

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO

11.11.1971

COMISION DE DOCTRINA

C A P I T U L O II-BIS

EL ACTO DE LA AUTOLIQUIDACION

#### IV. SUJETOS INTERVINIENTES.

Una vez que vimos en el Capítulo anterior (242) quiénes son las personas obligadas por el deber de autoliquidar, que no coinciden propiamente con los sujetos pasivos de la obligación tributaria sino que lo están por su condición de interesados en el procedimiento de gestión tributaria, y que coinciden plenamente con los mismos sujetos que están sometidos al deber de declarar por ese repetido vínculo de accesoriadad entre ambas figuras; debemos en este momento plantearnos las exigencias que han de cubrir tales personas para poder realizar ese acto autoliquidatorio válidamente, como objeto propio del contenido de aquel deber, a cuyo estudio hemos dedicado el epígrafe anterior. Vamos a tratar en este lugar, por tanto, los requisitos subjetivos exigidos para que pueda considerarse como persona jurídicamente a un sujeto, y para que éste pueda actuar en el campo jurídico con plena validez; aunque, por supuesto, no podrá faltar también una referencia al problema de los entes sin personalidad jurídica, que adquiere una especial relevancia en el ámbito del Derecho financiero y tributario.

Dado que, en general, todas estas cuestiones tienen un tratamiento común por la teoría general del Derecho, válido para cualquier sector del ordenamiento jurídico, aquí nos limitaremos a resaltar los aspectos propios o más

---

<sup>242</sup> Ver supra, Cap. I-III.

significativos que los envuelvan en el campo normativo que nos interesa, el financiero.

**A) CAPACIDAD:**

**a) Capacidad tributaria:**

Es ya tradicional llamar a la capacidad jurídica referida a este ámbito, capacidad jurídica tributaria, o simple y abreviadamente capacidad tributaria; en principio, la primera afirmación que debemos hacer es que toda persona natural o jurídica, por el mero hecho de serlo, tiene capacidad jurídica, y por ende, capacidad tributaria. Esto queda recogido expresamente en el inicio del visto anteriormente art. 30 de la L.G.T. al decir "*es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ...*"; esta misma exigencia se predica respecto de los otros sujetos intervinientes en la relación tributaria y que no son propiamente sujetos pasivos de la obligación objeto del tributo; en este caso, para ser sujeto del deber de autoliquidar, y con él previa y simultáneamente del deber de declarar (243), se requiere ser persona natural o jurídica de acuerdo a nuestro ordenamiento.

De nuevo debemos aquí recordar, relacionado

---

<sup>243</sup> Previamente puesto que los datos declarados sobre el hecho imponible son los que servirán de base para el cálculo autoliquidatorio, y simultáneamente por entregarse ambos actos de declaración y autoliquidación incorporados en un mismo documento como veremos.

precisamente con la aclaración que acabamos de hacer, la inclusión en ese concepto normativo de prestaciones tributarias, de todas aquéllas que puedan someter a un sujeto, tanto personales, como es el caso que nos ocupa, como patrimoniales; y tanto principales y autónomas, como accesorias, siendo ambos caracteres también predicables de la figura objeto de nuestro estudio, como vimos (244), en atención a su relación con otras dos prestaciones, pecuniaria u obligación tributaria, y declaración o manifestación de conocimiento sobre el hecho imponible, respectivamente. Ello no es óbice, como veremos enseguida, para que en determinados supuestos, el Derecho contemple a ciertos entes sin personalidad jurídica, como objeto de regulación a los efectos concretos de que se trate, o si se prefiere, como centros de imputación de normas; ya veremos qué relevancia puede tener esta cuestión respecto de los sujetos del deber de autoliquidar.

**b) Capacidad de obrar:**

Como se sabe, la diferencia básica entre la capacidad jurídica y la capacidad de obrar radica en que, según la primera, se puede ser titular de derechos y obligaciones, mientras que, atendiendo a la segunda, se pueden ejercitar tales derechos y obligaciones. Nuestra L.G.T. dedica a su consideración el art. 42, donde declara que *"en el orden tributario tendrán capacidad de obrar,*

---

<sup>244</sup> Ver supra Cap. I-I, B).

además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas de derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela respectivamente".

De este precepto son de destacar tres notas; primera y como regla general que toda persona física o jurídica tendrá capacidad de obrar en el ámbito tributario si la tiene en el ámbito común; a ésta puede establecerse en segundo lugar una excepción, respecto de los menores de edad (menores de dieciocho años actualmente), los cuáles aun careciendo de capacidad de obrar en general, la tendrán en el orden tributario para todas aquellas relaciones de tal naturaleza derivadas de actividades civiles, mercantiles, laborales, etc., que puedan ejercer sin la debida asistencia, en los casos en que se lo permite el ordenamiento jurídico. Por supuesto, que la referencia a la mujer casada hay que entenderla hoy derogada por el art. 14, en relación con el 32, ambos de la Constitución (245) y su proclamación concreta respecto de este punto actualmente en el art. 66 del

---

<sup>245</sup> Como se sabe, el artículo 14 de la Constitución proclama la igualdad de todos los españoles ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de sexo, entre otras causas; y por su parte, el art. 32-1º de la misma establece el derecho de hombre y mujer a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica.

Código Civil (246).

En tercer y último lugar, es tradicional ya la polémica en torno a las personas jurídicas, sobre si desarrollan o ejercitan esa capacidad de obrar directamente a través de sus propios órganos, o deben hacerlo mediante representantes; sin entrar en tal discusión por no ser el momento propicio, sí podemos afirmar que realmente resulta supérflua a los efectos que nos interesan, pues tanto en uno como en otro caso cabe predicar en abstracto de la persona jurídica la capacidad de obrar, y dada la imposibilidad manifiesta de que pueda ejercitarla directamente, requerirá de lo que podríamos llamar, quizá en sentido impropio, un "representante necesario" (247), es decir, que sea una persona física la que actúe de mediatizador o catalizador de dicha actuación; ya sea sin atender a esa personalidad propia y diferente, por hacerlo como parte integrante de la persona jurídica, como órgano o brazo ejecutor de la misma; o por el contrario, tomando en consideración ambas subjetividades jurídicas, al mediar entre ellas una relación de representación, de la persona jurídica por la persona física. En cualquier caso, se exigirá que, bien el órgano o bien el representante, tengan poderes suficientes y bastantes dentro

---

<sup>246</sup> Precepto redactado conforme a la Ley de 7 de julio de 1981 en los siguientes términos: "*El marido y la mujer son iguales en derechos y deberes*".

<sup>247</sup> F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 763), que toma tal denominación de C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: "Derecho financiero ...", cit. (pg. 503) según nota 76.

de sus respectivas órbitas para desarrollar la actuación de que se trate válidamente, con plenos efectos jurídicos; y también en sendos supuestos, todas las consecuencias, derivaciones y efectos de la actividad válidamente realizada, se reputarán y producirán respecto de la persona jurídica.

Por tanto, podemos concluir este punto, afirmando que tienen capacidad de obrar para poder realizar válidamente el acto de la autoliquidación, las personas físicas mayores de edad, o en su caso menores cuando los datos declarados (248) y autoliquidados deriven de actividades de cualquier tipo, para cuya realización o desempeño no exija el ordenamiento asistencia; y las personas jurídicas válidamente constituidas, que la llevarán a cabo mediante uno de sus órganos habilitados para éllo, o por otras personas físicas en representación de las mismas.

**c) Entes sin personalidad jurídica:**

La L.G.T. contempla esta figura, como se sabe, en el art. 33 al decir que "*tendrán la consideración de sujetos pasivos en las leyes tributarias en que así se establezca las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición*". Lo primero a destacar de este precepto, es su carácter meramente declarativo o si se quiere incluso recordatorio, para el legislador futuro, puesto que

---

<sup>248</sup> Respecto de éste exclusivamente en igual sentido SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit. (pg. 151).

no establece nada directamente, sino que remite a que otras leyes tributarias puedan otorgar tal consideración a entes carentes de personalidad; por tanto, sólo cuando una ley dote a dichos entes de la consideración de sujetos pasivos, la tendrán a los efectos y con la amplitud que tal ley establezca.

La segunda consideración que merece este artículo, es el criterio que utiliza para delimitar, cuáles de esos entes carentes de personalidad, pueden entrar en el hipotético presupuesto de la norma legal que decida utilizar la posibilidad que aquél brinda; las variantes son dos, bien se puede establecer un listado o enumeración exhaustiva de los distintos entes que pueden tener legalmente la consideración de sujetos pasivos; bien se puede articular mediante determinadas características definitorias, en cuyo caso, cualquier ente sin personalidad que las reúna podría entrar en tal consideración; o bien, como última posibilidad, cabe un criterio mixto, por otra parte el seguido en el citado art. 33 de la L.G.T., combinación de los dos anteriores.

Efectivamente, dicho precepto contiene una cierta enumeración al hablar expresamente de dos de estas figuras, la herencia yacente y la comunidad de bienes, ejemplos típicos junto con la sociedad irregular a la que, sin embargo, no se refiere el precepto; pero dada la simbiosis con el otro criterio delimitador, no puede darse a este listado carácter taxativo o cerrado, sino meramente

ejemplificativo o didáctico, puesto que cualquier otro ente sin personalidad jurídica, incluida lógicamente la sociedad irregular, que reúna las exigencias que vamos a ver enseguida, podría tenerse por sujeto pasivo en su caso, si una ley tributaria así lo preveyese.

La otra parte del precepto está constituida por dos notas características definitorias de tales entes; la primera será constituir una unidad económica o un patrimonio separado, supuestos que parecían identificarse respectivamente con los dos ejemplos anteriores, comunidad de bienes y herencias yacentes; sin embargo, es criterio comúnmente aceptado (249) que este primer carácter no sirve en el campo jurídico en el que nos movemos, puesto que, sobre todo en el primer caso de unidad económica, se hace referencia a un concepto, a una realidad de carácter económico con no muy claros límites y perfiles jurídicamente, cuya imprecisión ha llevado a poner el acento en la segunda característica; ésta es ser susceptible de imposición, susceptibilidad que no se aclara en el precepto en qué consiste, por lo que habrá que inducir que consistirá precisamente en que tal separación del patrimonio debe permitir remitir a este ente el presupuesto de hecho de que

---

<sup>249</sup> Pueden verse M. CORTES: "Ordenamiento ...", cit. (pg. 344), y J. MARTIN QUERALT y C. LOZANO SERRANO: "Curso de Derecho Financiero y Tributario"; Tecnos, Madrid. 1990 (pg. 361).

se trate (250), y no a las personas que lo forman, por ser realmente esa masa de bienes, ese patrimonio separado, esa unidad económica en términos no jurídicos, quién se ha mostrado como centro de imputación de la norma de que se trate, como punto de referencia a la hora de constituir aquel presupuesto fáctico de la imposición.

Por otra parte, la afirmación de que tales entes tendrán la consideración de sujetos pasivos nos lleva, de nuevo y en primer lugar, a una interpretación no restrictiva de dicho término, sino al igual de lo que veíamos respecto de los arts. 30 y 35 de la L.G.T., comprensiva de los sujetos pasivos en sentido estricto tanto como de cualquier sujeto de deberes tributarios, como pueda ser el de autoliquidar; además dicha expresión parece conducirnos a sensu contrario, a negar respecto de tales entes que sean propiamente sujetos, pasivos o de deberes, al decir que tendrán dicha consideración (251). Y éello es lógico si pensamos que, al ser entes carentes de personalidad jurídica, que no tienen capacidad jurídica, y por ende, tampoco de obrar, no podrían entrar en la definición que, de aquéllos, veíamos hace el citado art. 30 de la L.G.T.. Sin entrar en la polémica sobre, si ésto obedece a la diferencia entre una personalidad y una

---

<sup>250</sup> Dicho presupuesto de hecho no tiene porqué ser exclusivamente el hecho imponible origen de la obligación tributaria, podría ser cualquier presupuesto origen de un deber u obligación, como el que hace surgir los deberes de declarar y autoliquidar.

<sup>251</sup> FERREIRO: "Curso ...", cit. (pg. 535).

subjetividad jurídicas (252), o si cabe explicarlo por una diferenciación entre la capacidad jurídica general y la capacidad tributaria, o cualquier otra tesis que pudiera mantenerse al respecto, por no ser éste el lugar para desarrollar tan interesante cuestión; sí podemos mantener, a los efectos de este estudio, que parece clara la configuración en la L.G.T. de estos entes como posibles centros de imputación de normas, y por tanto, considerarlos como posibles sujetos del deber de autoliquidar cuando una ley así lo establezca, naturalmente; no obstante, también creemos que, en última instancia serán las personas que participan o forman tales entes los auténticos titulares de dicho deber, y los únicos con capacidad para realizar tal acto puesto que el legislador ha configurado dichos entes de tal modo que no existen dos ámbitos personales jurídicamente distintos, el ente sin personalidad y las personas que lo forman, sino sólo estas últimas, los miembros de esos entes, unidos por un vínculo que el Derecho conoce e incluso él mismo ha creado, vínculo jurídico que, por formar parte del

---

<sup>252</sup> Sobre ese concepto de sujetos de derecho, es clásica para su estudio como punto de partida básico la obra de E. GIARDINA: "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati"; R.D.F.S.F., XXI, parte I. 1962 (pgs. 269 y ss., y 399 y ss.). En esta línea, resultan muy expresivas las palabras de D'AMATI: "el deber de contribuir a los gastos públicos no presupone la existencia de una forma de capacidad jurídica del sujeto; por el contrario, es precisamente la realización del presupuesto de hecho idóneo para determinar el nacimiento de tal deber el que, a su vez, crea la situación jurídica y, por é ello, la subjetividad" (citado por J. J. BAYONA PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH: "Derecho Financiero", vol. II; Libreria Compás, Alicante. 1989 (pgs. 114 y 115)).

mismo, las somete, en este caso al deber autoliquidatorio (253).

Esto último sirve para explicar la afirmación que contiene el art. 43-4º de la L.G.T.: "*En los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección, y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad*"; aunque podamos criticar su defectuosa redacción, parece deducirse que ese representante al que se alude, no lo será directa y propiamente del ente sin personalidad, puesto que para otorgar representación hace falta capacidad; sino de todas aquellas personas que se integran en tal ente, de sus miembros (254), quiénes propiamente son las personas o sujetos de derecho, y quienes propiamente son los titulares del deber de autoliquidar. De ahí que tal supuesto entre, entonces, en un caso de representación voluntaria (255).

---

<sup>253</sup> En igual sentido, CLAVIJO: "*La Autoliquidación ...*", cit. (pgs. 763 y 764).

<sup>254</sup> SANCHEZ SERRANO: "*La Declaración ...*", cit. (pgs. 159 y ss.), y especialmente referido a la comunidad de bienes FERREIRO: "*Curso ...*", cit. (pg. 537).

<sup>255</sup> L. SANCHEZ ("*La Declaración ...*", cit.) critica la ubicación de tal precepto, al afirmar que el incluirlo en el (continúa...)

