, bién directamente o bién rectificando una autoliquidación presentada por un particular; y otro inmediatamente posterior y sucesivo, para dictar la liquidación definitiva, bién rectificando directamente la autoliquidación del sujeto por no haberlo hecho previamente mediante liquidación provisional, o bién rectificando la liquidación provisional administrativa que a su vez modificó la autoliquidación tributaria o que se dictó directamente; en cualquier caso, si ésta es su intención, no compartimos entonces que la interpretación señalada apoye su postura, pués en cualquier caso se referiría a liquidaciones exclusivamente administrativas, con independencia de que sean la primera cuantificación del importe de la deuda tributaria, o por el contrario rectifiquen otra anterior, de la propia Administración o de los sujetos particualres (BOLLO AROCENA, op. cit., pg. 63).

Como último comentario normativo de la Ley General Tributaria, alude al art. 109-3º de la mísma referente a la investigación del hecho imponible no declarado por el sujeto o declarado parcialmente, indicando que alcanzará a los hechos imponibles "*cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo*"; si la liquidación se afirma que puede realizarla tanto la Administración como el particular, en aquellos casos en que sea precisamente el sujeto quién la practica, la actividad administrativa de gestión debe seguir su desarrollo sin que necesariamente de la Administración deba emanar un acto de liquidación tributaria, pero por otra parte también siendo cierto que debe haber alguna actividad administrativa; en este caso precisamente, la modalidad en que se manifiesta esta potestad de imposición será propiamente la investigación del hecho imponible correspondiente, que seguirá a la liquidación practicada por el sujeto, debido a que ésta no es liquidación administrativa aunque sí liquidación tributaria, en los casos en que esté establecida la exigencia de autoliquidación; o por el contrario, seguirá a la liquidación provisional administrativa cuando así esté instituido (167).

De todo lo expuesto hasta aquí, deriva un concepto de liquidación tributaria en general que incluye lógicamente a la autoliquidación, en concreto dentro de su modalidad

---

[167] BOLLO AROCENA: "Análisis jurídico ...", cit. (pgs. 64 y ss.)

provisional (168), afirmando en este sentido que para asimilar las declaraciones-liquidaciones sin limitación a las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración financiera dada su total coincidencia desde la perspectiva material como se ha venido manteniendo, "es necesario que en aquéllas concurra un requisito formal del que originariamente carecen, ésto es, la intervención de un pronunciamiento administrativo, pronunciamiento que, según los casos, puede provenir a través de: 1) la notificación del requerimiento de ingreso por parte de la Administración, 2) acuerdo expreso de la Administración respecto al contenido de la declaración-liquidación, 3) acuerdo tácito con relación al mísmo, y 4)

---

[168] Se considera a la liquidación tributaria como "la actividad -perteneciente al ámbito de la gestión del tributo- consistente en la combinación, según un sistema establecido legalmente, lógico-jurídica y aritmética de los datos relevantes a efectos de la aplicación del tributo de que se trate, y dirigida a determinar si el hecho imponible correspondiente se ha realizado y en qué medida, lo cuál, una vez notificada al sujeto pasivo, convierte, en su caso, a la deuda tributaria en líquida y exigible, dándose además la circunstancia de que las leyes reguladoras de determinados tributos imponen a los propios sujetos pasivos el deber de calcular su propia deuda, en cuyo caso, naturalmente, la Administración, a través de los medios que la ley pone a su alcance, deberá comprobar la exactitud de la liquidación practicada por los sujetos pasivos y proceder a su rectificación o modificación, según los casos, cuando la iniciativa de aquéllos haya resultado incompleta, errónea o falsa, así como a la imposición de sanciones y a la exigencia de intereses a que, en su caso, haya lugar"; posteriormente, al estudiar en concreto la liquidación provisional distingue entre la realizada por la Administración y por los sujetos: "podemos definir las liquidaciones provisionales 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- tendentes a determinar ..." (BOLLO AROCENA, op. ult. cit., pgs. 67 y, 70 y 71, respectivamente).

acto administrativo de liquidación girado a instancia del sujeto pasivo" (169). Por tanto, se llega a la conclusión de que la autoliquidación, o por utilizar la terminología de referencia la declaración-liquidación, es plenamente una de las dos posibles modalidades de liquidación tributaria provisional, tanto por su identificación material, como por el arropo formal que recibe de la Administración una vez realizada, que a su vez puede operar como vemos en distintas formas, pero siempre presente a los efectos que interesa.

Algunos otros autores han aportado argumentos a esta postura (170), como puede ser el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1981, principalmente respecto de sus

---

169 Conclusión contenida en la pg. 107 de la obra de referencia, resumen de lo desarrollado a partir del epígrafe "*b) La cuestión del carácter esencialmente administrativo de la liquidación provisional*" (pgs. 95 y ss.).

170 Nos referimos a MORENO TORRES, quién ha expuesto su tesis en la <<*Memoria*>> presentada para opositar al ingreso en el Cuerpo de Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda, citado por MARTIN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", cit.) de donde hemos sacado todas las referencias del texto al respecto. Como señala este último autor, "me parece que la tesis incurre en una petición de principio, pués se afirma: <<Si nos aferramos a la concepción tradicional del acto administrativo como acto formalmente emanado de la Administración ..., es prácticamente imposible hallar una solución satisfactoria al problema de la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias>>", añadiendo que, sin embargo, "se trata de un prejuicio lógico y metodológico porque se comienza condicionando las conclusiones: sólo es posible una solución satisfactoria fuera de la concepción tradicional de acto administrativo. Pero la petición de principio se confirma cuando apreciamos que lo que se está tratando es de mantener la autoliquidación en el ámbito de los actos administrativos cualquiera que sea el concepto que se tenga de éllos" (op. cit., pg. 49).

artículos 42 y 121, el primero de los cuáles se refiere a las autoliquidaciones entre otros actos, incluyéndolas bajo la rúbrica común del precepto <<*Impugnación de actos de gestión tributaria*>>, y aunque posteriormente las califica en concreto de "*actuaciones tributarias*" para distinguirlas de los actos administrativos, tal bifurcación lo que trata es de "rendir un último tributo a una concepción formalista que ya empieza a tambalearse en nuestro Derecho positivo" (171); en segundo lugar, la exigencia para la impugnación de la autoliquidación que contiene el segundo precepto, el art. 121 citado (172), de una confirmación o rectificación por la oficina gestora de aquélla, no tiene más valor que el de un mero expediente para el mejor desarrollo del procedimiento, que no afecta como tál a una liquidación como acto jurídico que produce los efectos de liquidación tributaria provisional. También se busca apoyo, por último, en el Dictamen número 32 de 1979 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en el que se alude al carácter de liquidación provisional de las autoliquidaciones en nuestro sistema (173).

---

[171] MORENO TORRES: "Memoria", cit. (pg. 132).

[172] La referencia era hecha a la anterior y original redacción de dicho precepto, modificada en 1990 por el Real Decreto 1163 cit.; aunque, sin embargo, la exigencia del previo pronunciamiento administrativo sobre la autoliquidación permanece, por lo que la argumentación puede considerarse que sigue siendo válida globalmente.

[173] En concreto dice: "La primera y básica conclusión de la que es necesario partir es la del carácter de

(continúa...)

No obstante todo lo anterior, no podemos apoyar esta postura por toda una suerte de razones, compartidas por un gran sector doctrinal, y que pasamos a exponer brevemente, al menos las más importantes y decisivas; dejando en principio a un lado los últimos argumentos añadidos sobre los que depués volveremos, precisamente la tesis de la que partía la profesora Bollo defensora principal de esta doctrina, es decir, que las liquidaciones tributarias no necesariamente tenían que ser liquidaciones administrativas, actos administrativos de liquidación tributaria, se ve contravenida por élla mísma al final de su exposición, con la exigencia de ese requisito formal añadido por distintas vías, cuatro en concreto, al requerir la intervención de un pronunciamiento administrativo para que la equiparación material entre la liquidación provisional administrativa y la autoliquidación, resaltada desde un principio y utilizada como argumento de partida principal, sea total y plena. Lógicamente, si exigimos para la definitiva y totalizadora identificación un pronunciamiento administrativo, sea del tipo que sea, estamos implícitamente requiriendo una actividad de la Administración, del órgano administrativo, para que la autoliquidación sea plenamente una liquidación provisional; o dicho en otros términos, que se requiere intervención administrativa para hablar propiamente de cualquier

---

[173](...continuación)
liquidaciones provisionales, y no definitivas, que cabe predicar de las autoliquidaciones en el sistema tributaria español"; MARTIN DELGADO, op. ult. cit. (pg. 48).

liquidación, lo que es lo mismo que negar la posible existencia de un acto de liquidación en sentido estricto que no sea un acto administrativo.

Este contrasentido, que ha condicionado la interpretación derivada de los distintos preceptos utilizados en su argumentación, como vamos a ver enseguida, deja desde nuestra perspectiva sin el arropo necesario y definitivo a la postura comentada, puesto que el simple paralelismo o aún si se quiere, identificación material entre la actuación del órgano administrativo para dictar una liquidación, en este caso concreto provisional, y la llevada a cabo por el sujeto para autoliquidar su declaración; no pudiendo negarse en absoluto, sin embargo no es suficiente ni mucho menos para identificar liquidación provisional con autoliquidación, en un sentido estricto naturalmente; puesto que otra cosa distinta ha de ser calificar, como se ha hecho, de liquidación provisional en sentido impropio a la autoliquidación, por no existir acto administrativo de liquidación (174). Como ya sabemos, la materialización de la potestad liquidadora ha de hacerse precisamente mediante

---

[174] J. J. FERREIRO: "Curso ...", cit., habla de las autoliquidaciones como liquidaciones provisionales (pgs. 639, 647 y 648, y 656), pero aclarando que no constituyen auténtico acto administrativo de liquidación; de ahí que E. ESEVERRI ("Sobre la naturaleza ...", cit., pg. 98) deduzca de su línea argumental que "es una provisionalidad en sentido impropio". Al mismo planteamiento parecen responder las palabras de GONZALEZ PAEZ: "se trata de conceder a la autoliquidación el carácter de acto administrativo al convertirse con la comprobación gestora en liquidación provisional" ("Carácter administrativo ...", cit., pg. 57).

acto administrativo, que será como todos aquéllos, directamente exigible en su cumplimiento de los particulares, así como posible de ejecutar forzosamente vía apremio en caso de incumplimiento, incluso por supuesto si se trata de una liquidación provisional; lo cuál no puede predicarse de la autoliquidación como mero acto del particular realizado en cumplimiento de un deber, y mediante el que aquél propone a la Administración para que ésta lo asuma, un contenido del posible futuro acto administrativo de liquidación, de ahí que se vea sometido a comprobación e investigación (175).