Por tanto, podemos concluir diciendo que, en aquellos casos en que una ley otorgue la consideración de sujetos del deber de autoliquidar a entes sin personalidad, es decir, los considere como tales, imponiéndoselo; los auténticos titulares de dicho deber, así como quiénes realmente cumplan con el mismo, realizando la autoliquidación, directamente o por representante, o lo incumplan por su no realización total o parcial; serán las personas físicas o jurídicas que se integran formando parte de aquel ente, pues son quienes propiamente tienen capacidad jurídica y de obrar por ser personas.

#### **B) REPRESENTACION:**

La L.G.T. dedica a esta cuestión con carácter general dos artículos, el 43 y el 44, relativos a la representación voluntaria y legal respectivamente; respecto del primero de ellos, formado por varios párrafos, cuatro en total, nos referiremos principalmente a dos de los mismos, puesto que el apartado segundo alude exclusivamente a la representación en la interposición de reclamaciones, el desistimiento de las mismas en cualquiera de sus instancias

---

<sup>255</sup>(...continuación)

art. 43 de la L.G.T. referido a la representación de los sujetos con capacidad de obrar, y no en el art. 44 referido a la representación legal de los incapacitados, parece inducir a pensar en que los entes sin personalidad tendrían capacidad de obrar (nota 32 en pg. 158); sin embargo, como decíamos, no compartimos dicha crítica pues mantenemos que dicho representante no lo es del ente sino de las personas que lo forman.

y la renuncia a derechos, para exigir la acreditación de la representación con poder bastante o comparecencia ante el órgano administrativo competente, caso que no parece el propiamente tratado aquí; a pesar de lo cuál, no resulta claro que haya de entenderse incluidas en el otro bloque que se le contrapone, a las actuaciones de que estamos tratando, como actos de mero trámite respecto de los cuáles se presume concedida la representación, dada la relevancia que pueden alcanzar declaración y autoliquidación, al iniciar un procedimiento de gestión que podrá concluir con un acto de liquidación que exija el pago de la obligación tributaria. Y respecto del párrafo cuarto del mismo art. 43, ya hemos tenido ocasión de analizarlo en el punto anterior por referirse a los entes sin personalidad jurídica.

**a) Representación legal:**

El art. 44 de la L.G.T. no sólo admite, sino que exige, la actuación por los sujetos pasivos (término de nuevo restrictivo) carentes de capacidad de obrar, de sus representantes legales; consecuente con lo ya aludido algo más arriba, aquí cabe considerar solamente los supuestos de menores de edad, que además no se refieren a sus relaciones tributarias derivadas de actividades cuyo ejercicio les esté permitido jurídicamente sin esta asistencia; así como, los posibles casos que contempla nuestro ordenamiento común de sujetos mayores de edad incapacitados judicialmente (256).

---

<sup>256</sup> La incapacidad se regula en el Código Civil, arts. 199 á 214.

Otra cuestión que, en parte está relacionada con este punto, es el caso de la llamada representación necesaria respecto de las personas jurídicas, por su imposibilidad física de actuar; sin embargo, no resulta del todo claro si tal representación tiene que llegar a realizarse necesariamente, para que dichas personas puedan desenvolverse en el mundo jurídico general, y tributario en particular; o si, cabe la representación voluntaria, como en las personas físicas capaces, y en caso contrario actúa la persona jurídica, aunque indirectamente, a través de sus organismos estructurados internamente, como vimos.

**b) Representación voluntaria:**

El principio general que sienta el párrafo primero del art. 43 es su admisibilidad, al sostener que "*el sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representantes, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas si no se hace manifestación en contrario*"; como se ve, no sólo éso, sino que una vez declarado y autoliquidado, en nuestro caso, por el representante, la Administración se dirigirá a éste a lo largo del procedimiento de gestión salvo manifestación en contrario, para entenderse por las actuaciones que en él se desarrollen. Aquí hay que referirse a un caso particular contemplado en el art. 46-1º de la L.G.T. (257), al exigir

---

<sup>257</sup> Aunque tal precepto se incardina en la Sección IV dedicada al domicilio fiscal, creemos que debía aludirse a su primer párrafo por referirse al tema tratado, la (continúa...)

la designación de representante voluntario con domicilio en territorio español, cuando el sujeto resida en el extranjero durante más de seis meses de cada año.

Cuando la representación voluntaria se otorga válidamente, el acto realizado por el representante produce plenos efectos jurídicos, es perfectamente válido; sin embargo, en caso contrario, los efectos invalidantes no son totales, puesto que expresamente el párrafo tercero del artículo primeramente citado, contempla que, para aquellos casos en que se requería poder bastante, su falta o insuficiencia no impide que el acto se tenga por realizado, siempre que en diez días se subsane el defecto. Por tanto, y para concluir con esta parte, aún considerando que la autoliquidación exigiera dicho poder para realizarla mediante representante, pues aún no entrando en los casos expresamente citados en el art. 43-2º de la L.G.T., tenía cierta relevancia por las consecuencias que podría llegar a producir el procedimiento liquidatorio con élla iniciado, su ausencia o defecto puede subsanarse en el plazo señalado, teniendo el acto en este caso por realizado y produciendo plenos efectos jurídicos en el ámbito financiero.

---

<sup>257</sup>(...continuación)  
representación voluntaria, aunque aquí impuesta por el ordenamiento.

## V. EFFECTOS DE LA AUTOLIQUIDACION.

Sentados como han quedado, el concepto y los caracteres del acto de autoliquidación tras su precisa fijación de límites y diferenciación de figuras afines, la naturaleza jurídica de la institución entre las distintas posturas existentes, y los requisitos del objeto y sujetos relativos al contenido, forma, plazo, lugar, y capacidades de aquéllos; debemos ahora abordar la plasmación real de todos esos aspectos más o menos teóricos, o mejor dicho, las implicaciones y efectos derivados de tales planteamientos a los distintos niveles posibles, es decir, respecto de la obligación tributaria material o prestación tributaria en sentido estricto, en relación al procedimiento de gestión, tal como lo contempla el art. 90 de la L.G.T. para la liquidación y recaudación, y respecto de los procedimientos revisores o impugnatorios, en último lugar, principalmente el económico-administrativo. Por tanto, pasamos a exponer los distintos efectos jurídicos derivados de la autoliquidación, agrupados en dos grandes grupos como materiales y procedimentales en general, tanto directos como indirectos, es decir, los que directa, propia y precisamente son producidos exclusivamente por la realización de la misma, y los que se originan propiamente por alguna de las otras dos figuras que la acompañan de cerca, la declaración tributaria y el ingreso correspondiente, pero que están muy estrechamente vinculados a aquélla de forma que casi parecen

derivar de ambos.

**A) JURIDICO-MATERIALES: SOBRE LA OBLIGACION**

**TRIBUTARIA MATERIAL:**

**a) Fijación del importe de la obligación tributaria:**

Como acabamos de ver algunos puntos más atrás, el contenido propio y esencial de la autoliquidación consiste precisamente en una declaración de voluntad digamos ambivalente, con dos implicaciones vinculadas entre sí, consistente en la manifestación de que se tenga por la Administración, en una determinada cuantía propuesta por el sujeto y fruto de una variada multiplicidad de actuaciones del mismo, el importe o alcance de la prestación pecuniaria objeto del tributo, y de cumplirla en segundo lugar por dicho importe, ingresando en su caso la cantidad precisa para éllo. Pues bién, parece claro que la primera de ambas caras de dicha manifestación de voluntad proponiendo a la Administración para su admisión el cálculo de la cuota tributaria, está directamente relacionada o si se prefiere produce como consecuencia directa, el efecto jurídico de fijación de dicho importe por el sujeto legitimado que practica la autoliquidación.

Es por tanto, el efecto jurídico más propio y significativo de este acto, o al menos uno de los dos más singulares y definatorios, si consideramos junto a él la otra parte de la declaración de voluntad en que esencialmente

consiste la autoliquidación, la voluntad de ingreso en la cuantía prefijada; la fijación del importe de la obligación tributaria material que el <<contribuyente>> debe de ingresar, en unidad de acto, con la presentación del documento, "es el efecto típico y característico de la autoliquidación" (258). Esta fijación la lleva a cabo el sujeto de forma provisional, puesto que por sí misma es perfectamente modificable por la Administración tributaria de forma directa, e indirectamente incluso por el sujeto que la ha realizado, provocando un acto administrativo.

En efecto, la Administración no está vinculada para nada al contenido que le ha presentado el particular en su declaración y al resultado consecuente de la misma por su autoliquidación, puesto que puede dictar una liquidación provisional que altere el sentido de aquélla, como prevee expresamente el art. 121 de la L.G.T. en su párrafo primero (259); exigiéndose por el segundo párrafo la notificación, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que motiven el aumento de la base tributaria sobre la

---

<sup>258</sup> F. CLAVIJO, "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 771), quién lo considera como el primero de los dos efectos jurídicos materiales que recoge en su magnífico trabajo. En igual sentido, ya se había pronunciado MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 54).

<sup>259</sup> Aunque tal artículo 121-1º de la L.G.T. sólo prevee la no obligación de la Administración de ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en declaraciones, por tanto simples; es igualmente aplicable dicha no vinculatoriedad al caso en que la declaración deba ir junto con su correspondiente autoliquidación, pues la razón jurídica de fondo es la misma, pensamos.

resultante de la aportada por el particular, que debe entenderse hoy "como una estrecha visión del problema" al referirse la norma sólo al aumento de base tributaria, puesto que "parece evidente que la discordancia ahora deberá poderse extender a otros extremos de la declaración autoliquidación" (260). Y de la misma forma, si la Inspección procede a la comprobación e investigación en su caso del hecho imponible declarado y autoliquidado así como del posiblemente ocultado, de cuya actuación resulte una prestación tributaria distinta de la propuesta por el sujeto en su autoliquidación, igualmente la liquidación definitiva derivada consecuentemente habrá de desviarse del contenido de aquélla variándolo (261).

Por otra parte, si el sujeto posteriormente desee, por la razón que sea, modificar el sentido de su autoliquidación, lo que podrá hacer también, o al menos intentarlo, aunque por vía indirecta, es instar un pronunciamiento administrativo relativo al contenido de su acto, que podrá modificarlo, o en caso contrario contra el que recurrir en la línea rectificadora que desee, obteniendo en definitiva el cambio de su autoliquidación si la Administración o en última instancia los tribunales lo estiman adecuado, naturalmente. Veremos algo más adelante con mayor detalle estas dos posibilidades como efectos

---

<sup>260</sup> F. ESCRIBANO: "Procedimiento ...", cit. (pg. 65).

<sup>261</sup> Sería el caso de un acta de regularización, contemplada en el art. 49-2º,c) del R.G.I.T..

procedimentales de este acto, por lo que nos emplazamos hasta ese momento para su mayor desarrollo.

No obstante ser cierto lo anterior, ese carácter provisional del resultado de la autoliquidación respecto a la fijación de la prestación tributaria, en tanto que es susceptible de modificación por la Administración tributaria de forma clara y directa, e incluso indirectamente por su propio realizador; no es menos cierto que dicha fijación pecuniaria puede llegar a convertirse en definitiva, alcanzando carácter permanente y por tanto inmodificable por los medios habituales de rectificación antes señalados, si transcurrido el plazo de caducidad contemplado por la Ley General Tributaria de cinco años respecto a la potestad comprobadora y liquidadora, la Administración no ha hecho uso de élla, no ha realizado ningún tipo de actuación administrativa conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por el hecho imponible realizado por el sujeto, con su conocimiento formal (262), con lo que el resultado "liquidado" establecido por la autoliquidación se convierte en definitivo, en inatacable, lo cuál es desgraciadamente demasiado habitual y frecuente actualmente.

Queremos dejar claro, como ya adelantábamos algo

---

<sup>262</sup> Parafraseando un poco, éstas son las acciones administrativas que recoge el art. 66-1º, a) de la L.G.T. como posible primera forma de interrupción del plazo de prescripción, como lo llama la propia Ley.

más arriba, que dicho "transcurso del plazo de caducidad significará la consolidación de la liquidación (sic) realizada por el sujeto y el carácter definitivo del pago que se hizo en el momento de la realización y entrega de la declaración-liquidación", efecto éste predicable de la inactividad administrativa en relación con las autoliquidaciones, no porque el mero transcurso del tiempo convierta en acto de liquidación administrativa definitiva "lo que es un acto del particular -la declaración con autoliquidación- sino en cuanto deviene inatacable o definitivo ese acto del particular que ya no podrá ser objeto de la comprobación e investigación y sin que pueda alterarse el resultado propuesto por éste" (263). En tanto que no se ejercitaron ambas potestades en su momento, durante esos cinco años de plazo, con lo que se hubiera interrumpido la "prescripción" del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (264), como puede haber supuesto en sí la propia presentación de la autoliquidación como otro efecto que veremos enseguida; el resultado de ésta

---

<sup>263</sup> F. ESCRIBANO, op. ult. cit. (pgs. 42 y 44, respectivamente).

<sup>264</sup> En caso de que no llegase a fijar definitivamente la deuda mediante la oportuna liquidación, sino sólo a realizar alguna actuación, comprobadora por ejemplo, no bastante para determinar el tributo; pues en caso contrario ya no tendría sentido hablar de interrupción del plazo para liquidar, si ésta se ha realizado. Otra cosa sería, como veremos, que en este último caso si resulta positiva, a ingresar, y el sujeto no hubiese realizado tal pago, restaría durante el plazo correspondiente de cinco años la posibilidad de ejercitar la potestad recaudatoria.

respecto de la fijación de la cuantía del tributo, así como el ingreso correspondiente realizado con élla (265) se transforman en fijos, restante definitivamente para el ordenamiento jurídico, sin posibilidad de cambio por la Administración.

Por último, hilando con la idea recogida en este epígrafe, la fijación de la prestación tributaria derivada de la autoliquidación es a su vez el presupuesto necesario para el ingreso correspondiente que acompaña a dicho acto, o en su caso la petición de devolución si se hubiese visto superada la cuota tributaria correspondiente por los ingresos anticipados a cuenta que debió practicar el sujeto, o el retenedor en su nombre; supone la determinación necesaria para poder también manifestar la voluntad de realizar el ingreso, que abrirá el proceso recaudatorio en la mayoría de los casos, aunque pudiéramos decir de "recaudación provisional" o a cuenta, en tanto la Administración liquide de forma definitiva, o por el contrario transcurre el plazo que tiene para éllo, otro posible efecto que también vamos a tratar a continuación como ocasionado por la autoliquidación, y consecuente con el ingreso que la acompaña en muchos supuestos.

**b) Liberación hasta el importe ingresado:**

Este es uno de esos efectos jurídicos "combinados" que resultan de la autoliquidación junto con el

---

<sup>265</sup> O en su caso anticipadamente, cuando los ingresos a cuenta superaron o igualaron el importe resultante de la operación autoliquidatoria del particular.

ingreso derivado en este caso, pues como acabamos de recordar para el supuesto anterior, el contenido esencial de aquélla (incluyéndose si se considera conveniente la distinción en el mismo, de éste y del contenido connatural (266)), formado por una doble manifestación de voluntad, inescindible, el segundo de cuyos aspectos precisamente está vinculado a este efecto jurídico, tanto en su declarada voluntad como en su efectiva realización, autoliquidación e ingreso. Quiere decirse que si la Administración tributaria ejercitara sobre esa autoliquidación alguna de las potestades que tiene conferidas a lo largo del procedimiento de gestión, de comprobación, investigación, valoración, estimación, y como consecuencia de las cuáles llegara a dictar efectivamente un acto administrativo de liquidación tributaria, conteniendo una cuantía de la deuda tributaria superior a aquélla que fijó el sujeto incorporándola a su autoliquidación; en ese caso se descontaría del importe teórico a ingresar contenido en dicha liquidación administrativa la cuantía ya satisfecha equivalente a la autoliquidación del particular (267), resultado de cuya diferencia se obtendría la cantidad que

---

<sup>266</sup> Sobre la posible diferenciación entre contenido esencial y contenido natural de la autoliquidación, ver supra Cap. II-III,A).

<sup>267</sup> Por supuesto que partimos para tal afirmación de que se ha ingresado la cuantía exacta contenida en la autoliquidación cuando ésta se presentó a la Administración; en otro caso, si se hubiese ingresado cantidad inferior o faltase totalmente dicho ingreso, se restaría del acto de liquidación tributaria la efectivamente ingresada y no la resultante de la autoliquidación.

material y efectivamente deberá pagar en concepto de prestación tributaria el sujeto de que se trate por ese tributo determinado.

De ahí el carácter de a cuenta tan resaltado por la doctrina respecto de esta figura, en el sentido apuntado de que el ingreso correspondiente a la autoliquidación no supone en sí mismo un pago en sentido técnico jurídico preciso, puesto que falta la nota de la exigibilidad solvendi causa, es decir, no hay cuantificación por parte de la Administración mediante acto de liquidación tributaria que no sólo fije, liquide el tributo, sino que también lo declare exigible; el ingreso se produce como consecuencia del resultado obtenido mediante el cumplimiento de un deber, el deber de autoliquidar, y no como pago de una obligación nacida, vencida, liquida y exigible, puesto que mientras no transcurran los cinco años de caducidad sin ejercitarse por la Administración la potestad liquidatoria, dicha fijación del particular respecto de la prestación tributaria y el ingreso realizado no son definitivos, están sometidos a revisión, y si se ejercita tal potestad administrativa con resultado distinto al de la autoliquidación, lógicamente el ingreso derivado de la liquidación tributaria será, ya sí propiamente, el pago del tributo, computándose como a cuenta, sumando negativo, lo anticipado junto con la autoliquidación por el sujeto cuando la presentó ante la Administración

tributaria (268).

Por tanto, se produce una extinción del deber de autoliquidar con la realización del acto por el sujeto y estrechamente unido a éllo, una liberación hasta donde alcanza la cuantía del importe ingresado, que no se sabe si será total o parcial como hemos dicho hasta la liquidación administrativa o la caducidad, en su caso, de dicha potestad; pero no se produce, en ese momento de presentación junto al ingreso, la extinción de la obligación tributaria, del tributo, hasta tanto no se liquide o caduque tal posibilidad; esa cuantía tiene carácter de a cuenta de la hipotética cantidad definitivamente resultante como prestación

---

<sup>268</sup> No comparte en su integridad nuestro planteamiento G. CASADO: "De la imposición de producto ...", cit., para quién, si bien no cree "hay objeción alguna que oponer al hecho de que el ingreso derivado de una liquidación, practicada por el propio contribuyente, revista el carácter de *ingreso a cuenta*", continúa afirmando que "tampoco debiera tenerse reparo en admitir que tal ingreso a cuenta se efectúa en *concepto de pago*, pues con independencia de cuál sea la tesis -constitutiva o declarativa- que se mantenga acerca del momento del nacimiento de la obligación tributaria, nuestro derecho positivo no deja espacio para dudar que tal obligación surge de la realización del hecho imponible ... (y añada) en aquellos supuestos en que la obligación de declarar se produce con posterioridad a la realización del presupuesto del tributo, es decir, una vez finalizado el período impositivo, la obligación tributaria ya existe, y, en consecuencia, el ingreso a cuenta que realice el contribuyente al tiempo de presentar su declaración-liquidación (...) debe de considerarse efectuado en *concepto de pago*" (pgs. 66 y 67). Sin embargo, no siempre es así, pues cabe imaginar no con mucha dificultad un supuesto en el que el sujeto crea tener una obligación tributaria que deba autoliquidar, y luego resulte de la liquidación administrativa en su caso no ser así por no haberse realizado efectivamente hecho imponible alguno, o por no superar en caso contrario el mínimo exento que exime del deber de declarar y autoliquidar.

tributaria, y hasta tanto no llegue alguno de esos dos momentos señalados, la obligación tributaria principal subsiste. Aquí hay que retomar la idea ya apuntada anteriormente (269) de que, para producirse ese efecto liberatorio hasta la cuantía ingresada, habrá de tenerse en cuenta ante quién, ante qué órgano administrativo o bien otro tipo de entidad, se produce dicho ingreso, puesto que se recordará preceptuaba al respecto el art. 19-2º del R.G.R. que si dicho órgano era totalmente incompetente para recibir pagos, es decir, no era órgano recaudatorio, o si la entidad no estaba debidamente autorizada para éllo, la cantidad ingresada no libera al particular hasta dicho importe, con lo cuál no llegaría a producirse este efecto jurídico que acabamos de analizar.

**c) Interrupción de la "prescripción":**

El tercer efecto material derivado de la autoliquidación está relacionado con la caducidad; aunque aquélla realmente lo está en dos momentos o tiempos diferentes hemos calificado este apartado sólo por uno de ellos que es el más interesante quizá, jurídicamente, o al menos el que más propiamente se produce con su realización, y todo éllo en función de cuándo se realiza y presenta el acto del particular; en efecto, está claro como derivación

---

<sup>269</sup> Ver supra, Cap. II-III, E), a).

del art. 65 de la L.G.T. (270) que realizando la autoliquidación en plazo, válida y lícitamente (271), será precisamente desde la finalización de dicho plazo de presentación cuando se inicie el cómputo del tiempo necesario que ha de transcurrir para que opere la caducidad de la potestad administrativa, abrirá por decirlo así dicha institución; pero es que además, en segundo lugar, si el acto autoliquidatorio no se realiza en plazo, lícitamente, aunque sí sea válido, respecto del plazo de caducidad ya iniciado con la finalización del fijado para declarar y autoliquidar como acabamos de ver, operará precisamente su interrupción, producirá el efecto interruptivo a que se refiere por su parte el art. 66-1º,c) de la L.G.T.: *"Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: c) Por cualquier actuación del*

---

<sup>270</sup> El artículo 65 de la L.G.T. se inicia: *"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuesto a que se refiere el artículo anterior como sigue:*

*En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario ...";* correspondiéndose respectivamente, como dice, con los dos primeros párrafos del art. 64 de la misma:

*"Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna declaración, ....*

*b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas".*

<sup>271</sup> Hemos retomado la distinción que estableció SANCHEZ SERRANO respecto de la declaración, entre la realizada en tiempo hábil para declarar lícitamente, y la que pueda realizarse en el tiempo para éllo válidamente, recogida supra en el Cap. II-III,D) (especialmente nota 231 y texto concordante)

*sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda"*  
(272).

Este segundo momento, en que se produce el efecto interruptivo de la caducidad, plantea más problemas que cuando se opera mediante la declaración simple del sujeto, en aquellos supuestos en que no debe ir acompañada de autoliquidación, dada su mayor complejidad, puesto que si bien en este último caso está claro que se interrumpe sólo y exclusivamente respecto de la potestad liquidadora de la Administración, y que si no declarase el sujeto y llegara a operar la caducidad, ni habría acto de liquidación ni consiguiente ingreso alguno derivado del mismo; no está tan claro respecto del acto de autoliquidación tributaria sobre qué potestad o potestades administrativas puede operar en su caso la interrupción de su correspondiente caducidad, ni tampoco que imposibilite liquidación y recaudación alguna si fuese el último acto realizado en el plazo necesario de cinco

---

<sup>272</sup> Como acertadamente ha puesto de manifiesto F. CLAVIJO, "esta interrupción de la prescripción tributaria es independiente de la establecida en el artículo 66-1º, a) de la Ley General Tributaria que establece que los plazos de prescripción se interrumpen <<por cualquier acción administrativa, realizada con *conocimiento formal* del sujeto pasivo, conducente a una ... liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible>>. Así lo reconoce la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico Administrativo Central que, en repetidas ocasiones (cfr. entre otras muchas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 1969 y las Resoluciones del T.E.A.C., de 23 de mayo de 1978 y de 1 de mayo de 1983) han señalado que la presentación de la declaración-liquidación interrumpe el plazo de prescripción de la obligación tributaria, al ser una <<actuación tendente al pago del tributo>>" ("La Autoliquidación ...", cit., pg. 772).

años; puesto que resulta evidente que la autoliquidación del particular ya ha establecido una determinada cuantificación del tributo, que se convertiría en definitiva si no hubiese posterior liquidación administrativa, aunque como vimos sin llegar a transformarse propiamente en ésta; y por tanto también ha habido un determinado ingreso derivado de tal fijación que igualmente podría elevarse a firme si no actúa la Administración en dicho plazo, aunque se haya producido como ingreso a cuenta y no como pago definitivo de la obligación tributaria solvendi causa.

Esta problemática parece estar latente cuando se afirma que "ahora esa interrupción, en cuanto el plazo se inicia el último día del período reglamentario para presentar la correspondiente declaración, carece de trascendencia .... El transcurso del plazo de caducidad significará la consolidación de la liquidación realizada por el sujeto y el carácter definitivo del pago que se hizo en el momento de la realización y entrega de la declaración-liquidación" (273). Sin embargo, no parece haber opiniones sobre el tema de fondo que planteamos, pues entre los pocos que se han pronunciado sobre este efecto interruptivo de la caducidad, normalmente la circunscriben meramente a la potestad liquidatoria, o bien hablan de actuación administrativa al

---

<sup>273</sup> F. ESCRIBANO: "Procedimiento tributario", cit. (pgs. 41 y 42). Y añade el autor a continuación, "efecto éste último, que está entre las causas más inmediatas de la proliferación o extensión del mismo fenómeno de las autoliquidaciones", lo que podemos suscribir totalmente (ult. pg. cit.).

respecto de la obligación tributaria sin calificarla de tál, pero identificándola con élla por el contenido de lo expuesto (274); no parece plantearse abiertamente la posible vinculación directa con la potestad recaudatoria en estos casos, aunque no sea de forma exclusiva ni excluyente, como vamos a ver, aunque sin prejuzgar el resultado, naturalmente.

Habría que plantearse si lo que realmente ocurre en los casos de autoliquidación es que los plazos de caducidad tanto de la potestad para liquidar como de la potestad para recaudar, se inician simultáneamente con la finalización del período de declaración, se superponen por decirlo gráficamente; y de la misma forma, ambos se pueden ver interrumpidos con la presentación extemporánea de declaración y autoliquidación por el sujeto, interrupción que operaría a la vez sobre ambas potestades; puesto que si el plazo de caducidad para poder liquidar se inicia con la finalización del de declaración, el de recaudar lo hace con la del plazo de pago voluntario, que debe abrirse con la liquidación de la deuda (275), requisito que cuando lo cumple la

---

<sup>274</sup> Es el caso de F. CLAVIJO (op. ult. cit.) que habla expresamente de que interrumpe "el plazo de prescripción del <<derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación>> (pg. 771), o de F. ESCRIBANO (op. cit.), quién menciona "el plazo de caducidad de la Administración para comprobar e investigar los datos declarados y la aplicación que de la norma se ha hecho por el sujeto o, evidentemente, su incumplimiento" (pg. 42).

<sup>275</sup> Se deriva del artículo 65 de la L.G.T. por su remisión al art. 64,b) de la misma, al hablar de "la acción (sic) para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas".

Administración mediante acto administrativo liquidatorio supone precisamente la "finalización" del cómputo para que pudiera operar la caducidad de la potestad liquidadora y el inicio por su parte del mismo plazo respecto de la recaudatoria; y que sin embargo cuando es cubierto por el particular con esta figura de la autoliquidación, aunque sea por supuesto de forma provisional y sujeto a revisión y rectificación administrativas, supone la superposición de ambos plazos ya que ésta debe ir acompañada del ingreso resultante en su caso de la misma.

Podría argumentarse en este sentido que la declaración simplemente interrumpe la caducidad de la potestad liquidadora como "*actuación del sujeto pasivo conducente a ... (la) liquidación de la deuda*", y por su parte la autoliquidación más propiamente interrumpe la de la potestad recaudatoria como "*actuación del sujeto pasivo conducente al pago ... de la deuda*", parafraseando el art. 66-1º,c) de la L.G.T., en función del contenido propio y esencial de cada figura, como hemos visto respecto de la segunda algo más arriba (276); sin embargo, tal distinción sólo tiene sentido en el plano jurídico, es decir, para diferenciar aquellos supuestos en que la norma tributaria sólo exige declaración simple de aquéllos otros en que lo

---

<sup>276</sup> Respecto de la autoliquidación, hemos tratado su contenido en el presente Cap. II-III,A) principalmente, y B); pero también puede ser interesante al respecto la distinción que se estableció algo antes entre declaración y autoliquidación, I,C),a).

requerido es declaración con autoliquidación, como acabamos de decir al inicio de este apartado; y carece de toda trascendencia en el plano ya fáctico en concreto de este segundo caso, que es el que nos interesa, pues no cabe admitir distintos efectos jurídicos, o mejor dicho, distinto alcance del efecto jurídico interruptivo sobre la caducidad de las potestades administrativas, según el grado de cumplimiento del particular, dependiendo de que haya querido sólo declarar, o también autoliquidar pero sin ingresar, o bien cumplir con todo a la vez. No parecería admisible por tanto, desvincular ambas interrupciones sobre la función de liquidar y de recaudar y sus plazos de actuación en estos casos, con independencia del cumplimiento total o parcial de los deberes y obligaciones impuestos al sujeto por el ordenamiento tributario; podría ser que cuando el particular debe autoliquidar su declaración ingresando el resultado, tal realización fuera de plazo interrumpiría tanto la caducidad iniciada respecto de la potestad de liquidar como de recaudar; y si el sujeto no lo hace correctamente, declarando sólo y por tanto no ingresando, sólo en el caso de que transcurrieran los cinco años siguientes sin actuación administrativa alguna tendente a la liquidación y al cobro, habría diferente resultado respecto al caso en que sí la realice por no haberse producido ingreso alguno; pero dicha diferencia no afecta propiamente al efecto jurídico que acabamos de tratar, pues no influye jurídicamente sobre la interrupción de la caducidad descrita, con lo que nos

remitimos más adelante donde trataremos expresamente los efectos sobre el procedimiento de recaudación.