Ya habíamos apuntado álgo más arriba que la interpretación derivada de los distintos preceptos de la Ley General Tributaria traídos a colación, era consecuencia precisamente de la tesis de partida, que como hemos visto queda invalidada desde nuestra óptica; y por otro lado, como la misma autora reconocía expresamente, eran susceptibles de otra significación diversa, caso de la que estamos exponiendo. Tanto el art. 121-1º en general, como los arts. 8 y 109-3º todos de la L.G.T. son explicables desde nuestra posición; respecto del primero de éllos (176), relativo a

---

[175] Propiamente será sometido a comprobación e investigación el hecho imponible contenido en la declaración tributaria, puesto que la autoliquidación derivará de aquélla; no obstante, sí hay alguna parte de la mísma que puede controlarse, me refiero a todo lo relacionado con la valoración que dé el sujeto a todos los elementos y circunstancias de aquél incluibles en la base tributaria, tanto magnitudes positivas como negativas.

[176] Artículo 121-1º de la L.G.T.: "*La Administración no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos*".

la actividad controladora de la Administración previa a la práctica de la liquidación, consideramos que para que sea válido jurídicamente el resultado de tal actuación, tanto confirmatorio como rectificador de los datos aportados por el sujeto, debe haber un pronunciamiento expreso, no basta aún en el caso de que sean correctos y completos dichos datos una adhesión tácita por silencio del órgano administrativo como se mantenía, puesto que no surtiría efecto jurídico alguno en este tema al no estar previsto normativamente tal efecto tácito o presunto; e igualmente parece insuficiente el hecho de llamar habitualmente a tal pronunciamiento en el otro supuesto, es decir cuando modifica los datos aportados por el sujeto, como "liquidación rectificadora o integradora" para considerar que modifica a otra liquidación anterior; puesto que lo relevante de tal denominación creemos, son los calificativos que hacen alusión a la modificación operada, y no el término "liquidación" como caracterizadora de la naturaleza del acto sometido a control; dicho en otros términos, su nombre deriva de que se rectifica o integra la declaración del sujeto mediante acto de liquidación y no de que se está modificando una previa liquidación por otra, en este segundo caso administrativa. Puesto que, en última instancia, el art. 121-1º está aludiendo a los datos contenidos en las declaraciones y su no vinculatoriedad para la Administración a la hora de liquidar, y no al resultado de la autoliquidación derivada de aquellos datos.

Igualmente, el art. 8 de la L.G.T. que establece la presunción de legalidad de los actos de liquidación en general no carecería de sentido por considerarlo reiterativo del principio genérico aplicable a todos los actos administrativos en general (177), puesto que tiene su sentido en tanto recordatorio para este ámbito específico y respecto de los actos de determinación de bases y deudas tributarias en concreto por los importantes efectos jurídicos derivados de los mismos, sin tener que acudir al artificio de crear otra categoría de liquidaciones a las que no resulta aplicable tal presunción por no ser actos administrativos; y del mismo modo, la extensión que hace el art. 109-3º de la L.G.T. de la investigación administrativa a los hechos imponibles en caso de existir el deber de autoliquidar es perfectamente lógica desde nuestro planteamiento, pues la potestad de comprobación e investigación debe planear sobre cualquier presupuesto de hecho de los tributos, con independencia de que quede integrado o incorporado a una declaración simple o por el contrario a una declaración autoliquidada, ya que el hecho imponible declarado se mueve dentro de la fase comprobadora, mientras que como vimos, la autoliquidación entra más propiamente en el contexto de la

---

177 Ver Sección 2ª del Cap. II del Título III de la L.P.A.. En este sentido también se ha manifestado F. CLAVIJO: "El acto de liquidación ...", cit. (pgs. 658 y 659), y "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 752) en el sentido de que el acto de liquidación provisional es un acto administrativo típicamente decisorio, que obliga a su inmediato cumplimiento.

fase liquidatoria.

Por su parte, respecto del comentario interpretativo que veíamos se hacia por esta postura del art. 10-k) de la L.G.T. sobre la exigencia de legalidad para establecer "*la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria*", ya hemos defendido a lo largo de este trabajo nuestra posición sobre tal precepto, que más propiamente vinculamos con ser prestaciones públicas de carácter personal a realizar por los sujetos, en lugar de la Administración, cuando en origen jurídicamente están atribuídas dichas tareas a esta última; puesto que de momento no se ha relevado a la Administración tributaria a nivel normativo de liquidar el tributo en todo caso (178), independientemente del régimen, médios y cantidad y variedad de actuaciones que lleve a cabo o deba llevar para éllo en cada supuesto (179). Y no creemos sea suficiente justificar aquella afirmación legal por la

---

[178] F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. cit.).

[179] Queremos referirnos con ésto a que los distintos regímenes para la determinación de bases, hay tres como sabemos, pueden a su vez desarrollarse mediante diversos medios o métodos en función de las diferentes actuaciones que se lleven a cabo por los órganos administrativos encargados; y que por tanto en cada procedimiento de gestión aplicativo de un tributo en concreto se seguirán y utilizarán las posibilidades requeridas por el mísmo de entre todas las permitidas por el ordenamiento, pero que, en cualquier caso, el Derecho tributario "quiere" y requiere actuación administrativa tendente a la liquidación del tributo. Sobre ésto, la propia BOLLO AROCENA ("Análisis jurídico ...", cit.) considera "que la actividad administrativa es insuprimible en el procedimiento de aplicación de la norma tributaria" (pg. 64).

imposición simplemente de una mayor carga impositiva indirecta, como se decía normalmente menos gravosa que otras imposiciones no sujetas a tal preferencia de ley; puesto que, de una parte, ya hemos visto que dicho aumento indirecto de la carga fiscal no se corresponde con la realización de una estricta y propia liquidación tributaria; y de otra rebatimos ya su consideración como meras y fáciles operaciones aritméticas o matemáticas, frente a otros comportamientos "pedidos" por el ordenamiento a los sujetos (180), por comportar arduas y a veces bastante complejas operaciones previas y a la vez necesarias para el final cálculo aritmético, que le otorgan junto con todo lo expuesto en su momento, esa consideración de prestación pública, o si se prefiere de deber administrativo de prestación, vinculada por tanto con el principio de legalidad constitucional del art. 31-3º, y no solamente con una preferencia de ley que derivaría de su exclusiva relación con una ley ordinaria como es la Ley General Tributaria (181).

En último lugar, el argumento sostenido sobre la revisión por la Administración del contenido de la autoliquidación, sin tener que acudir a procedimientos

---

[180] Nos referimos en concreto, por comparación, a la declaración tributaria y a los deberes de información; ver supra Cap. I-II,B),a) y b).

[181] Desarrollamos dicha afirmación en el Cap. I-I y II, A) y B); respecto de la denominación "deber administrativo de prestación", es la que utiliza G. CASADO ("La colaboración con la Administración tributaria ...", cit.) al considerar los supuestos de colaboración obligatoriamente impuestos a los administrados (pg. 158).

jurisdiccionales, por ser simplemente esta liquidación de carácter provisional, no es tampoco en absoluto un obstáculo para negar dicha identificación; puesto que en ambos casos la exclusión de tal necesidad se relaciona con el hecho de ser provisional, no vincular totalmente a la Administración a la hora de dictar la liquidación definitiva el resultado de ambas actuaciones, con total independencia de que la primera sea un acto debido del particular, y la segunda un acto administrativo de liquidación propiamente. Y sin embargo, y con ésto ya enlazamos también con los argumentos añadidos por Moreno Torres como vimos, la otra posibilidad de revisión, ahora a instancia de parte mediante recurso, sí se plantea en términos diferentes en uno y otro caso a pesar de la explicación aportada por aquel autor.

De la regulación del recurso económico-administrativo vigente, coincidente en este tema sustancialmente con la existente en el momento de aportar el mísmo su teoría, se induce claramente y sin lugar a dudas que la autoliquidación no puede se objeto de tal recurso directamente en ningún caso, cosa que sí es plenamente predicable de cualquier liquidación administrativa sea provisional o definitiva; puesto que la interpretación que el autor aporta considerando como un expediente para mejor desarrollar el procedimiento, la exigencia del previo acto administrativo rectificador o ratificador de la

autoliquidación, no es convincente en absoluto (182), independientemente de que su requerimiento pudiera atender teóricamente a tal facilitación o no, la verdad jurídica se ha inclinado no por una simple ayuda sino por una exigencia necesaria, sin la cuál no es que el procedimiento se vea dificultado, sino totalmente imposibilitado de desarrollarse por ausencia de acto contra el que poder recurrir; en ningún caso la autoliquidación puede ser objeto directamente del recurso (183). Y por tanto, podemos concluir rechazando la identificación plena entre autoliquidación y liquidación provisional.

E) DEBER DE COLABORACION CON LA ADMINISTRACION:

De todos los argumentos y teorías expuestos hasta aquí 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 éllo; frente a la posición que dotaba de relevancia a la actuación interna del

---

[182] MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit., dice al respecto que "el principal argumento legal -las disposiciones que permiten la impugnación de las autoliquidaciones- no está correctamente utilizado" (pg. 49). Igualmente, CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 750).