**B) PROCEDIMENTALES:**

**a) Iniciación del procedimiento de gestión:**

La Ley General Tributaria establece en su art. 101-a) como una de las formas de iniciar el procedimiento de gestión de los tributos la declaración tributaria; ya sabemos que actualmente en la mayoría de los casos, junto a ese deber de declarar, para el mismo sujeto, y por la realización de igual presupuesto de hecho, la ley establece otro deber, precisamente el de autoliquidar, accesorio del anterior, y que se realiza y presenta ante la Administración tributaria en unidad de acto con aquél, a la vez, así como junto al ingreso derivado en su caso de la práctica de la misma. Por tanto, puede concluirse de lo anterior que la autoliquidación inicia el procedimiento de gestión de los tributos (277), aunque no en solitario, provocando e impulsando una serie de actividades administrativas que jurídicamente deben seguir a tal presentación.

En este caso, nos estamos refiriendo naturalmente a las llamadas autoliquidaciones iniciales, es decir, a las que el sujeto realiza en primer lugar, ya sea dentro o fuera

---

<sup>277</sup> Así lo dicen expresamente MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 54), y F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pg. 772).

de plazo, pues en caso contrario, el procedimiento de gestión correspondiente se habría iniciado anteriormente con aquélla, en la mayoría de los supuestos al menos, y la nueva, la complementaria, aún produciendo distintos efectos según diversos factores, sin embargo ya no ocasionaría el de iniciación de la gestión a que nos referimos. Aquí tenemos que hacer solamente una matización, a la hora de identificar el concepto que manejamos de autoliquidación inicial con el de declaración también inicial, por la vinculación entre ambas, sobre todo relativa a su diferenciación del otro supuesto que hablamos, autoliquidación o bien declaración no iniciales, que no abren el procedimiento de gestión definitiva.

En efecto, tradicionalmente cuando se ha tratado de precisar el concepto de declaración inicial como iniciadora del procedimiento aplicativo del tributo se le exigían dos requisitos podríamos decir por vía negativa: que no fuesen "adicionales, complementarias o ampliatorias de la presentada inicialmente", y que no se presentasen "en relación con un procedimiento de comprobación o de liquidación ya iniciado" previo requerimiento de la Administración como posibilita el art. 104 de la L.G.T., o sin él (278). Pues bien, al

---

<sup>278</sup> SANCHEZ SERRANO ("La Declaración ...", cit.), tratando precisamente del efecto al que nos referimos respecto de la autoliquidación tributaria, distingue entre declaraciones *iniciales* y declaraciones *no iniciales*, siendo las primeras las únicas que inician el procedimiento de gestión; la diferencia viene establecida precisamente porque las dos características recogidas en el texto son  
(continúa...)

trasladar esta distinción a la figura que nos interesa para identificar la autoliquidación inicial, hay que recordar la no posibilidad respecto de élla, del requerimiento administrativo una vez iniciado el procedimiento de gestión (279); es decir, no serán autoliquidaciones iniciales (junto con sus correspondientes declaraciones, por supuesto), ni por tanto abrirán la aplicación del tributo, las que el particular presente voluntariamente, bién después de otra previa, o bién habiéndose iniciado dicha gestión mediante la investigación que lleve a cabo la Inspección de los Tributos; no cabe plantearse otro supuesto posible en el ámbito de la autoliquidación.

Y por otra parte, tampoco ha de exigirse que esa autoliquidación inicial sea perfecta, es decir, completa, correcta y total respecto de todos los datos existentes en la realidad relativos al hecho imponible, y que han debido contenerse en la declaración a la que acompaña, para otorgarle como efecto jurídico procedimental la iniciación del procedimiento de gestión; bastará con que se declare y autoliquide (280) aunque sea una mínima parte del

---

<sup>278</sup>(...continuación)  
consideradas como supuestos incluibles en el segundo grupo, entre las no iniciales (pgs. 233 y ss., especialmente 238 y ss.).

<sup>279</sup> Ver supra, Cap. I-II,B),d).

<sup>280</sup> Normalmente se autoliquidan todos y los mismos datos que se han declarado; aunque cabría imaginar un supuesto diferente en que no fuese así, no afectaría al efecto procedimental que estamos tratando, pués iniciado el  
(continúa...)

presupuesto de hecho del tributo, incluso si los datos objeto de ambas no son correctos, y a pesar de que falten elementos integrantes de ese supuesto de hecho fáctico origen de la obligación tributaria, puesto que lo que realmente produce este efecto inicial de la gestión a que nos referimos es la realización del acto, o mejor dicho de los dos objeto de ambos deberes, y no el contenido correcto de los mismos; al igual que acabamos de ver resultaba relevante para este caso el ser inicial dichas declaración y autoliquidación, y no el realizarse dentro o fuera de plazo a efectos del tiempo.

Respecto de la otra vertiente de este tema, el lado de la Administración tributaria y la actividad a iniciar por élla, se ha mantenido en algún caso la no obligatoriedad de tal actuación gestora sobre todo a raíz del profundo cambio operado por la institución de referencia sobre el esquema actuarial del procedimiento aplicativo del tributo; será "un factor de novedad en la propia actividad administrativa que ... ahora ésta no es debida, es decir, la Administración no está compelida al inicio del procedimiento de liquidación en relación con todas y cada una de las autoliquidaciones que recibe" (281). Sin embargo, no compartimos este punto de

---

<sup>280</sup>(...continuación)  
procedimiento de gestión, sería fácil comprobar los datos declarados y adecuar a su resultado la liquidación correspondiente. Por otra parte, el caso también posible en que se declare y no se autoliquide aún debiendo hacerlo, produciendo igualmente la apertura del procedimiento de gestión, no nos interesa directamente por centrarnos precisamente en la otra institución, la autoliquidación.

<sup>281</sup> F. ESCRIBANO: "Procedimiento ...", cit. (pg. 40).

vista puesto que se debe "puntualizar que aunque, *de facto*, en la práctica, en la mayoría de los casos de declaraciones-liquidaciones, no se realizan procedimientos de comprobación ni de liquidación alguno; ésto no quiere decir que la declaración-liquidación, y más en concreto, la autoliquidación, no produzca efectos en el procedimiento de gestión" (282), entre ellos por supuesto el primero de iniciarlo al que nos referimos.

Principalmente, porque todas las actuaciones administrativas desarrolladas a lo largo del procedimiento de gestión son ejercicio de funciones públicas, de potestades administrativas que es tanto como decir de poderes-deberes, y de ahí que la Administración y en concreto cualquiera de sus órganos administrativos no pueda renunciar ni hacer dejación voluntaria de su ejercicio; y de otra parte, porque

---

<sup>282</sup> F. CLAVIJO, op. ult. cit. (pg. 772). En el mismo sentido ya se había pronunciado D. JARACH ("Naturaleza ...", cit.) cuando decía que respecto de los ordenamientos tributarios europeos en general la hipótesis de excepción está constituida por "el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias sin necesidad de determinación administrativa, pero que, *de facto*, en la práctica, puede darse el caso de la ausencia de toda "determinación administrativa" si transcurre el plazo de prescripción correspondiente sin que la Administración practique, no ya la liquidación provisional, sino tampoco la -por lo demás, a efectuar obligatoriamente por la Administración- liquidación definitiva. Y añadía algo más adelante, que "es cierto que un gran número de casos de impuestos se extingue como consecuencia del cumplimiento por parte de los obligados, de conformidad con la liquidación contenida en la declaración tributaria. Pero también es cierto que esta declaración tiene un destinatario, o sea la Administración, la que puede y en general *debe* verificarla y establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación" (pgs. 64 y 65, y 70 respectivamente).

siendo rigurosos, el simple hecho de admisión a trámite respecto de cualquier acto, como pueda ser la autoliquidación, ya implica una cierta actuación administrativa en tanto que cabría el rechazo de aquélla, por razones de incompetencia por ejemplo; no creemos ni siquiera para el caso en que el deber del sujeto sea simplemente declarar, sin autoliquidar, que pueda sostenerse, porque el no rechazo de su aceptación ya implica alguna actividad aunque por vía negativa, de mera admisión (283). Y en este caso parece que más aún puesto que en la mayoría de los supuestos dicha presentación de la autoliquidación junto con la declaración, lleva aparejado a su vez el ingreso de la cantidad correspondiente derivada de aquel acto, lo cual implica necesariamente un acto recaudatorio, una "actividad de caja" por parte de la Administración aceptando dicho ingreso, aunque admitamos que sin prejuzgar su exactitud o no (284).

Por tanto, no puede hablarse de total ausencia de

---

<sup>283</sup> "Toda declaración tributaria válida provoca -debe provocar- una determinada actividad de la Administración. Esta no ha de mantenerse pasiva ante dicha declaración, sino que debe, en el ejercicio de su actividad -...- gestora, hacer derivar de su presentación cuantas consecuencias sean oportunas, de acuerdo con el ordenamiento jurídico que rige tal actividad" (SANCHEZ SERRANO: "La Declaración ...", cit., pgs. 233 y 234).

<sup>284</sup> Sobre este tema, ver lo ya expuesto en el epígrafe dedicado a la naturaleza jurídica, principalmente Cap. II-III, B) y E), donde recogemos la idea apuntada por GOTA LOSADA: "Tratado ...", cit. (pgs. 448 y 449), y matizada por MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pgs 50 y 51).

actividad administrativa ni aún en los casos en que no se lleve a cabo comprobación o liquidación alguna, existe al menos esa actividad recaudatoria, y en cualquier caso, la presentación de la autoliquidación debe impulsar a la Administración a realizar una actividad; debe provocar una actuación administrativa de gestión como tal acto jurídico consistente en su admisión, junto con la del ingreso si procede, posibilitando con éllo a la Administración tributaria el comprobar, investigar y liquidar, el continuar con la gestión en definitiva, mientras no caduque la potestad administrativa correspondiente.

**b) Revisión de la autoliquidación por la Administración:**

Partiendo de la idea anterior que acabamos de recoger, con la apertura del procedimiento de gestión que opera la autoliquidación se abre a su vez, se posibilita, la práctica por la Administración tributaria de las sucesivas y consecuentes actuaciones necesarias para la práctica de la liquidación definitiva, y en su caso como veremos en el siguiente punto, la consiguiente recaudación de la obligación tributaria si aún no se ha realizado. Todas estas actividades administrativas son fruto de las distintas potestades que tiene atribuida la Administración tendentes a la consecución del interés general, cumplir la voluntad del ordenamiento jurídico aplicando las normas relativas a la obligación tributaria y su cumplimiento de la forma más correcta posible.

De ahí que precisamente dicha actuación gire sobre el contenido fáctico aportado por los datos contenidos en la declaración tributaria, y sobre todo las distintas operaciones interpretativas, calificadoras y valorativas integradas en la autoliquidación que la acompaña derivada de la misma, para comprobar su exactitud y veracidad, e investigar las posibles ocultaciones que haya cometido el sujeto. Todas ellas tienden, por tanto, a verificar la corrección o no de la conducta del particular en el cumplimiento de sus deberes, y de no ser así a corregir dichos actos declarativo y autoliquidatorio mediante la revisión o modificación de sus contenidos.

#### **1. Práctica de liquidación provisional:**

Como se deriva del art. 120-3º de la L.G.T., y por remisión en vía negativa de su párrafo anterior, son liquidaciones provisionales las practicadas antes de la comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, y durante el plazo que se señale en la Ley de cada tributo para ser objeto de comprobación, o durante el de prescripción en todo caso (285). A los efectos que aquí

---

<sup>285</sup> Artículo 120 de la L.G.T.: "1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

2. Tendrán consideración de definitivas:

a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.

b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios (parece que habría que entenderlas referidas a las bases firmes resultantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases).

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del  
(continúa...)

nos interesan, debemos tratar tres cuestiones básicamente para saber si la autoliquidación directamente llega a producir alguna influencia o condicionante jurídico sobre la práctica procedimental de la liquidación provisional, de la que se derive algún efecto jurídico con alcance generalizado.

En primer lugar, si comprobamos la principal cuestión que relaciona a la liquidación provisional con la declaración tributaria, respecto de la figura que nos interesa, la autoliquidación, veremos que esa relación entre ambas a través de la vinculación que pueda tener la Administración en cuanto al contenido de aquel acto administrativo respecto de lo recogido por el sujeto en su declaración varía al trasladarla en relación con la autoliquidación; en efecto, si partimos del art. 121 de la L.G.T. donde se sienta el principio general de la no vinculatoriedad del contenido de las liquidaciones "*a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos*", y lo aplicamos en concreto respecto de las liquidaciones provisionales, resulta fácilmente comprensible

---

<sup>285</sup>(...continuación)

3. *En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales*". De este último párrafo se deduce, en principio, que son provisionales las que no reúnen ninguna de las características predicables de las definitivas; es decir, y prescindiendo de la letra b) del segundo párrafo que plantea un supuesto muy específico, las que no se han practicado previa comprobación y además antes de que transcurra el plazo establecido en la letra c) del mismo párrafo anterior, puesto que desde ese momento se transformarán en definitivas.

que tal criterio ha de ser matizado (286) puesto que si la principal característica de aquéllas como hemos visto, es que no se ha llevado a cabo aún la comprobación administrativa, comprobación *stricto sensu* e investigación, serán pocos los casos en general que permitan a la Administración apartarse de los datos declarados para su práctica, básicamente los que traten de corregir "*los errores materiales o de hecho y los aritméticos*", como posibilita el art. 156 de la L.G.T., rectificando en cualquier momento la Administración, dentro por supuesto de un plazo de cinco años, de oficio o a instancia de parte, dichos errores.

Sin embargo, otra cosa cabe decir respecto de las posibilidades que tiene el órgano administrativo de modificar autónomamente la autoliquidación (287) con la práctica de la liquidación provisional, puesto que resulta obvio que no va a poder en general rectificarla, salvo en dos casos que vamos a ver enseguida, puesto que está directamente condicionada por los datos declarados por el sujeto, por todas esas circunstancias y elementos integrantes del

---

<sup>286</sup> Sobre este tema, puede consultarse "La declaración tributaria: vinculación ...", cit., de SANCHEZ SERRANO (principalmente a partir de la pg. 956 y ss.), así como del mismo autor "La Declaración ...", cit. (pgs. 244 y ss.), y BOLLO AROCENA: "Análisis jurídico ...", cit. (pgs. 126 y ss.).

<sup>287</sup> Cuando hablamos de "modificar autónomamente la autoliquidación" nos referimos a su rectificación independientemente de la declaración, es decir, cambiándola como acto jurídico considerado directa y exclusivamente, y por tanto sin que dicha alteración afecte para nada a la declaración que acompaña, que restaría tal cuál la elaboro el sujeto.

presupuesto de hecho del tributo contenidos en la declaración a la que acompaña; lógicamente, si la Administración cambia alguno de esos datos relativos al hecho imponible consecuentemente modificará la autoliquidación derivada de éste que realizó el particular, pero dicha alteración no vendrá propia y directamente causada o justificada en la rectificación de la misma, sino abocada por la llevada a cabo sobre la declaración, con la que guarda vínculos de accesoriidad en sus respectivos contenidos.