[183] "La prueba de que no son actos administrativos es que no son directamente impugnables" (MARTIN DELGADO, op. cit. , pg. cit.). También destacado por CLAVIJO, op. cit. (pg. cit.), MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 12), y ROZAS VALDES: "El procedimiento de declaración-liquidación ...", cit. (pg. 110).

sujeto, vimos que tal actividad no produce efectos jurídicos puesto que se requiere para éllo su manifestación externa, realizando el acto de autoliquidación; sobre la recepción de la mísma 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 transfieran al particular, porque la acción liquidadora de la Administración se configura como una potestad, como un poder-deber cuyo ejercicio es intransferible; y por último, no tiene tampoco sentido forzar su inclusión o consideración como liquidación provisional aunque no fuese administrativa, puesto que nuestro ordenamiento no las configura como tales, no produciendo los mismos efectos que aquéllas, y por otra parte, no llegar a demostrarse 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 tanto, ninguna de las teorías apuntadas sirve, desde nuestro planteamiento, para explicar concretamente la naturaleza jurídica de la autoliquidación, resultan "ineficaces para un conocimiento exacto de la autoliquidación, ya que en éllas se estudia dicho acto desde

la perspectiva del acto *administrativo* de liquidación" (184), y no desde dentro de sí mísma, a través del fundamento jurídico último de dicha institución, el deber de contribuir consagrado por nuestra Constitución de 1978.

Tal confusión opera por la falta de delimitación clara entre lo que la/s actividad/es llevada/s a cabo, precisas en su desarrollo, para la práctica de la liquidación tributaria, y lo que es propiamente el acto el acto de liquidación, acto administrativo que pone término o con el que culminan todas esas actuaciones previas precisas; ya que si bién resulta admisible que las operaciones de liquidación puedan llevarlas a cabo tanto Administración como administrados, y normalmente las realizarán los dos con distintas participaciones de ambos por propia imposición del ordenamiento jurídico, no creemos ocurra lo mísmo con el segundo, con el acto de liquidación tributaria, que mientras nuestra regulación normativa no se vea modificada, parece claro que siempre habrá de emanar de un órgano de la Administración tributaria, no pudiendo dictarlo propiamente los particulares en ningún caso. Naturalmente, otro problema será, ahora ya desde la perspectiva práctica y dejando un poco al margen el plano teórico o formal, que la Administración en determinados casos y por concretas causas no llegue efectivamente a ejercer la potestad liquidatoria,

---

[184] F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pgs. 754 y 755), quién refiere tales palabras a las teorías expuestas por nosotros con exclusión de la primera de éllas, a la que el autor citado no hace referencia expresa.

no realizando actividad liquidatoria alguna en sentido amplio (185) ni, por tanto, dictando liquidación alguna consecuente, restando para el futuro por el transcurso de los plazos de prescripción (o caducidad) como definitivo, el resultado precisamente de las operaciones liquidadoras realizadas por el sujeto, de su autoliquidación, aunque sin restar como liquidación definitiva ni siquiera en este caso tras los cinco años necesarios (186).

Retomando la idea que ya apuntamos anteriormente, "se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas ... 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" (187); como actos de los particulares, se han encuadrado (188) entre los que, conteniendo declaraciones

---

185 En este caso, no nos referimos propiamente a actividad de liquidación como sinónimo de cálculo, de cuantificación en sentido estricto; sino a cualquier operación de comprobación, de investigación, de valoración o aún de selección, también precisas, aún imprescindibles con carácter previo, a la fijación exacta del importe a satisfacer mediante el final cálculo matemático.

186 En el mismo sentido, F. ESCRIBANO: "Procedimiento ...", cit. (pgs. 44 y 45).

187 MARTIN DELGADO, "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 49), a quién debemos considerar como precursor de esta postura ahora ciertamente mayoritaria entre la doctrina.

188 Así lo recoge CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 755), apuntado también por E. ESEVERRI, "Las actuaciones tributarias ...", cit. (pg. 105), y GONZALEZ GARCIA, "El procedimiento de gestión ...", cit. (pgs. 55 y ss.).

de voluntad, no son verdaderos negocios jurídicos, debido a que el nacimiento, modificación o extinción de la relación jurídica que puede producirse tiene su causa en el acto administrativo, verdadero y propio negocio jurídico, acto administrativo del cuál es presupuesto el del administrado (189), en este caso proponiendo ese contenido de la liquidación para ser aceptado por la Administración, y el cumplirlo en tal cuantía. Desde este punto de vista es como puede fructiferar una verdadera y eficaz relación entre el sujeto y la Administración tributaria, teniendo perfecta cabida o encuadre entre los deberes de colaboración por los que el particular no asume funciones típicamente administrativas sino que colabora en el mejor y más agil desarrollo de aquéllas, colabora en las tareas de gestión (190).

"Las autoliquidaciones obedecen al deseo, ..., de que la condición de contribuyente no se limite al hecho de pagar la correspondiente deuda tributaria y alcance también el cumplimiento de otros deberes que, en un plano general, redundan en pro de la solidaridad interindividual y en el terreno particular, redundan en la seguridad jurídica del contribuyente que será consciente de que la actuación administrativa subsiguiente girará sobre los datos por él

---

189 Categoría extraída de la clasificación que hace F. GARRIDO FALLA: "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo"; R.A.P., nº 1 (pgs. 121 y ss.).

190 En igual sentido, E. ESEVERRI, "Sobre la naturaleza ...", cit. (pgs. 102 y ss.).

aportados y la liquidación por él practicada, sin perjuicio de la labor investigadora a cumplimentar por los órganos de la Administración" (191). Por tanto, podemos concluir afirmando que para nosotros la naturaleza jurídica del acto de autoliquidación responde plenamente a la de un deber de colaboración (192), como otras figuras impuestas por el ordenamiento a los particulares, deber de colaboración que implica una exigencia de comportamiento inscrita plenamente en el amplio marco constitucional establecido respecto del deber de contribuir, como vimos; que hoy en día en un Estado social y democrático de Derecho, tendente como todos los sistemas que nos rodean al Estado del bienestar, no puede conformarse en los estrechos moldes del pago de la cantidad correspondiente, y de paso cuanto menor sea mejor, sino en el amplio especto de la contribución, de la participación, de la colaboración en definitiva con la mejor, más correcta y más justa aplicación del sistema tributario en su conjunto, y de cada tributo en particular; sin que, por supuesto, pueda tan siquiera olvidarse, ni mucho menos relevarse a la

---

[191] E. ESEVERRI: "Las actuaciones tributarias ...", cit. (pg. 43).

[192] Igualmente y además de los autores anteriormente citados, se han manifestado expresamente por tal postura, entre otros: BANACLOCHE, "Las declaraciones-liquidaciones ...", cit. (pg. 54); PONT MESTRES , "Distinción entre derecho a impugnación ...", cit. (pg. 126); RODRIGUEZ FERREIRO, "Las denominadas autoliquidaciones ...", cit. (pg. 104); GONZALEZ PAEZ, "Petición de devolución ...", cit. (pg. 226); DE OLAÑETA, "Algunas notas sobre ...", cit. (pg. 66); MERINO JARA, "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 12); y ROZAS VALDES, "El procedimiento de declaración-liquidación ...", cit. (pg. 111).

Administración tributaria de la otra parte, del cumplimiento escrupuloso de la legalidad, y del respeto y desarrollo de todas las exigencias que le requiere el ordenamiento tributario, entre éllas el desenvolvimiento de las potestades y correspondientes actuaciones mediante las que debe velar por el interés general y por la justicia tributaria en última instancia.

III. CONTENIDO DEL ACTO.

El acto de la autoliquidación, como objeto de cumplimiento del deber de autoliquidar, contiene una declaración de voluntad con dos manifestaciones como contenido propio y definitorio del mísmo; como vimos, el sujeto manifiesta su voluntad sobre cuál considera el importe que alcanza la prestación tributaria, e igualmente la declara para ingresarlo en dicha cuantía, cumpliendo así con su deber legal. Por tanto, debemos detenernos aquí para el estudio de tal contenido, en la manifestación o declaración de voluntad que envuelve, aunque no obstante, previamente habremos de depurarla de otras vinculaciones con las que algunos autores la han relacionado y aún fusionado, por entender nosotros que el contenido de la autoliquidación será propiamente y con carácter exclusivo aquella voluntad puesta de manifiesto expresamente por el particular con la realización del acto, a dos niveles fundamentales, sin que puedan ni deban

incluirse en el seno de éste ninguna otra manifestación de conocimiento, ni acompañarlo de otros actos que, propiamente decimos, no son incluibles en el contenido del acto de autoliquidación.

Según se ha mantenido por algun autor, "el contenido de la autoliquidación se presenta, como algo *complejo*, ya que en la declaración que el acto incorpora, existen manifestaciones de muy distinta naturaleza"; "no hay duda alguna respecto a que la autoliquidación constituye una manifestación de voluntad, ya que en élla, ..., el particular exterioriza su *decisión* de que *se tenga o considere* en una determinada cuantía la obligación tributaria material, y de cumplirla en dicha cuantía. Pero es preciso poner de relieve también que la autoliquidación no agota su contenido en la simple *manifestación de voluntad*. Si se examina con detenimiento nuestro ordenamiento jurídico, se observa que existen supuestos en los que el acto de autoliquidación contiene también <<manifestaciones de conocimiento>>" (193), poniendo el ejemplo de las circunstancias familiares a efectos del Impuesto sobre la Renta de las

---

[193] F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pgs. 767 y 757 respectivamente). En el mismo sentido se manifiesta MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 13) pero empleando la denominación declaración-liquidación, con lo que no nos queda del todo claro si las manifestaciones de conocimiento de las que habla sobre datos de hecho y de derecho se relacionan sólo con la primera parte de la figura, la declaración; y las manifestaciones de voluntad con la segunda, la autoliquidación; o por el contrario como parece pretender, ambas con el acto en su conjunto, con la declaración-liquidación.

Personas Físicas incluidas en el cuerpo del documento de la autoliquidación. "En estos casos, la autoliquidación, en cuanto manifestación de un contenido psicológico, contiene no sólo una <<decisión>> en los términos expuestos sobre el importe de la obligación tributaria material, sino también una manifestación de conocimiento de datos (en este caso, familiares) que la Administración precisa conocer para liquidar el impuesto. En supuestos como el que acabamos de estudiar, no es correcto señalar que la autoliquidación constituye únicamente una manifestación de voluntad; junto a élla, existen <<datos reveladores>> que constituyen manifestación de un saber subsistente al margen de la <<autoliquidación>>, y que se integran en el acto de la autoliquidación"; de ahí se extrae la conclusión de que "la autoliquidación es principalmente una manifestación de voluntad, aunque *eventualmente* pueda contener manifestaciones de conocimiento" (194).

Respecto a la primera parte del argumento anterior, compartimos plenamente como hemos dicho que la autoliquidación constituye una manifestación de voluntad en el doble sentido apuntado. Ahora bién, sí nos plantea serias dudas que pueda tener ese contenido complejo que se alude, puesto que las manifestaciones de conocimiento no creemos sean incluibles como contenido de la autoliquidación sino de la declaración, aún en el caso del ejemplo citado; y éllo

---

[194] F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 758).

independientemente de que la parte del documento oficial dado se materialice la inclusión de tales datos o informaciones coincida geográfico-espacialmente con las casillas dedicadas globalmente a la declaración, o por el contrario a la autoliquidación, debido a que el argumento formal nos parece a todas luces insuficiente si tenemos en cuenta como veremos, que la utilización del impreso normalizado modelo oficial no es solemnidad imprescindible para la validez del acto (195); y sobre todo por razones sustantivas esenciales derivadas del concepto normativo legal aproximado que aporta la Ley General Tributaria sobre la declaración, quién expresamente alude a que forman parte de la mísma las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible (196), es decir, la "manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuáles puede determinarse el an o el quantum de una obligación tributaria material" (197). Y aún más,

---

[195] Ver infra, dentro de este mísmo epígrafe III, el apartado C),b).

[196] Expresión extraída del art. 102-1º de la L.G.T.; ver al respecto, las consideraciones hechas al distinguir de la autoliquidación otras figuras afines, en concreto la declaración tributaria (supra Cap. II-I, C),a)).

[197] Extraído de la definición que aporta SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit., al comentar precisamente el art. 102-1º de la L.G.T.: "La declaración tributaria es un acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y derecho en base a los cuáles pueda determinarse el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una (continúa...)

expresamente se recoge en el texto reseñado que dicha manifestación de conocimiento referida en el ejemplo a circunstancias familiares, es preciso sea conocida por la Administración para que pueda liquidar el tributo, lo cuál es plenamente acorde con el contenido de la declaración extraído de la ley: todas aquellas circunstancias o elementos del hecho imponible precisos para determinar la existencia, en su caso, y cuantía de la obligación tributaria.

De ahí que no creamos en absoluto suficiente el lugar que tales datos ocupen en el impreso documental para rebatir que los mísmos pertenecen al acto de la declaración tributaria y no de la autoliquidación. Sobre este punto, hay que tener cuidado de no caer en mimetismos tratando de trasplantar en bloque los caracteres y análisis fundamentales de la declaración a la autoliquidación, pués como ya vimos son perfectamente diferenciables a pesar de tener muchos puntos en común y estar muy interconexionadas; el hecho de que se acepte que la declaración tributaria consiste fundamentalmente en una manifestación de conocimiento y

---

[197](...continuación)
manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mísmo o de otros interesados cuando se refieran todas éllas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material" (pg. 134, el subrayado es nuestro).

eventualmente de voluntad (198), no está relacionando para nada esta última declaración de voluntad con aquella en que consiste la autoliquidación; pués en todo caso, "las manifestaciones relativas a las circunstancias determinantes de la aplicación de las deducciones de la cuota, o de cualquier otra exención parcial o no sujección", y "las manifestaciones de las circunstancias que determinan la elección de uno de entre los varios sistemas de tributación previsto en la ley", serán parte integrante de la declaración y no de la autoliquidación como se ha mantenido (199); lógica y necesariamente será así, teniendo en cuenta que precisamente, la subsiguiente "manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario" también forma parte eventualmente del contenido de aquélla (200); luego no tendría ningún sentido vincular la voluntad de adscripción manifestada a la declaración tributaria, y las circunstancias determinantes de poder realizar tal elección, en tanto que manifestaciones de conocimiento previas y necesarias para

---

198 Ver el concepto de SANCHEZ SERRANO cit. en nota anterior.

199 F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pgs. 767 y 768).

200 Hemos reproducido parte del concepto de declaración de SANCHEZ SERRANO (completo en nota 197, op. cit.) por considerarlo la forma más clara y suscinta de exposición, y no dificultar la pequeña variación de terminología existente la comparación pretendida en el texto, desde nuestro punto de vista.

éllo, a la autoliquidación tributaria. Baste imaginar, por último, que en caso de que esos mismos supuestos se viesen sometidos al régimen de declaración simple y no precisaran de autoliquidación, el sujeto seguiría teniendo que declarar las circunstancias habilitantes para gozar de un beneficio fiscal, o bién para optar por determinado régimen tributario, así como manifestar su voluntad en cualquiera de ambos sentidos, para que la Administración tuviera disposición de todos aquellos datos precisos para liquidar el importe exacto del tributo.

De otra parte, como ya expusimos (201) suelen incorporarse en el documento que contiene la declaración y la autoliquidación otros actos derivados de la imposición de deberes específicos, cuyo cumplimiento guarda una cierta relación con aquéllas, lo que ha llevado en bastantes ocasiones a su confusión aunque como decimos son diferenciables conceptualmente; me refiero al deber de comunicar datos identificativos principalmente del particular legitimado en el procedimiento para realizar ambas, declaración y autoliquidación, que informan a la Administración sobre la identidad del sujeto que las practica, así como en algunos caso de personas con las que aquél realiza o mantiene relaciones económicas de distinta índole, siempre por supuesto con trascendencia tributaria;

---

[201] Ver supra, Cap. I-IV, donde se apuntan las primeras ideas básicas para identificar el objeto del deber de autoliquidar, como aspecto más del mísmo, sin perjuicio de la remisión precisamente a este segundo Capítulo.

así como el deber de acompañar los justificantes correspondientes de ciertos datos o circunstancias incluidas en la declaración, y tenidas en cuenta para la práctica de la autoliquidación, directamente determinantes por tanto de la cuantía resultante de ésta. Sin embargo, para no reiterar innecesariamente el desarrollo de esta cuestión ya tratada, me remito a lo allí expuesto para éllo.

A) <u>CONTENIDO ESENCIAL</u>:

Como acabamos de ver, el contenido propio y definitorio del acto de autoliquidación, aquel que siempre y en cualquier caso debe acompañarla puesto que sin él carecería de existencia propiamente como tal acto, está formado por esa declaración de voluntad a la que aludíamos relativa al importe de la obligación tributaria material; declaración de voluntad integrada a su vez de dos manifestaciones muy concretas, en el sentido de querer que dicha obligación tributaria sea considerada o no existente, y de serlo en el importe concreto propuesto; y de quererla cumplir en esa cuantía, ingresando la cantidad correspondiente. Ambas manifestaciones de voluntad integran por tanto la declaración volitiva del sujeto, contenido propio o esencial de la autoliquidación. Sin embargo, aún dentro de la mísma se ha diferenciado en algún caso entre ambas vertientes, integrando la primera propiamente, se dice, el contenido esencial autoliquidatorio, y la segunda, por el contrario, el llamado contenido natural "que, aún *sin*

expresar (sic) mención en el propio acto, se *considera* que es connatural al acto en sí. En la autoliquidación, el contenido connatural es la manifestación de su cumplimiento en el importe que constituya su contenido esencial" (202).

A efectos prácticos, pensamos que es indiferente el subdistinguir entre contenido esencial propiamente dicho, y contenido natural tal y como se ha visto, dentro de la manifestación de voluntad incluída en la autoliquidación, pues no aporta nada relevante en el sentido de la exposición que realizamos; si el primero es aquel contenido que debe acompañarla, o mejor dicho, formarla siempre y en todo caso por depender de él su propia existencia, y el otro no es preciso mencionarlo expresamente en el acto puesto que será connatural al mísmo, puede verse claramente que ambos, los dos, son realmente inescindibles desde la perspectiva práctica, y siempre habrán de darse juntos cuando se materialice cualquier autoliquidación concreta, aunque reste desde un plano teórico meramente la posibilidad dogmática de su delimitación precisa y propia como dos contenidos de la autoliquidación necesarios, lo cuál no vamos a negar.

Lo que sí creemos resulta relevante desde la plasmación pragmática de esta figura, de la autoliquidación, frente al que veremos enseguida forma, creemos, su posible

---

[202] CLAVIJO HERNANDEZ: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 767). Y añade el citado autor: "No es necesario decir expresamente que se va a cumplir en dicho importe, se supone, ya que la fijación de esa cuantía por el interesado, <<materializa>> la decisión de cumplirla en esa cantidad".

contenido accidental, es precisamente profundizar en el análisis de los datos incluibles en tal manifestación de voluntad; o dicho en otros términos, delimitar de forma exacta y clara el alcance de la voluntad del sujeto al declararla, para conocer sobre qué prestación/es relacionada/s con la institución tributaria debe manifestarse necesariamente y en todo caso, y sobre qué otras puede hacerlo accidentalmente, en determinados supuestos pero en otros no, por no ser precisas para la existencia mísma de la autoliquidación. Me refiero en concreto, a la distinción entre los conceptos de cuota tributaria o prestación tributaria en sentido estricto, y de deuda o prestación tributaria en sentido amplio (203), como posibles objetos de la actividad del particular que realiza la autoliquidación, y por tanto con distintos alcances respecto del contenido de la mísma.