Hay por tanto, podríamos decir, un criterio general de vinculatoriedad en la práctica de la liquidación provisional por la Administración, de su contenido y resultado a los derivados del acto liquidatorio del sujeto, siempre por supuesto que no proceda rectificar los datos objeto propiamente de la declaración tributaria (288);

---

<sup>288</sup> SANCHEZ SERRANO ("La declaración tributaria: vinculación ...", cit., y "La Declaración ...", cit.) plantea la postura totalmente contraria a la expuesta, al decir que "lo evidente es que la Administración no está vinculada, en ningún caso, a la autoliquidación realizada a efectos del ingreso a cuenta, en el supuesto de que la declaración vaya acompañada de tal autoliquidación" (pgs. 961, y 258, respectivamente); sin embargo, pensamos que dicha opinión puede estar motivada por no considerar en este caso como dos actos diferenciables a declaración y autoliquidación, y consiguientemente que al negar cualquier vinculación con esta última de la liquidación provisional no se la plantea para la rectificación autónoma e independiente de aquélla, sino en conjunto con todos los datos y actuaciones realizadas por el sujeto tanto al declarar como al autoliquidar. Así parece desprenderse de las palabras del propio autor, cuando en la segunda op. cit. intuye que "no obstante, el problema consiste muchas veces en distinguir lo que es declaración de lo que es liquidación, sobre todo con respecto a la aplicación y cálculo de deducciones, reducciones, bonificaciones u otras técnicas desgravatorias, así como con (continúa...)

ahora bién, este criterio general sufre dos excepciones puesto que consideramos hay dos casos en que la liquidación provisional administrativa podría modificar autónomamente la autoliquidación sin que éello implicara rectificación alguna de su correspondiente declaración. El primero lógicamente es el mismo que señalábamos algo más arriba respecto precisamente de la declaración, la posibilidad que tiene la Administración de oficio, de rectificar los errores de hecho, materiales o aritméticos, que haya podido cometer el sujeto en sus operaciones autoliquidatorias, dentro del plazo de caducidad (289); y qué duda cabe, que una vía idónea para llevar a cabo dicha rectificación de errores es la práctica de una liquidación provisional modificativa de la autoliquidación.

Este frecuentemente es el campo operativo de las llamadas <<liquidaciones paralelas>>, emitidas por la Administración tributaria en hoja informática de ordenador, y que han planteado una viva polémica en cuanto a si reúnen o no todos los requisitos legales exigidos para la práctica válida y correcta de cualquier acto administrativo de

---

<sup>288</sup>(...continuación)  
respecto a la determinación de la base" (pg. 259). Sobre ésto último precisamente, puede verse lo que manteníamos al respecto de no incluir declaraciones de conocimiento en el contenido propio de la autoliquidación, supra Cap. II-III, A) fundamentalmente, y B).

<sup>289</sup> Ahora, precisamos, dichos errores de hecho, materiales y aritméticos, habrán debido cometerse sólo y exclusivamente en las actuaciones correspondiente a la autoliquidación de los datos previamente declarados, al calificar, interpretar, valorar, y cuantificarlos.

liquidación, así como para su notificación eficaz. Sin embargo, a pesar de lo apasionante de este tema, debemos renunciar a su profundización por no ser el objeto propio de nuestro estudio, sin perjuicio de que en la parte final del mismo se retome de nuevo (290). Podemos concluir, por tanto, que un primer caso en que naturalmente la práctica de una liquidación provisional por la Administración puede modificar sólo y exclusivamente el contenido de una autoliquidación tributaria, sin afectar para nada a su correspondiente declaración, será cuando de oficio corrija o rectifique errores materiales o de hecho y aritméticos, cometidos por el sujeto en su realización.

En segundo lugar, y como parece derivarse consecuentemente con lo que acabamos de decir, la otra posibilidad es que la autoliquidación practicada no se corresponda exactamente con los datos previamente declarados, que se desvíe de las circunstancias y elementos integrantes del hecho imponible contenidos en la declaración tributaria; si é ello es así, la liquidación provisional dictada en su caso rectificándola tenderá a adecuar el cálculo no definitivo de la cuantía a ingresar en concepto de obligación tributaria a los datos aportados por el sujeto, sin perjuicio de que tales datos puedan ser objeto de comprobación e investigación de las que pudiera derivarse en su caso una modificación sobre

---

<sup>290</sup> Puede verse de CAZORLA PRIETO: "Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F.", cit.; así como las alusiones en la Parte final a la liquidación provisional.

la propia declaración. Y no puede olvidarse que en estos casos, si el resultado de la liquidación provisional rectificadora de la autoliquidación supone un incremento del ingreso, regirá plenamente la exigencia de notificación contenida en el segundo párrafo del mismo art. 121 de la L.G.T. citado (291).

El segundo campo sobre el que podría operar la posible producción de efectos jurídicos de la autoliquidación respecto de la liquidación provisional sería precisamente el de su propia existencia o necesidad, aunque realmente esta cuestión perduró relativamente poco tiempo; como se sabe, con el procedimiento simplificado de gestión tributaria establecido por el Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, "en los supuestos de autoliquidación, o declaración-liquidación, por parte del sujeto pasivo, se *prescinde* de la liquidación provisional, y las oficinas gestoras se limitan *solamente* a realizar un somero examen de las declaraciones presentadas con el único fin de corregir los errores materiales o de hecho padecidos al practicarse la autoliquidación" (292). Al margen de las consideraciones

---

<sup>291</sup> Artículo 121-2º de la L.G.T.: "*El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión de los hechos y elementos adicionales que la motiven*". Para el caso que nos ocupa, hay que entender que el aumento derivado en un mayor ingreso no opera real y propiamente sobre la declaración, que sería correcta, sino sobre los cálculos autoliquidatorios incorrectos respecto de aquélla.

<sup>292</sup> F. CLAVIJO: "El procedimiento simplificado ...", cit. (pg. 393).

fuertemente adversas que el citado Decreto originó en parte de la doctrina, que llegó incluso a propugnar abiertamente su ilegalidad en función de distintos argumentos, tal exclusión de dichas liquidaciones al estar en presencia de tributos autoliquidados no está actualmente vigente, con lo que propiamente no se produce en general efecto procedimental alguno respecto a su misma existencia (293).

Por otra parte, como tercera y última posible vinculación entre ambos actos, está la pérdida real de efectividad que ha operado, más que la aparición de las autoliquidaciones, su gran profusión y generalización, relativa a la finalidad primordial que cumplía la liquidación provisional en nuestro ordenamiento anteriormente al citado fenómeno; de todos es conocida la justificación fiscal como fundamental en esta figura, debido a que con la declaración simple no se producía directamente ingreso alguno para la Administración, si no fuera con la intervención medial de

---

<sup>293</sup> Como afirma CLAVIJO, op. ult. cit., al respecto: "Como única conclusión puede sentarse la ilegalidad del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, y la necesidad de que o bien por la propia Administración financiera (...) o bien por los Tribunales contenciosos con ocasión de un recurso contencioso indirecto se declare su nulidad de pleno derecho ..." (pg. 402). También comentaron tal Decreto J. J. FERREIRO: "Las funciones liquidadoras ...", cit. (pgs. 426 y ss.) así como E. ANGULO RODRIGUEZ: "Un supuesto de remisión normativa: El Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria"; Cro. T., nº 28. 1979. Como decimos, fruto de la evolución sufrida tras el Real Decreto citado, cuyos hitos destacables son los Reales Decretos de 12 de febrero y de 9 de julio de 1982, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, y posteriormente el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, para culminar con la Ley 10/1985, cit.; tal eliminación ha desaparecido en nuestro ordenamiento jurídico.

dicha liquidación, que materializaba de forma provisional la cuantía debida por la obligación tributaria respectiva. Pero como decimos, esa necesidad recaudatoria anticipada y constante ha venido a ser satisfecha hoy en día con la autoliquidación, así como sin posible desvinculación de la misma en estos efectos, con el ingreso a cuenta habitualmente derivado de ella (294), lo que virtualmente ha llevado a una disminución real del número de liquidaciones provisionales practicadas muy considerable, puesto que como acabamos de decir, la total sustitución a nivel jurídico de una por otra intentada hace década y media aproximadamente no se consolidó.

Sin embargo, no desarrollamos ahora esta idea más profusamente puesto que algo más adelante trataremos en concreto los posibles efectos jurídicos ocasionados por el acto autoliquidatorio en la fase de recaudación del tributo, donde será más propio tratar esta cuestión; como acabamos de ver, será una de esas implicaciones en las que la autoliquidación está estrechamente unida al ingreso ocasionado por ella misma, de forma que ambos han de ser tenidos en cuenta simultáneamente para su análisis correcto.

---

<sup>294</sup> Del mismo modo, pueden verse los puntos de este mismo Cap. II-I,C), c) y d), donde distinguíamos a la autoliquidación de los ingresos anticipados y las retenciones a cuenta, como otras dos figuras tendentes a ese continuado y previo flujo de dinero en las arcas del Tesoro, que han contribuido igualmente al relevo de la satisfacción del interés fiscal que cubría la liquidación provisional con anterioridad al pago definitivo del tributo. Línea que debemos cuestionarnos si no es está invirtiendo, al respecto infra, Parte final.

## 2. Comprobación y liquidación definitiva:

Partiendo del mismo inicio del punto anterior, según el art. 120-2º,a) de la L.G.T., son liquidaciones definitivas, en lo que nos interesa en este momento, "las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración" (o bien las giradas sobre bases firmes establecidas por el régimen de estimación indirecta de bases, aunque a estos efectos pudieran equipararse), puesto que no estamos ante el caso de una provisional no comprobada en plazo (295), sino tratando de las autoliquidaciones y su relación con la comprobación tributaria y la liquidación definitiva a la que conduce. Por tanto, debemos plantearnos las posibles implicaciones que puedan tener aquéllas a la hora de desarrollar dicha actuación administrativa practicando el consiguiente acto administrativo de liquidación tributaria, que como vamos a ver pueden operar en dos niveles.

Cuando la Ley General Tributaria regula con carácter general la comprobación e investigación tributarias, expresamente incluye una mención, aunque pequeña, al acto de la autoliquidación en su art. 109: "1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que

---

<sup>295</sup> Ver al respecto, las diferencias entre liquidación provisional y autoliquidación a efectos de sus respectivas naturalezas jurídicas, donde expresamente también se trataba el tema de la comprobación y tránsito a la liquidación definitiva. Supra, Cap. II-II,D).

*integren o condicionen el hecho imponible.*

2. *La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias, y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley.*

3. *La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imposables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo".* Si conjugamos dichas actuaciones comprobadoras en general con lo que recordamos establecía el art. 121 de la misma Ley, podemos fácilmente concluir que ahora, respecto a la práctica de la liquidación definitiva, se invierte el criterio que hemos mantenido anteriormente, siendo predicable claramente la ausencia de vinculatoriedad entre el contenido del acto de autoliquidación del sujeto, y el acto administrativo de liquidación tributaria definitiva que sigue a aquella comprobación (296).

---

<sup>296</sup> El mismo criterio expuesto en el texto es el que sigue nuestro Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de junio de 1971, relativa a una sociedad cuya autoliquidación había sido rectificada por la liquidación provisional administrativa, para rechazar el criterio seguido por aquélla aplicando una reducción a su base imponible en lugar de a la respectiva cuota del Impuesto de Sociedades, y admitida como correcta por el T.E.A.C. en Resolución de 17 de junio de 1970; el Tribunal consideró que "el momento para deshacer el posible error de la sociedad, al separar indebidamente las bases, imponible y liquidable, es el de la práctica de la liquidación definitiva", y añadió que "no es argumento para permitir a la Administración, antes de la liquidación  
(continúa...)

Parece claro que del resultado que aporten todas esas exhaustivas actividades de la Inspección de los Tributos, podrá derivarse la necesidad de modificar las actuaciones realizadas por el sujeto e incorporadas al acto liquidatorio, por discrepar la Administración de los criterios valorativos, calificadores, y en general interpretativos mantenidos por el particular (297). Sin embargo, el propio legislador ha hecho notar que, no obstante lo anterior, el girar la actuación inspectora sobre declaraciones autoliquidadas ha supuesto un cierto cambio en su desarrollo, puesto que expresamente ha manifestado que *"esta situación de la gestión tributaria es la que debe ser afrontada por la Inspección de los Tributos, diversificando sus funciones que ya no pueden comprender simplemente la investigación de hechos imposables desconocidos para la Administración y de sencilla configuración. La Inspección de los Tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los*

---

<sup>296</sup>(...continuación)  
definitiva, la rectificación del ingreso a cuenta, fuera del caso de errores aritméticos, el de que así pueden quedar demorados, durante unos meses o unos años, los ingresos en el Tesoro".

<sup>297</sup> Nos referimos, por supuesto, con tales criterios sólo a los incorporados propiamente al acto de la autoliquidación como se verá claramente de los citados, independientemente de que pudieran existir como resultado de dicha actuación administrativa, otros puntos de discrepancia con lo que es propiamente la declaración.

administrados" (298). Vemos por tanto, que en cierto modo la generalización de esta figura ha supuesto una relativa transformación, por ampliación y complicación, en las tareas inspectoras a desarrollar previas necesariamente a la práctica de la liquidación definitiva; fruto de las cuáles, en su caso, podrá resultar la rectificación, modificación o corrección del acto practicado por el sujeto si existen discrepancias o diferencias con el planteamiento inspector.

Pero es que además, y desde la vertiente contraria, como ya hemos hecho referencia (299), en los casos de ausencia de esta comprobación administrativa, es decir, cuando la Inspección de los Tributos no llegue a actuar comprobando la veracidad de los hechos imponibles declarados y de los cálculos autoliquidatorios realizados, e investigando la complitud de dichos datos y cálculos; la consecuencia jurídica directa de aquella tarea administrativa, la práctica de la liquidación definitiva, no queda totalmente desvanecida de la realidad tributaria subyacente, sino que resta en el ordenamiento la "liquidación" (300) del sujeto particular interesado en el

---

<sup>298</sup> Exposición de Motivos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos cit., punto II, en su largo segundo párrafo in fine.

<sup>299</sup> Ver supra, dentro de este mismo epigrafe de los efectos jurídicos de la autoliquidación, Cap. II-V, el punto A), c).

<sup>300</sup> Aquí por supuesto utilizamos el término liquidación en sentido impropio, no como acto administrativo liquidatorio, sino como operación de determinación o fijación (continúa...)

procedimiento de gestión, aunque como advertimos sin adquirir propiamente ambos caracteres de acto administrativo de liquidación tributaria definitiva. Quedará como inatacable, ahora ya sí, una vez que transcurra el plazo de caducidad en que la Administración inspectora pudo y debió ejercitar su potestad comprobadora-investigadora sin hacerlo, este resultado cuantificador de las operaciones liquidatorias realizadas por el sujeto en su autoliquidación; sin ser propia y realmente liquidación definitiva, sino podríamos decir autoliquidación inmodificable o cuantificación firme de la obligación tributaria objeto del tributo.

Con lo cuál, la principal consecuencia de la práctica de cualquier liquidación, en este caso de una liquidación definitiva posiblemente rectificadora de la autoliquidación tributaria, no se pierde totalmente, puesto que ya en el momento de presentación de aquel acto del particular se procedió a un determinado ingreso (301); el

---

<sup>300</sup>(...continuación)  
del importe del tributo (de ahí el entrecomillado); no obstante, dado el sentido de la idea que se expone en el texto, lo hemos considerado por gráfico muy apropiado, de aquí su utilización.

<sup>301</sup> Habrá casos, por supuesto, dependiendo del tipo de tributo, en que aún con carácter previo se hayan realizado ingresos anticipados, retenciones o pagos a cuenta o fraccionados; o incluso en que, por el volumen alcanzado por estos últimos respecto del resultado aportado por la autoliquidación, de élllo se derive un derecho a devolución; pero en cualquier caso, ésto sólo ocurre con tributos y tipos de rendimientos muy concretos, y además, como planteamiento teórico vale aún en estos casos, pues si no se hubieran anticipado tales cantidades, el resultado final de la autoliquidación habría supuesto siempre un ingreso.

pago del tributo, sea previa actuación administrativa comprobadora o sin élla, se produce. Esto, qué duda cabe, ha llevado por la vía fáctica a una relajación real en el comportamiento administrativo, por no decir a una generalizada dejación de funciones, no querida por el ordenamiento creemos, y poco favorecedora de la creación y consolidación de la conciencia fiscal, de la asunción del deber de contribuir por todos los ciudadanos. No sólo ha pasado de ser una Administración tributaria activa, que llevaba el peso principal del desarrollo del procedimiento de gestión, a una Administración pasiva o refleja, controladora en definitiva, que se limita principalmente a supervisar el buén y correcto cumplimiento por el sujeto de todos los deberes y obligaciones que le impone el ordenamiento para la mejor y más ágil aplicación del tributo, sino que además, se está convirtiendo en Administración inactiva; el conseguir la ejecución de la obligación tributaria suele depender principalmente de los particulares, y sólo en segunda instancia de los órganos administrativos, la actuación administrativa sólo suple las deficiencias y ausencias de los sujetos obligados tributarios; se está imponiendo la subsidiariedad en la actuación administrativa (302), lo

---

<sup>302</sup> "En efecto, junto al mayor protagonismo que el administrado-contribuyente ha ido adquiriendo en la gestión tributaria, y quizá como consecuencia del mismo, es posible constatar cómo la función que progresivamente viene asumiendo la Administración es sobre todo una función de control de la propia actuación del administrado en el cumplimiento de los deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por la  
(continúa...)

que además de posiblemente arbitrario puede llegar a hipertrofiar cierta parte de la estructura tributaria, tanto funcional como operativa; éste es el riesgo.

**c) Abre el procedimiento de recaudación:**

Hemos venido repitiendo reiteradamente que la presentación de la autoliquidación junto con la declaración origina por parte de la Administración tributaria una actividad de caja, es decir, una actuación recaudatoria de aceptación del ingreso derivado del acto autoliquidatorio, aunque sin prejuzgar la corrección o integridad de tal cuantía respecto del resultado final y firme de la obligación tributaria, que debiera llegar a producirse mediante acto administrativo de liquidación definitiva. De esta forma, materialmente puede decirse que la autoliquidación ha venido a suplantar en la mayoría de los casos a la liquidación provisional en cuanto a su principal finalidad fiscal, de allegar recursos anticipadamente y con carácter periódico al ente público; sin que, como hemos visto, llegue a suponer su total desaparición y sustitución por aquélla, ni fáctica ni

---

<sup>302</sup>(...continuación)  
ley.

Se entienden así los supuestos -...- en los que la actividad administrativa sólo se exterioriza cuando falta la actuación del contribuyente o en el caso de que ésta resulte irregular. En este sentido, no sería aventurado aludir a una cierta <<tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria>>, en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para <<suplir>> la actuación del contribuyente, para <<integrarla>> cuando parezca insuficiente o para <<rectificarla>> y <<sancionarla>>, en fín, cuando aquélla resulte irregular". (G. CASADO: "La colaboración con la Administración ...", cit., pg. 170).

jurídicamente.

Tal efecto se recoge expresamente en el art. 20-3º del R.G.R., según el cuál: "*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*"; como puede verse claramente, deriva de esa segunda vertiente o parte de la declaración de voluntad que constituye el contenido esencial de la autoliquidación (303), voluntad de cumplir con la obligación tributaria precisamente en la cuantía calculada por el sujeto y contenida en el acto, ingresándola en el órgano correspondiente para que sea aceptada por la Administración Tributaria como correcta, con carácter definitivo. Se simultanean por tanto, podríamos decir, los plazos para proceder a la presentación de la declaración tributaria y su consiguiente autoliquidación, y para realizar el ingreso en período voluntario consecuente con aquéllas; el período establecido en las normas reguladoras de cada tributo es ambivalente, servirá tanto para presentar el documento contiente de declaración y autoliquidación, como para, a la vez de su presentación, proceder al ingreso correspondiente en el mismo.

Ahora bién, dado que este ingreso al que nos referimos deriva directamente de la autoliquidación, es decir, de un acto realizado por un particular sin

---

<sup>303</sup> Ver supra, dentro de este mismo Cap. II-III,A).

intervención administrativa alguna, resulta evidente que no puede vincular para nada a la Administración; ésta se limita a practicar un acto recaudatorio de caja aceptando materialmente la cantidad pero sin entrar en ese momento sobre su corrección o no de acuerdo al ordenamiento jurídico. Podríamos decir por tanto, que se trata de una "recaudación provisional" si se permite la expresión, no sólo por estar pendiente durante el plazo de cinco años de caducidad de la práctica de la comprobación e investigación administrativas que podrían arrojar un resultado diverso al contenido en el acto que ha dado origen a dicho ingreso, sino además y precisamente porque este acto no es una liquidación tributaria, un acto administrativo de liquidación, sino un acto del particular, su autoliquidación.

Si durante dicho plazo citado, la Administración procediese efectivamente a comprobar la situación tributaria del sujeto, la declaración que éste ha hecho de la misma y sus correspondientes operaciones de cuantificación del tributo, el resultado podría plantear tres situaciones distintas; en primer lugar que todas ellas, situación tributaria, declaración y operaciones de cuantificación, son correctas en su integridad, en todos sus aspectos, dictando el acto administrativo correspondiente que reflejara dichos resultados y que operaría la transformación del carácter de aquella recaudación, en un pago del tributo de naturaleza firme, definitiva.

Las otras dos posibilidades implican, por tanto, la

no adecuación de la actividad del sujeto al resultado de dicha comprobación; en segundo lugar, si arrojase una cuantía superior a la contenida en la autoliquidación e ingresada con ella, aquel ingreso va a computarse a cuenta del que ahora deriva de la liquidación administrativa (304), y por tanto se restará de dicha cantidad para obtener la cuantía que materialmente deberá pagar el sujeto, la deuda tributaria a ingresar en definitiva. Y en tercer lugar, la posibilidad de que la comprobación administrativa arroje un montante relativo a la prestación tributaria inferior al fijado por el particular con su actuación e ingresado, con lo que aquella "recaudación provisional", aquel ingreso a cuenta que acompañó al acto autoliquidatorio generará un derecho a la devolución del exceso, de lo pagado de más en un momento anterior, habrá un reembolso de parte del resultado de la autoliquidación.

Si por el contrario, no llega a realizarse una actividad administrativa por la Inspección de los Tributos, el ingreso que haya acompañado al acto del sujeto deberá esperar el transcurso de los cinco años precisos para convertirse en inamovible, para alcanzar aquella recaudación el carácter de definitiva; vemos por tanto, que hay una

---

<sup>304</sup> El final del primer párrafo del art. 20-5º del R.G.R. lo dice para un caso concreto exactamente, al establecer respecto de las deudas no satisfechas, entre otros, en los supuestos de autoliquidación, que se exigirán "computándose, en su caso, como pagos a cuenta las cantidades pagadas fuera de plazo"; lo mismo es predicable si el ingreso fué durante el plazo.

cierta superposición respecto de los plazos legales para declarar-autoliquidar, y para ingresar voluntariamente. Pero éllo no debe confundirnos haciéndonos pensar que también la hay respecto del inicio del plazo que tiene la Administración tributaria para liquidar y para recaudar, para ejercitar ambas potestades el órgano administrativo correspondiente, a raíz de la presentación de la declaración y autoliquidación junto con el ingreso derivado; en este segundo caso, no creemos que sea propiamente así, o al menos hay que establecer una serie de cautelas y matizaciones al respecto para no llegar a conclusiones apresuradas.

En efecto, la apertura del cómputo del plazo de caducidad para recaudar, para exigir el pago del tributo por la Administración, según el art. 65 de la L.G.T. en relación con el 64,b) de la misma, exige que haya finalizado el plazo de ingreso voluntario de la cantidad resultante de la liquidación (305); luego la vía de apremio en definitiva requiere que dicho periodo de recaudación voluntaria haya transcurrido sin cumplir el sujeto con el pago determinado en acto administrativo liquidatorio; si dicho plazo es precisamente el fijado para presentar la autoliquidación junto con el ingreso, con la realización de ambos sólo se

---

<sup>305</sup> El plazo de prescripción comenzará a contarse en el caso de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario, según puede extraerse literalmente de la conjunción de los dos preceptos citados, por haber desaparecido el plazo semiautomático de prórroga contenido en el antiguo art. 92-1º del R.G.R., como veremos.

abriría el plazo administrativo para comprobar, y en su caso rectificarlos si procede. Si por otra parte, en dicho plazo o aún fuera de él, presentó su acto autoliquidatorio pero sin acompañarlo del ingreso derivado del mismo, en todo o en parte, a pesar de haber resultado positivo o a ingresar; aún transcurrido el período de recaudación voluntaria sin ingresar lo debido, no creemos que directamente se pueda ejercitar la potestad recaudatoria abriéndose la vía de apremio o ejecución forzosa, por carecer de los requisitos legales precisos para éllo, a pesar de lo que podría parecer inferirse de los arts. 20-5º y 97-2º y 3º del R.G.R. (306), por carecer de los requisitos legales precisos para

---

<sup>306</sup> Artículo 20-5º del R.G.R.: *"Las deudas no satisfechas en los períodos citados en los apartados anteriores ("deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración", "que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación" y "deudas no tributarias" (sic) según los párrafos 2º, 3º y 4º, respectivamente, del mismo), se exigirán en vía de apremio, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 97 de este Reglamento, ...", que a su vez establece en sus párrafos 2º y 3º: "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 períodos 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 el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación, cuando éstas se hayan 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, el día siguiente de la presentación".*

Resulta todavía más clara dicha tentativa del legislador reglamentario, si comparamos estos preceptos con sus correlativos del anterior R.G.R., en concreto el art. 97, y por remisión el art. 20-2º, 3º y 4º, y el 92-1º, párrafo segundo:

Artículo 97: <<Iniciación del procedimiento>>. "El  
(continúa...)

ello, tanto material de falta de ingreso como formal de notificación reglamentaria de la liquidación (art. 137-d) de la L.G.T.).

Al respecto, la Ley General Tributaria inicia su art. 128-1º estableciendo que *"El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria"*, plazo que se contará en general, como señala el precepto anterior, desde la notificación al sujeto *"de la liquidación"*, ya sea directa e individualmente o periódica y colectiva mediante edictos; por su parte, el párrafo 2º introducido junto con tres más por la Ley de Presupuestos para 1992 (307) creemos debe

---

<sup>306</sup>(...continuación)  
*procedimiento de apremio se inicia cuando, vencidos los plazos de ingreso a que se refiere el número 2 del artículo 20 ("Salvo disposición en contrario de Ley, las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse: ..." (sic)), no se hubiese satisfecho la deuda o cuando en el supuesto previsto en el artículo 92-1º, párrafo segundo ("No obstante, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de tales deudas ("a que se refieren los apartados 3 y 4 del artículo 20"), no será aplicable el plazo de prórroga y se exigirán en vía de apremio, una vez transcurrido el período de ingreso en voluntario" (sic)), se expida en consecuencia, el título que lleva aparejada ejecución".*

Artículo 20-3º: *"Las deudas tributaria que deban satisfacerse mediante efectos timbrados ..."; y 4º: "Las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo ...".*

Como puede verse, antes se dejaban fuera del art. 97 y por tanto de la iniciación del procedimiento de apremio, en lo que nos interesa, las deudas autoliquidadas por el sujeto, salvo que la Administración las hubiera fijado por conocerlas, y poder liquidarlas; en caso contrario, era aplicable el plazo de prórroga "indefinido" contenido en el art. 92-1º, primer párrafo, hoy desaparecido.

<sup>307</sup> Ley 31 /1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, art. 86 <<Recaudación en vía de apremio>>.

ser integrado y por tanto interpretado de acuerdo con lo anterior: "cuando una declaración-liquidación o autoliquidación se presente dentro de plazo, sin que efectúe simultáneamente el ingreso de la deuda tributaria, hallándose obligado a éllo el sujeto pasivo o retenedor, la Administración, transcurrido el plazo establecido para la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, procederá de inmediato al cobro por vía de apremio de la deuda o cantidad autoliquidada, exigiendo el correspondiente recargo de apremio y los intereses de demora devengados". Esa expresión de "procederá de inmediato al cobro por vía de apremio" no debe de confundirnos, puesto que la ejecución forzosa contemplada en el art. 128 citado está vinculada al art. 126-1º de la L.G.T., según el cuál : "Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria"; y al art. 129 de aquélla: "Las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes según los Reglamentos serán título suficiente para iniciar la vía de apremio ..." (308).

---

<sup>308</sup> Este precepto debe completarse con su desarrollo por el propio R.G.R., que regula dichas certificaciones de descubierto así como el acto administrativo al que dan lugar, en sus arts. 104 y ss.:

Artículo 104: <<Tributos>>. "1. Tendrán el carácter de títulos acreditativos del crédito a efectos de despachar la ejecución por vía administrativa de apremio, las certificaciones de descubierto, individuales o colectivas, expedidas por ...".

Artículo 106: <<Providencia de apremio>>. "1. La providencia de apremio es el acto de la Administración que  
(continúa...)

Se comprenderá, por tanto, lo que queremos decir; no debemos confundirnos respecto de los dos párrafos mencionados en el art. 97 del R.G.R., segundo y tercero (309), al aludir a la iniciación tanto del período ejecutivo como del procedimiento de apremio respecto de las "deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación", cuando se hayan presentado en plazo o fuera sin requerimiento previo, y "sin realizar el ingreso correspondiente en todo o en parte"; puesto que si bien es admisible considerar teóricamente abierto el período ejecutivo para lo no ingresado "el día siguiente al vencimiento del plazo o plazos de ingreso en período voluntario", o "al día siguiente de la presentación", respectivamente, así como perfectamente armonizable con el también citado art. 20-5º del Reglamento; no lo es sin embargo, admitir propia y materialmente el inicio de la ejecución del procedimiento de apremio en sí, por la imposibilidad de dictar el título ejecutivo suficiente o certificación de descubierto sin un previa y auténtica liquidación tributaria (310).