Sin perjuicio de que se trate en otro lugar en qué casos van a incorporarse, junto con la cuota, otras prestaciones patrimoniales al concepto de deuda (204), ahora sí podemos afirmar que consideramos integrante del contenido esencial de la autoliquidación la manifestación de voluntad del sujeto relativa exclusivamente a la prestación tributaria en sentido estricto, al objeto del tributo en

---

[203] Ambos conceptos pueden derivarse principalmente del art. 58 de la L.G.T., de sus párrafos 1º y 2º, para los conceptos de prestación tributaria en sentido estricto y en sentido amplio respectivamente.

[204] Ver infra, Cap. III-I,II y III.

sentido propio; puesto que, de una parte, será la cantidad que habrá de calcular el particular siempre y en todo caso cuando esté sujeto al deber que tratamos por el hecho precisamente de estarlo, toda autoliquidación según el concepto que aquí tenemos de la mísma (205) gira en torno a la prestación pecuniaria resultante a pagar como objeto del tributo, a la cuota tributaria; y por otra parte, en los casos en que se den las circunstancias determinantes para acompañarla de alguna o varias de las otras prestaciones, puede darse el caso que sea porque el sujeto ha incumplido totalmente con el deber de autoliquidar, y por tanto sea la Administración tributaria la que al realizar la liquidación incluya dichas prestaciones en su contenido, en ausencia de aquélla; o puede que el incumplimiento sea parcial, es decir, que se realiza una autoliquidación pero incompleta, incorrecta o inexacta, y en este supuesto, habrá casos en que el sujeto incluya esas otras prestaciones junto con la principal en el contenido de su autoliquidación, y otros por el contrario en que no lo haga, por desconocimiento o voluntariamente; de ahí que pueda mantenerse desde este punto de vista, que el contenido esencial de la autoliquidación está integrado exclusivamente por la declaración que manifiesta el sujeto de que existe (o por el contrario no)

---

[205] Ver en este sentido lo expuesto supra, Cap. II-I,B),a) y b).

(206) la obligación tributaria, y de que se tenga en tal cuantía la prestación objeto del tributo, entendida en sentido estricto como cuota a ingresar, y de cumplirla en la mísma; el resto de prestaciones pecuniarias posibles, lo vamos a ver enseguida, formarán en su caso el contenido accidental del acto.

De esta forma, el contenido de la manifestación de voluntad esencial en que consiste la autoliquidación requiere que previamente se hayan realizado toda una serie de actuaciones necesarias para poder calcular el importe de la prestación tributaria objeto del tributo, interpretando la normativa aplicable para calificar el hecho concreto de que se trate, midiendo con precisión la intensidad o cantidad con que se ha realizado dicho hecho y valorando consecuentemente dicha realización, y calculando definitivamente la cuantía o importe resultante de lo anterior aplicando las operaciones matemáticas precisas para éllo. Todo lo anterior dará como resultado la obtención del importe de la prestación tributaria sobre el que manifiesta su voluntad el sujeto, proponiendo a la Administración que lo acepte como contenido de la liquidación, y declarando su intención de cumplirlo en esa cuantía. Sobre esta última cuestión, normalmente la voluntad de cumplimiento implica como decimos un pago, pero

---

[206] Cabe la posibilidad, teórica al menos, de que el sujeto declare aunque precisamente para manifestar desde su punto de vista la no existencia de obligación tributaria alguna, para el caso de que se considere incurso en un supuesto de exención total por ejemplo, porque quiera dejar clara a la Administración tributaria tal circunstancia.

no olvidemos que también es posible en algunos casos que el resultado de la autoliquidación no arroje una cantidad positiva a pagar, que ésta no implique un ingreso necesariamente, por superar o bién igualar las cantidades ingresadas a cuenta anticipadamente el importe positivo resultante del tributo; de ahí que, en estos casos, o bién no habría propiamente esta segunda faceta de la voluntad del sujeto, o la había en el sentido precisamente inverso de solicitar la devolución correspondiente (207).

B) <u>CONTENIDO ACCIDENTAL</u>:

Como ya hemos adelantado álgo más arriba, junto con el contenido propio y necesario de la autoliquidación, esencial para la existencia mísma del acto, puede que éste contenga accidentalmente otros datos, que serán también manifestaciones de voluntad pero relativas a elementos que pueden eventualmente formar parte de la deuda tributaria, junto con la cuota propiamente dicha; para saber cuáles son esos posibles contenidos accidentales añadidos y los casos en que pueden concurrir, habría que partir del art. 58 de la L.G.T.: "1. *La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo.*

---

[207] Podría plantearse incluso, respecto a este último caso, que aún teniendo derecho a la devolución, el sujeto renunciase a la mísma; pero a los efectos del texto es indiferente, porque en cualquier caso habría de manifestar su voluntad sobre recibir o no tal devolución.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

c) El recargo por aplazamiento o prórroga.

d) El recargo de apremio; y

e) Las sanciones pecuniarias.

3. ...". Pero junto al mismo, habrá también que tener en cuenta otros preceptos de la misma Ley General Tributaria, así como de alguna otra disposición, para saber en qué casos se aplica cada uno de dichos elementos, así como las posibles modificaciones tácitas operadas sobre el contenido de la norma de referencia. Sin perjuicio de que no es éste el momento de profundizar sobre el estudio de algunas cuestiones que tales preceptos van a plantear por su propio contenido, y de que nos remitamos al lugar indicado para éllo (208); debemos aquí referirnos a lo relativo al planteamiento general de las citadas figuras, en tanto que pueden o no formar parte del contenido de la autoliquidación accidentalmente, y al entendimiento jurídico del mismo.

---

[208] En concreto, se desarrollarán todos estos aspectos en el Cap. III dedicado al incumplimiento, en sus tres puntos.

En efecto, hay determinados supuestos en que a la prestación objeto propiamente del tributo le acompañan otras prestaciones accesorias (209) incluibles en ese concepto de deuda tributaria, normalmente por cumplimientos incorrectos relativamente o por totales incumplimientos, con finalidades distintas: resarcitorias o indemnizatorias, buscando la intimidación o desistimiento de conductas incorrectas, o sancionadoras del incumplimiento. Lo particular que plantean estas otras prestaciones respecto a formar parte del acto de la autoliquidación, además por supuesto de no incluirse necesariamente en el mísmo, siempre y en todo caso, por constituir meramente su contenido accidental; es que habrá ocasiones en que, dándose el supuesto de aplicación de éstas, el sujeto las incorporará directamente en su autoliquidación, que es precisamente el caso que estamos planteando, que nos interesa, y otras ocasiones en que, sin embargo, bién por el propio supuesto base origen de la prestación (210), bién por requerirlo así las disposiciones que la regulan (211), o bién

---

[209] Ver sobre este concepto de obligaciones accesorias, SOLER ROCH: "Notas sobre la configuración ...", cit. (pgs. 17 y 33 y ss.).

[210] Piénsese, por ejemplo, en el caso en que se exija una sanción tras el procedimiento infractor seguido por ausencia total de declaración, y de autoliquidación, cuando la actuación investigadora de la Inspección haya descubierto la existencia de algún hecho imponible totalmente ocultado por el sujeto.

[211] Se verá en su momento, pero baste aquí traer a colación el recargo único del 100 por 100 establecido por la (continúa...)

simplemente por nuevo incumplimiento del sujeto añadido al que ha hecho surgir la prestación (212), estos posibles e hipotéticos contenidos accidentales de la autoliquidación no llegan a constituirse en táles, no alcanzan su materialización en dicho acto, sino que surgirán de una necesaria intervención administrativa liquidando el tributo para llegar a existir y ser exigibles en su cumplimiento.

En este último caso, por tanto, aunque se hayan dado los requisitos para su aparición, no llegan a formar contenido de autoliquidación alguna, ni accidental ni de otro tipo, puesto que atendiendo a las diversas razones indicadas, el sujeto no las ha incluído en su acto de cumplimiento o bién ni siquiera ha llegado a realizar autoliquidación; de esta forma, podrán exigirse del sujeto si la Administración dicta el acto administrativo de liquidación, provisional o definitiva, que complete y rectifique la incorrecta actuación del sujeto o bién sustituya su ausencia, pero en ningún caso,

---

[211](...continuación)
Disposición Adicional 14ª-2 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entra en vigor el 1 de enero de 1992, y modifica desde esa fecha el art. 61-2º de la L.G.T., en su segundo apartado, al decir que "... *se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100*" por no haber ingresado los sujetos al tiempo de presentar su declaración y autoliquidación la cantidad correspondiente; luego dicho recargo no se incluirá en el contenido propio del acto.

[212] Podría pensarse en el supuesto de que un sujeto que ha solicitado de la Administración, y ésta le ha concedido, durante el período de ingreso voluntario, el aplazamiento del pago de su deuda, una vez que realiza su autoliquidación no incluye en la mísma los intereses de demora correspondientes por dicho aplazamiento, sino solamente el importe de la prestación correspondiente al tributo en sentido estricto.

repito, llegan de hecho a formar parte del contenido del acto autoliquidatorio.