---

<sup>308</sup>(...continuación)  
*despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de los Títulos a que se refiere el artículo anterior (Títulos acreditativos del crédito) ...".*

<sup>309</sup> Verlos recogidos en nota 306.

<sup>310</sup> J.J. SANCHEZ ONDAL ("El recargo único del nuevo artículo 61-2º de la L.G.T. en su redacción dada por la Ley 18/91, de 6 de junio"; La Ley, nº 2878. 1991) se plantea "la duda de la exigibilidad de las cantidades autoliquidadas por (continúa...)"

En definitiva, podemos admitir la teórica y genérica apertura de la vía de apremio respecto de las deudas "liquidadas" por el propio particular mediante autoliquidación, y cuyo ingreso no acompañó en su integridad a la presentación de ésta, interpretando desde esta óptica las modificaciones operadas primeramente por vía reglamentaria y después en la propia Ley General Tributaria; ahora bien, si de lo que se trata es de materializar dicho procedimiento, de llevarlo efectivamente a la práctica, debe exigirse consecuentemente con las diversas disposiciones

---

<sup>310</sup>(...continuación)

el sujeto pasivo en vía de apremio" (pg. 1). "Existe, pues, un cierto confusionismo en cuanto al momento de iniciación del procedimiento" (E. PUJALTE CLARIANA: "El procedimiento de ejecución forzosa de la obligación tributaria en el nuevo Reglamento General de Recaudación"; G.F., nº 89. 1991 (pg. 169)); "el simple transcurso del período voluntario es un presupuesto inexcusable, pero no es suficiente para iniciar el procedimiento de apremio, sino que tal tránsito del período voluntario de recaudación a la vía de apremio ha de ser declarado formalmente" (E. ARAGONES BELTRAN: "Sobre el nuevo Reglamento General de Recaudación" (II); G.F., nº 88. 1991 (pg. 171)). "A pesar de que una primera lectura del art. 128 de la L.G.T. pudiera hacer pensar otra cosa, no se produce aquí una situación en la que, de derecho y por ministerio de la ley, el patrimonio del deudor quede sujeto a la ejecución forzosa del crédito tributario, sino que se abre un procedimiento, como tal reglado, que necesita un título que lo sustente y que comienza con un <<acto de la Administración>>, la providencia de apremio" (A. FERNANDEZ CUEVAS: "Pago de las deudas tributarias fuera del plazo de ingreso voluntario y procedimiento de apremio"; Car. T., nº 116. 1990 (pg. 2)); "ante el impago de la deuda tributaria resultante de la declaración-liquidación, la Administración se encuentra sin posibilidad de ejercitar directamente el derecho subjetivo de crédito, puesto que dicha declaración-liquidación carece del ingrediente imperativo, que es propio de los actos administrativos" (M. C. BOLLO AROCENA: "Comentario al artículo 128 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, tomo II; EDERSA. Madrid. 1982 (pg. 261)).

legales vistas la existencia previa de un acto administrativo, al menos confirmatorio del contenido de la autoliquidación, como base necesaria e imprescindible de la exigibilidad del pago de la deuda, y del correspondiente título ejecutivo en caso contrario requerido para proceder a la ejecución forzosa mediante apremio. Y desde esta perspectiva, creemos que la reforma operada sobre el R.G.R. debía haber sido más clara al desarrollar los límites legales en los dos párrafos mencionados del art. 97 del mismo; debiera haber indicado sólo la apertura directa del "*periodo ejecutivo*", como posibilidad teórica a jercitar, y no también del "*procedimiento de apremio*", en ausencia de los requisitos legales precisos vistos; interpretado en este sentido, es como únicamente debe ser entendido y aplicado tal precepto (311).

---

<sup>311</sup> Hemos recogido las dos expresiones que utiliza el mismo art. 97 desde su propia denominación, puesto que podrían ser válidas para diferenciar las dos posibilidades a que nos referimos en el texto como única explicación válida del precepto; así, se aprovecharía esta novedad de doble nomenclatura abierta por el propio legislador, aunque como decimos falta de claridad en su regulación, a la luz de la Ley General Tributaria, al menos en el segundo caso. Como se ha dicho, "los tres elementos fundamentales de los que -...- podríamos llamar <<acción ejecutiva tributaria>> (son):

- un acto administrativo de gestión tributaria válido (liquidación).

- la toma de conocimiento de aquel acto por su destinatario (notificación reglamentaria); y

- el incumplimiento de la obligación impuesta (falta de pago de la deuda, en el plazo establecido)".

Lo que no deja lugar a dudas; idea tomada de E. PUJALTE ("El procedimiento de ejecución ...", cit., pg. cit.), compartida por E. ARAGONES ("Sobre el nuevo Reglamento ...", cit., pg. cit.), y BOLLO AROCENA ("Comentario al artículo ...", cit.) quién expresamente referido a la figura (continúa...)

d) Rectificación de la autoliquidación a instancia del sujeto:

En último lugar, debemos plantearnos, a efectos procedimentales, las posibilidades que tiene el sujeto realizador de un acto autoliquidatorio una vez que lo haya entregado a la Administración correspondiente, de instar la modificación o rectificación de dicho acto bien porque ha detectado un error en su práctica, o bien por querer cambiar algún dato falseado voluntariamente o añadir o quitar algún otro por distintas razones que no hacen al caso. Este tema va íntimamente unido a la cuestión de los distintos supuestos de revisión de la autoliquidación a instancia de parte, es decir, de los diferentes recursos de todo tipo existentes en el ámbito tributario, entre los que veremos va a destacar para esta figura en concreto la reclamación económico-administrativa como eje de la cuestión. Sin embargo, como vamos a ver a lo largo de este punto, dichos recursos en general no van a dirigirse directa y abiertamente contra la autoliquidación en sí, por lo que el título de este epígrafe quiere recoger esa realidad incluyéndolo entre los efectos jurídicos sobre el procedimiento producidos por aquélla, sin calificarlos propiamente como recursos administrativos contra

---

<sup>311</sup>(...continuación)  
que estudiamos concluye que "la notificación de un requerimiento de ingreso dirigido por la Administración al sujeto pasivo y la expedición posterior del correspondiente título ejecutivo son los dos requisitos imprescindibles para que el procedimiento de apremio pueda iniciarse con relación a las deudas tributarias determinadas mediante declaración-liquidación" (pgs. 262 y 263).

la autoliquidación.

### 1. Planteamiento de la cuestión:

Coincidiendo con la época de gran expansión de la aplicación del régimen de gestión autoliquidatoria a la mayoría de figuras impositivas de nuestro sistema tributario, comenzó a surgir la polémica en torno a esta cuestión; el tema se planteaba desde el punto de vista de la gran indefensión y falta de garantías que podía suponer (312), el que los sujetos particulares debieran esperar pacientemente la realización de las actividades de comprobación e investigación para la práctica de la liquidación definitiva, o bien la práctica directamente de una simple liquidación provisional por la Administración tributaria, para poder acudir a cualquier procedimiento revisor con la intención de modificar el resultado de su

---

<sup>312</sup> Esas consecuencias negativas posibles han sido resaltadas por gran parte de la doctrina que ha tratado el tema, al destacar que sólo tenían dos posibilidades los particulares, recurrir contra el acto administrativo si lo había, por error de hecho en función del art. 156 de la L.G.T., o esperar la práctica de la comprobación y liquidación para recurrirlos en su caso; en esta línea pueden consultarse J. TURPIN VARGAS: "Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa"; R.D.F.H.P., nº 109. 1974 (pgs. 101 y, 104 y ss.); F. BENITEZ DE LUGO: "El recurso de reposición previo al económico-administrativo"; I.E.F., Madrid. 1980 (pg. 58); E. ESEVERRI: "Las actuaciones tributarias ...", cit. (pgs. 45 y 46); J. M. MARTIN: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pgs. 51 y 52); M. PONT: "Distinción entre derecho ...", cit. (pgs. 109 y ss.); F. CLAVIJO: "La Autoliquidación ...", cit. (pgs. 774 y 775); J. R. RUIZ: "La liquidación ...", cit. (pgs. 313 y ss.); R. DE OLANETA, op. cit. (pgs. 68 y ss.); I. MERINO: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pgs. 24 y ss.); AA.VV.: "Cuestiones tributarias prácticas"; La Ley, Madrid. 1990 (pgs. 839 y ss.), y F. DE LA HUCHA: "Procedimiento de gestión ...", cit. (pg. 14).

propia autoliquidación, como se ve por vía indirecta, ya que debían recurrir precisamente contra esas actuaciones tributarias, contra esos actos administrativos en definitiva, en el sentido del resultado que querían conseguir rectificando su acto, de no haber operado tal cambio el propio acto de la Administración tributaria. Ello era lógico y consecuente con el plano teórico normativo vigente, puesto que sólo podían ser materia objeto de cualquier recurso tributario precisamente los actos administrativos en sentido estricto, y las autoliquidaciones eran sólo actos del particular (313).

Sin embargo, como decimos, resultaba "injusto" al menos en algunos casos que, el pago recibido en justa contraprestación por el sujeto como recompensa por haber visto tan fuertemente incrementadas las exigencias de comportamientos y cumplimientos por el ordenamiento, fuese precisamente el imponerle soportar las consecuencias de sus propios errores en espera de una actuación administrativa que podía no llegar o sí pero a un largo plazo, no pudiendo por

---

<sup>313</sup> A nivel normativo se veía sólo la posibilidad de aplicar el art. 156 de la L.G.T., en relación con una interpretación extensiva a la autoliquidación del art. 116 de la misma, para los errores de hecho; y vinculada a éllo y de interpretación no siempre correcta entonces, el art. 155 también de aquélla para la devolución de ingresos indebidos, en relación con el art. 6 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, de 29 de julio de 1924; fuera, sin poderse acudir por tanto, la regulación del recurso de reposición y la entonces existente de 1954 sobre el procedimiento económico-administrativo.

sí rectificar o procurar la rectificación de los mismos (314); frente a la posición de la Administración que no sólo sí podía naturalmente modificar la autoliquidación como hemos visto en un plazo de cinco años, sino que también permanecía inactiva en multitud de supuestos, y en otros muchos actuaba pero con mucho retraso respecto de las expectativas del particular.

Esta situación fué sin duda un importante caldo de cultivo y abono para los intentos de localizar e identificar en el conjunto de actuaciones relativas al proceso autoliquidatorio, un acto administrativo por alguna parte, resultando, como puede comprenderse fácilmente, lo más próximo construir una liquidación provisional en ese conjunto confluyente de comportamientos; de ahí surgieron las distintas posturas que hemos recogido en torno a la naturaleza jurídica de la autoliquidación que la equiparaban de una u otra forma a un acto administrativo de liquidación provisional (315), para de esta forma posibilitar su recurribilidad y por tanto romper la dificultad al respecto descrita. Sin embargo, como también apuntamos, dichas teorías adolecen de defectos y contra argumentaciones insalvables, de ahí que debiera girarse la mira hacia otras posibles soluciones al tema, surgiendo en determinado momento por una

---

<sup>314</sup> Sobre todo, cuando de dicho error se deriva un ingreso excesivo, que podía transformarse fácilmente en un supuesto de enriquecimiento injusto, sin causa, para la Administración.

<sup>315</sup> Ver supra, Cap. II-II, fundamentalmente b), C) y D).

figura no propia del ámbito financiero y tributario, sino de aplicación generalizada a todo el campo administrativo, la vía del derecho de petición contemplada en los arts. 39 de la L.R.J.A.E., 94 de la L.P.A. y 38 de la L.J.C.A. (316).

El sujeto que pretendiera rectificar su autoliquidación debía solicitar del órgano administrativo la práctica de la comprobación y/o su pronunciamiento sobre la corrección o no de aquélla, esperando durante un plazo de tres meses la respuesta de la Administración; aunque ésta se

---

<sup>316</sup> Artículo 39 de la L.R.J.A.E.: "1. Toda persona, natural o jurídica, podrá dirigir instancias y peticiones a las autoridades y organismos de la Administración del Estado en materia de su competencia.

2. Las citadas autoridades y organismos están obligados a resolver las instancias que se les dirijan por las personas directamente interesadas o declarar, en su caso, los motivos de no hacerlo. ...".

Artículo 94 de la L.P.A.: "1. Cuando se formulare alguna petición ante la Administración y ésta no notificase su decisión en el plazo de tres meses, el interesado podrá denunciar la mora y, transcurridos tres meses desde la denuncia, podrá considerar desestimada su petición, al efecto de deducir, frente a esta denegación presunta, el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, según proceda, o esperar la resolución expresa de su petición.

2. ....

3. En uno y otro caso, la denegación presunta no excluirá el deber de la Administración de dictar una resolución expresa ...".

Artículo 38 de la L.J.C.A.: "1. Cuando se formulare alguna petición ante la Administración y ésta no notificare su decisión en el plazo de tres meses el interesado podrá denunciar la mora, y transcurridos tres meses desde la denuncia, podrá considerar desestimada su petición, al efecto de formular frente a esta denegación presunta el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, según proceda, o esperar la resolución expresa de su petición.

2. En todo caso, la denegación presunta no excluirá el deber de la Administración de dictar una resolución expresa, debidamente fundada".

produjese expresamente sin satisfacer la pretensión del sujeto, se tenía ya sin embargo acto administrativo contra el que recurrir alegando las razones y argumentaciones pertinentes; si por el contrario no había pronunciamiento administrativo en esos tres meses, tras denunciar la mora y con el transcurso de otros tres meses operaba el silencio administrativo negativo, entendiéndose un acto administrativo tácito denegatorio de la modificación de la autoliquidación solicitada, contra la que también podría recurrir ya el sujeto.

Todas estas solicitudes descritas tuvieron reflejos relativos en la jurisprudencia de la época, que pasó de la postura al principio recogida como punto de partida, (317), a flexibilizarse para evitar la relativa indefensión que podía suponer, abriendo poco a poco la entrada en ella principalmente a esta última vía del derecho de petición, si bien no exenta de titubeos y altibajos (318). Quizá esta paulatina admisión de la aplicación de

---

<sup>317</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1975 y de 16 de junio de 1977, o las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de enero de 1979 y de 18 de febrero de 1982.

<sup>318</sup> Se inicia dicho cambio con la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1978, según la cuál "no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiéndose a tal fin a la autoridad u organismo a quién competa el conocimiento de la cuestión que  
(continúa...)

la institución administrativa, fué en cierto modo el detonante de la modificación operada con la reforma normativa del recurso económico-administrativo, que abrió una nueva etapa al respecto.

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

Con la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico Administrativo, se abre una nueva etapa respecto del tema que estudiamos, no tanto directamente por élla misma, sino más exactamente por el Texto que la articuló mediante Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto; lo cuál provocó con su aparición no pocas críticas sobre la posible extralimitación del Real Decreto Legislativo respecto de la Ley de Bases que articulaba (319), que se han ido superando conforme se ha entendido claramente e interpretado correctamente el sentido de la modificación, al resultar en definitiva que no se ha quebrantado el ámbito u objeto propio

---

<sup>318</sup>(...continuación)  
plantea según su naturaleza, ..."; continuándose en dicha línea con las también Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de marzo y 12 de junio de 1979, y 14 de marzo y 1 de octubre de 1984; o las Sentencias de la Audiencia Territorial de Sevilla de 6 de abril de 1982 y de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 11 de octubre del mismo año; así como de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de enero de 1979, entre otras.