Como se habrá podido comprobar, realmente el contenido en general de la autoliquidación coincide desde un punto de vista material con el que sería el contenido propio del acto de liquidación que llevase a cabo el órgano administrativo correspondiente sobre ese mismo sujeto, tanto en su aspecto esencial y connatural, como en su vertiente no necesaria, accidental (213); sin embargo, como hemos visto al tratar su naturaleza jurídica, resulta determinante en la configuración de dicho acto el sujeto que la realiza, un particular legítimamente interesado en el procedimiento, y no un órgano integrado en la estructura de la Administración tributaria por no aportarle de esta forma la cualificación esencial de acto administrativo. De ahí, que precisamente el contenido de la autoliquidación, esa doble declaración de voluntad en que consiste suponga o implique por sí misma una propuesta a la Administración sobre el contenido de la

---

[213] Como ha dicho F. CLAVIJO ("El acto de liquidación", cit.) "hemos de diferenciar lo que es el contenido *esencial* y lo que es el contenido *accidental* del acto de liquidación. El contenido *esencial* -...- viene constituido, como es claro, por la *cuota tributaria en sentido estricto* .... Por el contrario, el contenido *accidental* -...- viene configurado (cfr. artículo 58-2 de la Ley General Tributaria) por todos aquellos <<sumandos>> que conforman, junto con la cuota tributaria, lo que en la dogmática tributaria se denomina <<deuda tributaria>>" (pg. 664); en igual sentido, J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pgs. 94 y ss.).

liquidación futura (214), siendo de esta forma presupuesto de ese acto administrativo del que partirá el órgano correspondiente para liquidar.

Ahora bién, no parece estar tan claro, como se ha afirmado, que "las operaciones liquidatorias a cargo del sujeto pasivo a que alude la Ley General Tributaria, artículo 10-k) suponen sucesivamente: a) que el interesado se reconoce sujeto pasivo previa cualificación como imponible de determinado hecho ..." (215), puesto que consideramos la extensión del ámbito de aplicación hasta la figura de la autoliquidación del art. 102-2º de la L.G.T. referido a la declaración, por la accesoriedad que une a ambas: "*La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen*". Y éllo parece lógico, si tenemos además en cuenta que la autoliquidación no es una verdadera liquidación, y que de haber un acto administrativo liquidatorio posterior, éste puede modificarla hasta incluso declarando la no existencia de hecho imponible y por tanto de obligación tributaria, o bién la exención total de tal situación o sujeto, con lo que tampoco surgiría prestación

---

[214] Ver en el mismo sentido de E. ESEVERRI: "Las actuaciones tributarias reclamables ...", cit. (pgs. 44 y 45), y "Sobre la naturaleza jurídica ...", cit. (pg. 103) donde apoya también tal argumentación en ideas de Sainz de Bujanda.

[215] GUTIERREZ DEL ALAMO: "Naturaleza jurídica ...", cit. (pg. 568).

tributaria alguna (216).

Por tanto, podemos concluir afirmando que el contenido de la autoliquidación es una declaración de voluntad del sujeto que la realiza, proponiendo a la Administración considere en su caso el importe de la deuda tributaria reflejado como contenido de la liquidación definitivamente, pero que hasta ese momento en que llegue a dictarse o transcurra el tiempo posible para su realización, no deja de ser una mera propuesta del particular sobre la prestación tributaria; y manifestando a la vez su intención de cumplir en la cuantía dicha tal tributo, ingresándola en el Tesoro.

C) <u>FORMA</u>:

a) <u>Escrita o documental</u>:

La Ley General Tributaria sólo habla expresamente del requisito formal referido a la declaración tributaria, cuando expresamente comienza a definirla como "*todo documento por el que se manifieste* ...", y completa tal alusión, por cierto en distinto sentido, afirmando que "*reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea*

---

[216] Sobre el significado de este precepto, es interesante la opinión aportada por F. ESCRIBANO ("Procedimiento ...", cit.) según el cuál "El segundo párrafo del art. 102 se interpretará así como la no procedencia de oponer la excepción de ir contra sus propios actos cuando un sujeto impugne o recurra su propia declaración ... las conclusiones son aún más complejas si se tiene en cuenta que ahora forma parte del contenido de la declaración la propia autoliquidación que, sin duda, puede ser objeto de impugnación" (pg. 41).

admisible la declaración verbal" (217); si intentamos ordenar ambos criterios, podríamos decir que en principio hay libertad de forma, la declaración puede ser verbal o escrita, pero que normalmente rige la segunda hasta tanto no se admita expresamente la verbal, y de hecho, compartimos la afirmación de que "la eventualidad de la declaración verbal, prevista en el art. 102 de la L.G.T., no ha recibido aplicación" (218). Por tanto, para la declaración tributaria puede decirse que rige habitualmente la forma escrita.

Sin embargo, al trasladar en la medida de lo posible este planteamiento al ámbito propio de la autoliquidación, parece plantear mayores dudas la admisibilidad, aunque sea como hipótesis teórica, de que pueda realizarse verbalmente, y éllo fundamentalmente por el propio contenido del acto; dada la multiplicidad y complejidad de actividades encuadrables en su seno, no parece probable ni aún posible, que puedan realizarse y sobre todo materializarse hacia el exterior (lo que es preciso para la existencia mísma del acto) todas esas actuaciones solamente de forma oral, desde el punto de vista de su constancia para la plena producción de efectos jurídicos. En esta línea, compartimos que "el acto de autoliquidación, para que pueda ser tenido en cuenta, necesita exteriorizarse mediante *una*

---

[217] Expresiones extraídas del art. 102-1º de la L.G.T., de su inicio y final del párrafo, respectivamente.

[218] F. PEREZ ROYO: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General"; Civitas, Madrid. 1991 (pg. 185).

forma, la cuál, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho privado (cfr. art. 1278 del Código Civil), está perfectamente tasada", añadiendo que "la forma de la autoliquidación es la *escrita o documental*" (219).

La exteriorización es precisa decimos para la propia existencia del acto, así como que la Administración tome conocimiento de la mísma para que surta los efectos oportunos, ha de presentarse ante el órgano administrativo para que la manifestación de voluntad expresada por el sujeto llegue a ser efectiva; y además, esa declaración sobre el importe de su deuda para cumplirla con su ingreso, es el fruto de toda una serie de operaciones plasmadas precisamente en ese documento; luego también incorpora por tanto junto al resultado final, la "motivación" (220) de aquélla, los pasos seguidos por el sujeto hasta la obtención de su prestación tributaria. Y todo éllo, plasmación de las operaciones liquidatorias requeridas, manifestación del resultado efectivo de las mísmas propuesto para su admisión por la Administración como cuota tributaria, y voluntad expresada de cumplirla en dicha cuantía, ingresándola en su caso en el Tesoro; componentes precisos e inescindibles en la materialización del acto autoliquidatorio, que parecen exigir

---

[219] F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 768).

[220] Expresión que hemos extraído de F. CLAVIJO, op. ult. cit., quién afirma que la autoliquidación es "un acto, en el que se exige al interesado, ..., la <<motivación>>", por considerarla apropiada como clara manifestación de la realidad subyacente (pg. cit.).

necesariamente la realización escrita o documental como requisito formal de la autoliquidación.

b) <u>Necesidad de cumplimentarlo en impreso oficial</u>:

Otra segunda cuestión unida a la anterior es aquélla relativa a la necesidad o no de utilizar el impreso oficial normalizado para realizar la declaración y autoliquidación, como requisito de validez del acto; se plantea si existe solemnidad en el requisito formal en tanto que reglamentariamente se suelen fijar los modelos oficiales precisos para cumplimentar las declaraciones simples, o las acompañadas de autoliquidación, caso que específicamente nos interesa. Sobre este tema, quienes se han pronunciado consideran que la obligatoriedad del impreso ofical no puede ser requisito esencial del acto de autoliquidación al regir "la ausencia de formalismo en el cumplimiento de este deber", idea avalada por la jurisprudencia que ha considerado la posibilidad de su cumplimiento sin necesidad de atenerse a los modelos oficiales, por lo que ha de entenderse suficientemente cumplido ese deber aunque no se haya documentado en el correspondiente modelo oficial (221). "La realización en un documento diferente del impreso oficial debe, ..., ser considerada válida, a efectos de considerar

---

[221] El fragmento recogido en el texto corresponde a F. ESCRIBANO: "Procedimiento tributario", cit. (pgs. 40 y 41); por su parte, esta idea recibe el apoyo del T.E.A.C. en Resoluciones como las de 13 de julio de 1965, 22 de marzo de 1966 y 23 de marzo de 1968.

cumplido el deber, evitando las sanciones" (222).

La justificación, aunque apuntada en su momento respecto de la declaración tributaria pero totalmente trasladable a la autoliquidación, de la amplitud de criterio seguido por la L.G.T. al atribuirle la consideración como tal acto, y por tanto de todos los efectos jurídicos derivados de su realización, prescindiendo de sus características formales, "responde, obviamente, a la intención de que la ausencia de algún requisito formal -achacable al particular declarante- no pueda paralizar o constituir un obstáculo a la actividad gestora de la Administración" (223), y en el caso de la autoliquidación tampoco a la actividad recaudatoria administrativa. De otra parte, también parece que puede aportar alguna ventaja al particular por facilitarle la tarea a realizar, resultándole más cómodo utilizar el modelo oficial, aunque no obstante, en algunas ocasiones pueda suscitarle el desacuerdo "las muchas veces peculiar forma de entender la norma que en éllos se contiene" (224), por encauzar la interpretación de los datos de hecho previamente declarados hacia una postura diferente de

---

222 F. PEREZ ROYO: "Derecho Financiero ...", cit. (pg. 185), quién directamente hace tal afirmación respecto de la forma de la declaración tributaria, aunque consideramos es perfectamente aplicable. En igual sentido se había manifestado ya SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit., cuando afirmaba que "no ha sido prevista sanción alguna para los supuestos de no utilización de los mismos", refiriéndose a los impresos o modelos de formularios (pg. 205).

223 SANCHEZ SERRANO, op. ult. cit. (pg. 204).

224 F. ESCRIBANO, op. ult. cit. (pg. 41).

la que detenta el sujeto.

Todo lo cuál nos conduce a discrepar de lo que hace algunos años se manifestara al hilo de la simple declaración, que "la única arma de que dispone la Administración para obtener la utilización de tales impresos es -independientemente de la utilidad que su empleo pueda proporcionar al propio administrado por cuanto pueda suponer una facilitación de su tarea y, en consecuencia, del propio interés del último en utilizarlos- la facultad de no admitir aquellas declaraciones que no vengan extendidas en el impreso correspondiente" (225); y éllo porque no creemos sea compatible, negar de una parte su característica como requisito esencial que no conllevaría por tanto imposición de sanción alguna en caso de no utilizarla, y de otra la negativa por parte de la Administración a su recepción bajo pretexto de no utilizar el impreso adecuado. Primero, porque de por sí ambas posturas nos resultan en parte contrapuestas al atender a fundamentos diversos; segundo, porque en un porcentaje considerable o al menos no residual, no se presentan directamente en las oficinas de la Administración tributaria, ni siquiera en entidades colaboradoras, sino

---

[225] SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 205); no obstante, debe destacarse que ya el propio autor parecía intuir lo dificultoso de su argumentación, al recoger en la nota 16: "claro es que tal facultad será difícilmente ejercitable si el interesado hace uso de las posibilidades que le ofrece el art. 66 de la L.P.A. y singularmente de la posibilidad de presentar la declaración a través de las Oficinas de Correos" (pg. cit.); pero ésto lo vamos a ver enseguida.

haciendo uso de las posibilidades genéricas que para el ámbito administrativo brinda el art. 66 de la L.P.A., y no parece admisible por supuesto, que dependiendo del lugar de presentación varíe el posible tratamiento a aplicar; y tercero, porque en todo caso lo que podría hacer el órgano administrativo es, haciendo uso de la potestad que le otorga el art. 104 de la L.G.T., recabar del particular la subsanación del defecto formal advertido, en tanto que no es esencial para la validez del acto, una vez recibida la autoliquidación sin normalizar en el impreso oficial, y por supuesto en tanto que tal ausencia de formalidad dificultase la liquidación del tributo y su comprobación, no en otro caso (226).

D) PLAZO DE PRESENTACION:

Lo primero a destacar es que el tiempo de presentación de la autoliquidación coincide con el de presentación de la declaración, se simultanean o si se prefiere son un mismo plazo (227); este plazo, en segundo lugar, viene fijado en la normativa tributaria a nivel legal

---

[226] Ya el T.E.A.C., en una de las Resoluciones cit., de 22 de marzo de 1966, dijo que los impresos correspondientes han sido "confeccionados por la Administración sin más alcance que sistematizar en beneficio propio y del contribuyente las documentaciones a presentar".

[227] En este sentido, F. CLAVIJO ("La Autoliquidación ...", cit.) habla de que "las autoliquidaciones han de presentarse, en unidad de acto, con las declaraciones", aclarando en nota 90 que se debe "diferenciar la unidad de acto o de tiempo, de la unidad de *asunto* y de *lugar*", precisando estos dos últimos conceptos (pg. 769).

o más frecuente y propiamente a nivel reglamentario, como parece derivarse del art. 105-1º de la L.G.T.: "*En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites*"; como puede verse, este es uno de esos aspectos no esenciales, por tanto, sobre los que ya vimos en la primera parte de nuestro trabajo no rige la reserva de legalidad (228).

En cuanto no hay mayor concreción específica en la normativa tributaria sobre el cómputo de dichos plazos, por aplicación del art. 9-2º de la L.G.T. acudimos a las disposiciones generales de carácter supletorio del Derecho administrativo y común, en el primero de los cuáles hallamos el art. 60 de la L.P.A. que establece: "*1. Siempre que no se exprese otra cosa cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyèndose del cómputo los feriados.*

2. Si el plazo se fija en meses, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiere día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Si en años, se entenderá naturales en todo caso.

3. Cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente".

La principal cuestión sobre este tema es, como en

---

[228] Ver supra, Cap. I-II,B),c).

el caso anterior de la forma del acto, determinar la naturaleza que tiene el plazo establecido normativamente, es decir, si tiene o no carácter esencial, si al presentar la autoliquidación fuera de plazo este acto es o no válido a efectos jurídicos; en general, puede decirse que en el procedimiento de gestión de los tributos, los plazos no son un requisito esencial para la validez y eficacia de los actos, tanto para la Administración tributaria por la negativa del carácter preclusivo en este sentido contenida en el art. 105-2º de la L.G.T. (229), como incluso en la mayoría de los casos para los actos realizados por los particulares, que generalmente son actos debidos por el establecimiento de distintos deberes de colaboración, como es el supuesto de la declaración o de la propia autoliquidación (230). La autoliquidación, por tanto, presentada fuera de plazo con carácter general no está marcada de invalidez, pero no obstante lo anterior, hay que tener cuidado de que ésto no nos induzca a pensar que el cumplimiento puntual de dichos

---

229 Artículo 105-2º de la L.G.T.: "*La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja*". También recoge esta idea en términos semejantes SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 221).

230 "En efecto, los actos del particular en el procedimiento de gestión tributaria suelen ser actos debidos, realizados en cumplimiento de deberes de colaboración con la Administración, con el fín de facilitar a ésta el ejercicio de sus funciones comprobadora, liquidadora y recaudadora". L. SANCHEZ SERRANO: "Comentario al artículo 105 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras>>, tomo II; EDERSA, Madrid. 1983 (pg. 93).

deberes de colaboración queda al libre albedrío de los sujetos, al arbitrio de los particulares, puesto que los efectos jurídicos derivados de su presentación dentro o fuera de plazo variarán de forma importante.

En efecto, atendiendo a lo tempestivo o no del momento de realización y presentación de la autoliquidación, podríamos decir que el tiempo hábil para autoliquidar *lícitamente*, sin cometer por tanto ningún tipo de incumplimiento parcial ni de infracción tributaria, es el correspondiente al plazo establecido al efecto; sin embargo, el tiempo en que puede realizarse *válidamente*, produciendo los efectos jurídicos que le son propios al acto (aunque también alguno más) es aquel durante el cuál el deber particular de autoliquidar se mantiene vivo, independientemente de que haya transcurrido o no el plazo para presentarla. Se correspondería este tiempo de realización válida con el período de duración de las potestades comprobadoras y liquidatorias de la Administración hasta tanto no caduquen, es decir cinco años, o hasta que sean ejercitadas por el órgano correspondiente, puesto que desde ese momento se extingue como sabemos el deber de autoliquidar. "Algo similar podríamos decir con respecto a las comunicaciones de datos, presentación de documentos y demás actos de colaboración de los particulares en el

procedimiento de gestión" (231).

Pero, por supuesto, en este segundo caso en que se realiza válidamente pero de forma intespectiva, a destiempo, se producirán algunos efectos jurídicos a añadir a los propios del cumplimiento, para evitar que dependa de la voluntad arbitraria del sujeto adecuar o no su comportamiento al plazo normativo establecido, y dependientes del grado o tipo de incumplimiento temporal en que se ha incurrido, lo que analizaremos más adelante (232). Y por último, de otra parte también puede decirse que cualquier actividad administrativa tendente a la liquidación del tributo realizada cerca del particular durante el plazo en que se puede autoliquidar lícitamente ha de considerarse "improcedente, debiendo ser anulada cualquier acta levantada como resultado de tal actuación" (233); sin embargo, todo lo contrario cabe decir del otro supuesto, ya que precisamente una vez que dicho plazo ha terminado sin realizar el sujeto su correspondiente autoliquidación, la voluntad del ordenamiento es que entonces la Administración supla tal deficiencia, tal ausencia con el ejercicio de su

---

[231] La anterior distinción de tiempos la realiza SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit., referida lógicamente a esta figura (pg. 222); reproducida en su "Comentario al artículo 105 ...", cit., de donde concretamente hemos sacado la cita final (pg. 94).

[232] Ver infra, Capítulo III-II, A) y III, fundamentalemente.

[233] SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 224).

potestad liquidadora, lo que desgraciadamente no siempre es así.

E) LUGAR DE PRESENTACION:

Como ya sabemos, la declaración y la autoliquidación han de presentarse juntas, por tanto en el mismo lugar, realizando simultáneamente de ser el resultado de la última el ingreso derivado correspondiente; debemos acudir pués a las disposiciones generales del Reglamento General de Recaudación para ver quiénes pueden recibir tales autoliquidaciones de forma competente y correcta, contenido en principio en el art. 8 del mísmo: "*<<Organos de recaudación y Entidades colaboradoras>>. 1. Son órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda:*

a) La Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

b) Las Unidades Administrativas de Recaudación de la Dirección General de Recaudación.

c) Las Unidades Administrativas de Recaudación de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda.

d) Las Administraciones de Aduanas.

e) Las demás Entidades u órganos públicos que tengan atribuida o a los que se atribuya esta condición por el Ministerio de Economía y Hacienda.

2. Pueden prestar el servicio de caja a los distintos órganos de recaudación, los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito, que en adelante serán denominadas

Entidades de Depósito, con las que el Ministerio así lo convenga.

3. Son colaboradores en la recaudación las Entidades de Depósito autorizadas para ejercer dicha colaboración. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá conferir aquélla condición a otras Entidades o agrupaciones de contribuyentes. En ningún caso la autorización atribuirá el carácter de órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda a las Entidades de Depósito y demás colaboradores".

Este precepto debe completarse con el art. 19 del R.G.R. que contiene la <<*Legitimación para recibir el pago y lugar de pago*>>, en su primer párrafo: "*El pago de las deudas habrá de realizarse en las Cajas del órgano competente para su admisión o en las de los órganos o personas autorizadas en este Reglamento o en normas especiales para admitir el pago*". No obstante, debemos tener presente la posibilidad que, en general para todo el ámbito administrativo, brinda el art. 66 de la L.P.A. (234), también por tanto aplicable a este

---

[234] Artículo 66 de la L.P.A.: "*1. Los Gobiernos civiles recibirán toda instancia o escrito relacionado con el procedimiento administrativo dirigido a cualquier órgano de la Administración Civil del Estado que radique en la propia o distinta provincia y, dentro de la veinticuatro horas, lo cursarán directamente al órgano a que corresponda.*

2. Las mismas funciones incumben a los órganos delegados de los distintos Ministerios respecto de la documentación que se les presente con destino a otros órganos de su propio Departamento.

3. Las Oficinas de Correos recibirán también las instacias o escritos dirigidos a los Centros o dependencias administrativas, siempre que se presenten en sobre abierto,

(continúa...)

tema, de cuya redacción va a destacar a este respecto la posibilidad de presentar las declaraciones junto con sus autoliquidaciones correspondientes en las Oficinas de Correos, como prevee expresamente su párrafo tercero (235).

Sintetizando, por tanto, los lugares en que puede presentarse la autoliquidación podemos decir que se reducen a tres: en primer lugar los órganos administrativos competentes, que se corresponden con todos los enumerados en el párrafo primero del anteriormente transcrito art. 8 del R.G.R., salvo los contenidos en su letra d), Administraciones de Aduanas, por no aplicarse en este tributo el régimen autoliquidatorio; en segundo lugar, las llamadas Entidades de Depósito, es decir, los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito, que pueden actuar simplemente como

---

[234](...continuación)
para ser fechado y sellado por el funcionario de Correos antes de ser certificado.

4. Las instancias suscritas por los españoles en el extranjero podrán cursarse ante las representaciones diplomáticas o consulares españolas correspondientes, quienes las remitirán al Organismo competente.

5. Se entenderá que los escritos han tenido entrada en el órgano administrativo competente en la fecha en que fueron entregados en cualquiera de las dependencias a que se refieren los párrafos anteriores.

Podrán hacerse efectivas, mediante giro postal o telegráfico dirigido a la oficina pública correspondiente, cualesquiera tasas que haya que satisfacer en el momento de la presentación de instancias u otros escritos a la Administración".

[235] También admiten expresamente dicha posibilidad respecto de la declaración tributaria y de la propia autoliquidación, respectivamente, SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 229) y CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 770).

táles prestando el servicio de caja a los distintos òrganos de recaudación, o bien como Entidades colaboradoras del Ministerio de Economía y Hacienda, sin que dicha colaboración pueda atribuirles el carácter de órganos de recaudación del mísmo; y por último, en tercer lugar las Oficinas de Correos, como acabamos de ver, como supuesto más utilizado, con diferencia, de los distintos contemplados en el art. 66 de la L.P.A..

a) Organo administrativo:

"La autoliquidación, por regla general, ha de presentarse, ..., ante el órgano competente de la Delegación de Hacienda o, en su caso, de la Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo" (236), esa alusión al domicilio del sujeto parece deducirse de las reglas generales de competencia de los órganos administrativos establecidas en la Ley General Tributaria, arts. 91 y ss., y se entenderá según el concepto que del domicilio fiscal aportan los arts. 45 y 46 de la

---

[236] F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pgs. 769 y 770). Añade el citado autor que "analizando los preceptos aplicables en materia de competencia funcional de la Administración tributaria (Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, y las Ordenes de 23 de mayo de 1980, 3 de agosto de 1983 y 12 de agosto de 1985), tenemos que afirmar que el órgano competente ante el que han de presentarse las autoliquidaciones (con las declaraciones), siempre que de éllas resulte una cantidad a ingresar, son las Cajas de las Delegaciones de Hacienda o de las Administraciones de Hacienda; si de éllas, por el contrario, no resultase una cantidad a ingresar, la autoliquidación se presentará ante la Dependencia de Gestión Tributaria" (ult. pg. cit.).

mísma (237). A este respecto, es digno de tener en consideración el art. 95 de la L.G.T. que trata de la actuación ante órgano incompetente, al establecer que tales actuaciones de los particulares producirán efectos en su primer párrafo, y prescribir en el segundo que si el órgano administrativo se estima incompetente debe "*adoptar una de las decisiones siguientes: a) Remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente; y*

b) Devolver la declaración o documentación presentada por el interesado, notificándole el órgano que considere competente y el plazo de presentación ante el mísmo". De lo cuál parece deducirse que caben dos posibilidades, respecto de la presentación de la autoliquidación, junto con la declaración, ante un órgano administrativo incompetente: que dicho órgano decida aceptarlas, produciendo todos sus efectos y remitiéndolas a su vez ante el órgano competente; o que directamente rechace su aceptación devolviéndolas al sujeto, e informándole de cuál es el órgano al que debe acudir para presentarlas. Esto, sobre todo la primera posibilidad, parece estar en contra de lo que establece el art. 19-2º del R.G.R.: "*Los pagos realizados a órganos no competentes para recibir pagos o personas no autorizadas para éllo, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades*

---

[237] Precisamente, también el art. 17 del R.G.R. dedicado a la determinación del domicilio, remite en su primer párrafo a dichos arts. 45 y 46 de la L.G.T. respecto de las deudas tributarias.

de todo orden en que incurra el perceptor indebido", respecto de los efectos liberatorios del pago en concreto; sin perjuicio de no ser propiamente un efecto jurídico directo de la realización de la autoliquidación sino del posible ingreso que la acompañe como veremos, parece que este último precepto se refiere a un órgano totalmente incompetente por razón de la materia y del territorio, al margen de la estructura administrativa relativa a la recaudación del tributo; y que lo preceptuado por la Ley General Tributaria aludiría más bien a una incompetencia relativa, para el sujeto o tributo concreto de que se trate, o bién a nivel simplemente territorial, y no absoluta por estar integrado no obstante ese órgano relativamente incompetente en el tipo de estructura o ámbito administrativo de que se trate, en este caso el de recaudación.

b) <u>Entidades de Depósito</u>:

Debemos partir del art. 75 del R.G.R. denominado precisamente "*<<Entidades>>. 1. Pueden prestar el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, por medio de oficinas abiertas en los locales de las mísmas, aquellas Entidades de depósito con las que así lo convenga el Ministerio de Economía y Hacienda.*

2. Estas Entidades, sin perjuicio de éllo, podrán actuar como colaboradoras en la recaudación". Por tanto, las Entidades de depósito pueden actuar, como adelantábamos un poco más arriba, como táles directamente prestando el servicio de caja en Delegaciones y Administraciones de

Hacienda mediante oficinas abiertas en sus propios locales, actuación regulada por los arts. 76 y 77 del mismo Reglamento (y desarrollada por la Resolución de la A.E.A.T. 3/1992, de 2 de enero, por la que se dictan instrucciones en relación con el procedimiento a seguir con los ingresos producidos en las Entidades que prestan el servicio de Caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia), donde se especifican los casos en que se realizarán los ingresos a través de éllas (238); o como Entidades colaboradoras en la recaudación, regulada tal actuación en los arts. 78 y ss. del R.G.R., prestando el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública en los casos expresamente previstos, y no pudiendo admitir ciertas operaciones también recogidas (239); ciertamente son los casos más frecuentes y habituales los que van a poder realizar estas Entidades colaboradoras (240).

---

[238] De entre los supuestos de ingreso a traves de las Entidades de depósito que prestan el servicio de caja contenidos en el art. 76-1º del R.G.R., destaca a estos efectos "*cuando correspondan a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones desde cuyo vencimiento de plazo de presentación haya transcurrido más de un mes*" contenido en su letra c).

[239] Según el artículo 79 del R.G.R., los deudores de la Hacienda Pública deben ingresar en Entidades colaboradoras las deudas que resulten de declaraciones-liquidaciones formuladas en los modelos reglamentariamente establecidos, debiendo admitir tales ingresos sin consideración al posible vencimiento de los plazos de recaudación, siempre que no haya superado el retraso de un mes, por la prohibición de admitir las operaciones referidas en el art. 76 del mismo Reglamento.

[240] Con esta nueva regulación del Reglamento General de Recaudación parece confirmarse lo que ya apuntara (continúa...)

c) Por correo:

En tercer y último lugar, también hemos admitido esta posible forma de presentación de las autoliquidaciones derivada del art. 66 de la L.P.A.; es de destacar que en estos casos, se entenderá como fecha de la mísma aquélla en que fueron entregadas en las Oficinas de Correos, como advierte su párrafo quinto, lo que justifica la exigencia de su presentación en sobre abierto para ser fechada y sellada por el funcionario de correos antes de certificarlas. En estos casos, si la autoliquidación ha resultado positiva, deberá acompañarse del cheque correspondiente a la cantidad resultante de la mísma por haber desaparecido de la enumeración contenida en el art. 24-1º del R.G.R. sobre los medios de pago en efctivo, el giro postal tributario y la transferencia bancaria, recogidos antes por algún autor como los sistemas empleados si existe cuota a ingresar en los

---

[240](...continuación)
anteriormente CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit., al afirmar que "con la supresión paulatina de los servicios de caja de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda por el Real Decreto 2659/1985, de 4 de diciembre, las autoliquidaciones positivas habrán de presentarse en las entidades colaboradoras o en las entidades con cuentas restringidas en los locales de la Delegación o Administración de Hacienda" (pg. 770), puesto que si bien dicho R.D. es de los que deroga expresamente la Disposición Derogatoria del R.G.R., no lo es menos que al recoger dónde pueden realizarse los ingresos en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, el art. 74-2º del mísmo no contempla directamente en sus cajas, como sí hace expresamente en el art. 73-2º,a) respecto a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. Lo que parece dejar casi en exclusividad para las Delegaciones y Administraciones directamente sólo las autoliquidaciones de las que no derive un ingreso.

casos de presentarse enviándolas por correo (241), antes admitidos en los arts. 24-1º,c) y d), 27 y 28 del anterior Reglamento General de Recaudación.

---

[241] F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 770).