<sup>319</sup> Ya habíamos hecho referencia a esta cuestión supra, Cap. I-II, B), b).

y tradicional de este procedimiento, como vamos a ver.

El Título IV de dicho Real Decreto Legislativo titulado <<Actos impugnables>> se inicia con el art. 15:

"1. La reclamación económico-administrativa será admisible contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.

b) Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

2. Será admisible también la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, en relación a los siguientes actos:

a) Las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes.

b) Los actos de repercusión tributaria previstos legalmente.

c) Las retenciones practicadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por Ley a practicar retención.

d) La aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible (320).

3. Las infracciones en la tramitación que afecten

---

<sup>320</sup> Esta última letra d) del párrafo 2º, debe entenderse derogada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T., por la reforma que operó en concreto sobre los arts. 50 y 51 de la misma que regulan dicho régimen de estimación indirecta de bases.

a la validez de los actos reclamables podrán alegarse al impugnarlos".

En correspondencia con el mismo y en lo que nos interesa, establece el art. 42-2º,a) del R.P.R.E.A.: <<Impugnación de actos de gestión tributaria>>. En particular y por lo que a la gestión tributaria se refiere son impugnables: 2. Las siguientes actuaciones tributarias:

a) Las autoliquidaciones"; desarrollando el denso art. 121 del mismo Reglamento precisamente los requisitos y la forma a que aludía el Real Decreto Legislativo (321).

Antes de entrar en su estudio, del que derivará el porqué de la pérdida de relevancia de esas primeras críticas aludidas sobre la falta de autorización para el contenido de los artículos citados, surge como primer dato a destacar precisamente esa denominación de "actuaciones tributarias" donde se engloba, junto con retenciones y repercusiones tributarias, a la autoliquidación (322); sobre todo

---

<sup>321</sup> Artículo 121 del R.P.R.E.A.: <<Impugnación de autoliquidaciones>>.

1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cuál se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición.

2. La reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo".

<sup>322</sup> Ver sobre dicho concepto E. ESEVERRI: "Las actuaciones tributarias ...", cit. (especialmente pgs. 19 y (continúa...))

resalta frente al término utilizado en el primer párrafo del citado art. 42, que habla de actos administrativos, normal y único empleado a este nivel en las anteriores y sucesivas regulaciones sobre la vía económico administrativa. Sin embargo, no podemos criticar esta novedad en la nomenclatura, puesto que nos parece totalmente adecuada, primero porque diferencia claramente dos actividades netamente distintas por el nombre, los actos administrativos en sentido estricto, y diversas actuaciones llevadas a cabo por particulares como la propia autoliquidación (323); y segundo por aportar ya el primer indicio sobre la diferencia de trato que han de recibir ambos grupos de actos en esta reclamación, hilando también con esos requisitos que deberán cumplirse y esa forma que va a posibilitar el acceso a la misma "en relación" con las actuaciones tributarias, con la autoliquidación; que no expresamente "contra" dichas actuaciones, impugnando directamente el acto autoliquidatorio.

Entrando ya en ésto último, analizándose para éllo el anteriormente citado art. 121, lo primero que debe hacer el sujeto es instar del órgano de gestión correspondiente la confirmación o rectificación de su propia autoliquidación, con lo cuál ya parece intuirse que va a hacer su aparición un

---

<sup>322</sup>(...continuación)  
ss.); JIMENEZ DIAZ: "En torno a la rectificación ...", cit. (pg. 76), y J. R. RUIZ: "La liquidación ...", cit. (pgs. 319 y ss.).

<sup>323</sup> Ver al respecto, en este Cap. II el epígrafe II dedicado precisamente a la naturaleza jurídica de la autoliquidación.

acto administrativo propiamente; para éllo, se establece un plazo determinado, que va desde que han transcurrido los seis primeros meses de la presentación de la autoliquidación, hasta que hace un año de la misma; es decir, se corresponde con los segundos seis meses del año posteriores a su presentación. El órgano administrativo tiene un plazo de un mes desde la solicitud del sujeto para pronunciarse sobre la corrección o no de la autoliquidación, pués de no hacerlo en el mismo, opera el silencio admistrativo, en este caso negativo por rechazar la rectificación a operar sobre el acto del sujeto que él mismo ha solicitado del órgano administrativo (324), entendiéndose confirmada la autoliquidación tácitamente por silencio. Frente al acto administrativo expreso que resuelve la instancia del sujeto puede interponerse ya sí la reclamación económico-administrativa en el plazo habitual de quince días desde la notificación de aquél; o bién, si se entiende producido un acto administrativo tácito por silencio, confirmatorio del acto autoliquidatorio, podrá recurrir frente a éste una vez transcurrido el mes para que opere la desestimación, en el

---

<sup>324</sup> Entendemos que el silencio administrativo que opera es negativo, no sólo por ser el criterio general que según se deriva de los arts. 93, 94 y 95 de la L.P.A.; sino sobre todo porque, lo perseguido realmente por el sujeto es la modificación de su autoliquidación, que será la cuestión de fondo planteado ante el órgano de gestión al solicitarle su rectificación o ratificación sobre su acto; luego si el silencio supone entender tácitamente ratificada, aceptada su autoliquidación, está desestimando aquella pretensión de modificación.

mismo plazo y por la misma vía (325).

Como puede verse, este precepto sólo regula un procedimiento para llegar a "provocar" un acto administrativo en sentido propio, ya sea expreso o tácito por silencio administrativo, contra el que poder recurrir propiamente, acto que deberá consistir precisamente en un pronunciamiento directo sobre la rectificación o ratificación de la autoliquidación del particular; por é ello, se decía al inicio, se posibilita la impugnabilidad económico-administrativa en relación a aquélla, pero no directamente frente a la misma, puesto que en definitiva el recurso se interpone claramente contra el acto administrativo expreso o tácito dictado o surgido al hilo de la petición del sujeto. Realmente, no

---

<sup>325</sup> Aunque no directamente dictada sobre este tema, creemos de todas formas aplicable también a este supuesto la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1986, de 21 de enero, según la cuál en caso de desestimación presunta de un recurso, en concreto el de reposición, el aplicar los plazos para posteriores recursos como si se tratara de resolución expresa, vulneraría el derecho constitucional a la tutela efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución; puesto que la resolución presunta no puede equipararse a la expresa, con todos los requisitos de su notificación, debiendo equipararse a la notificación defectuosa en la que se contendría solamente el texto íntegro del acto; luego los plazos para recurrir no pueden computarse desde la desestimación presunta de la reposición, en el caso, como si hubiera recaído en dicha fecha resolución expresa correctamente notificada. Criterio ratificado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/1987, de 21 de diciembre.

Aunque se dicta la primera al hilo de la resolución presunta por silencio de un recurso de reposición a efectos de recurrir de nuevo contra la misma, creemos ser perfectamente aplicable tal criterio a la contestación también por silencio ante la solicitud del sujeto contemplada en el art. 121 del R.P.R.E.A., a efectos en este caso del primer recurso a interponer. Igualmente lo creen así los AA.VV. de: "Cuestiones Tributarias Prácticas", cit. (pgs. 847 y 848).

establece un trámite propiamente dicho de la reclamación económico-administrativa, "el art. 121 no contiene ningún procedimiento económico-administrativo, en sentido estricto, sino meras actuaciones en vía de gestión que permiten el posterior acceso a la vía de reclamación" (326); lo cuál se ve ratificado por la propia inclusión del mismo, abriéndola, en la Sección II, <<Actuaciones Tributarias reclamables>> del Capítulo V <<Procedimientos especiales>> del citado Reglamento. Luego como decíamos, la materia tradicional objeto de este tipo de recurso administrativo como de cualquier otro de ellos queda intacta, sólo puede interponerse contra actos administrativos en sentido estricto.

El auténtico y verdadero problema que planteó dicho precepto fué el plazo que establecía, "*transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación*", sobre todo porque desde su entrada en vigor, la Administración trató de reconducir cualquier pretensión al hilo de una autoliquidación a este procedimiento, pretensión admitida perfectamente por alguna jurisprudencia (327); en efecto, si bién parecía plausible

---

<sup>326</sup> Así se mantuvo por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de octubre de 1988; en parecidos términos ver también la de 29 de abril del mismo año, 30 de septiembre de 1989 y 8 de marzo de 1990.

<sup>327</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1988 (confirmando la de la Audiencia Territorial de La Coruña de 31 de julio de 1987) así como dos de 6 de febrero, una de 20 del mismo mes, otra de 10 de marzo, y de 6 de junio, todas de 1989.

la posibilidad abierta por el mismo respecto de los errores de derecho, antes huérfanos de regulación directa; y si tampoco resultó muy problemático respecto de los errores de hecho o materiales y aritméticos, por la doble posibilidad de su rectificación a instancia de parte o bien de oficio (328); el verdadero tema polémico surgió cuando se pretendía "recurrir" contra una autoliquidación con la pretensión de ejercer el derecho a la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, por no verse cubierta en ese momento la previsión que hizo en su regulación la Ley General Tributaria, al referirse a su desarrollo reglamentario sobre esta cuestión en el art. 155 de la misma: *"1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal.*

*2. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante*

---

<sup>328</sup> Según el artículo 156 de la L.G.T., la Administración debe rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, durante un plazo de cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación; y por el art. 108 de la misma, *"serán aplicables en el procedimiento de gestión las normas contenidas en el artículo 156 sobre rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho"*.

compensación" (329). Y éello, por el plazo de prescripción de cinco años que establecía al respecto el art. 64-d) de la L.G.T.: "Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos".

Se comenzó a criticar por parte de muchos autores la limitación del plazo establecido en el art. 121 de referencia respecto del de cinco años como período de prescripción contenido en la Ley General Tributaria, resaltando el carácter reglamentario del primero frente al legal de la segunda. Algunos trataron de buscar explicaciones a la polémica surgida, distinguiendo entre lo que es propiamente la impugnación de la autoliquidación, y el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos (330); otros entendieron subsistente la vía del derecho de petición referido en el punto anterior con un plazo de ejercicio mayor, en este caso el de cinco años de

---

<sup>329</sup> Hemos recogido la redacción de dicho precepto dada por la Ley 10/1985, puesto que la variación operada sobre la vigente en 1981 que nos interesa no afecta para nada a la cuestión tratada en el texto; añadió el último inciso del párrafo 1º "aplicándose el interés legal".

<sup>330</sup> GONZALEZ PAEZ: "Carácter administrativo ...", cit. (pg. 58); JIMENEZ DIAZ: "En torno de la rectificación ...", cit. (pgs. 80 y 81); PONT MESTRES: "Distinción entre derecho a impugnación ...", cit. (pgs. 118 y 119, y 129 y 130), y C. CASTILLO DEL CARPIO: "La legalidad del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981. Ambito de aplicación"; Car. T., nº 101. 1989 (pgs. 9, 11 y 12). Igualmente, las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1988, 30 de septiembre y 3 de noviembre de 1989, 8 de marzo y 18 de abril de 1990, aunque algunas de ellas no son demasiado claras al precisar esa otra posición.

prescripción, pero también con un período superior de espera para que se operase por el silencio administrativo un acto administrativo presunto o tácito contra el que recurrir (331); otros en cambio, rechazaron de plano el plazo del art. 121 del R.P.R.E.A., llegándose a proclamar su nulidad por vulnerar la jerarquía normativa, y contravenir distintos preceptos relativos al tema de rango superior, entre los que se alinearon algunos órganos jurisdiccionales recientemente que han dictado sentencias declarando tal nulidad (332). Seguramente ha sido toda esta ardua e intensa polémica, no falta de razones de fondo, la que ha provocado, o al menos habrá contribuido a éllo; aprovechar la promulgación del tan esperado reglamento en desarrollo del art. 155 de la L.G.T., regulando el procedimiento para la devolución de ingresos tributarios indebidos, para introducir mediante Disposición

---

<sup>331</sup> S. HERNANDEZ TORNOS: "La revisión de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984 (pg. 70); A. MANTERO SAENZ: "Comentarios de jurisprudencia relativos a la L.G.T."; en revista cit. (pg. 205); GONZALEZ PAEZ: "Petición de devolución ...", cit. (pgs. 231 y 232); A. MARTINEZ LAFUENTE: "Comentarios de jurisprudencia"; Impuestos, nº 1. 1987 (pg. 61); C. ALBIÑANA: "Las llamadas autoliquidaciones ...", cit. (pg. 14); MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pgs. 27 y ss.), y E. ESEVERRI MARTINEZ: "Derecho a la devolución de ingresos. Comentario a los arts. 155 y 156", en <<Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma>>, (Homenaje a Sáinz de Bujanda), tomo II; I.E.F., Madrid. 1991 (pgs. 608 y 609). Igualmente las Sentencias de las Audiencias Territoriales de Sevilla de 16 de octubre de 1985, Santa Cruz de Tenerife de 23 de mayo de 1986, y Las Palmas de 5 de mayo de 1987.

<sup>332</sup> Sentencias de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1987, 24 de mayo y 20 de octubre de 1988, y de la Audiencia Territorial de La Coruña de 12 de diciembre y 31 de diciembre de 1988.

Adicional Cuarta una nueva redacción del art. 121 anterior, que obvia la problemática del plazo referida, y para clarificar algo más de una vez por todas en qué supuestos y con qué requisitos, plazos y forma, se debe acudir a este último artículo, y en qué otros habrá de atenerse al 155 de la L.G.T. y su desarrollo reglamentario.

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

**3.1. Instar la rectificación de  
autoliquidaciones:**

El Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cuál se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, establece en su Disposición Adicional 4ª: <<Modificaciones normativas>>. El artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, queda redactado del siguiente modo: <<Artículo 121.- Impugnación de determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación.

*La resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa>>". Sin*

embargo, debemos completar ésto con lo que establece la inmediatamente anterior Disposición Adicional del mismo: <<Solicitud de rectificación de una declaración-liquidación o autoliquidación>>. 1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria.

2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la rectificación o confirmación de la declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario.

3. Instruido el procedimiento, la Administración dictará la resolución que proceda. Transcurridos tres meses sin que la Administración tributaria notifique su decisión, el obligado tributario podrá esperar la resolución expresa a su petición o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar

*confirmada por silencio administrativo su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, al efecto de deducir, frente a esta resolución presunta, el correspondiente recurso o reclamación".*

La nueva redacción dada al art. 121 del R.P.R.E.A. nos parece más acorde y correcta que la anterior, primero por limitarse su texto a una simple referencia a modo de recordatorio, desapareciendo lo que es la regulación en sí de los distintos pasos a seguir hasta alcanzar dicha resolución, lógico si tenemos en cuenta lo visto en el punto anterior, que todo el procedimiento para lograr ese acto administrativo expreso o por silencio contra el que recurrir, debe integrarse en la gestión del tributo y no es propiamente recurso ni instancia alguna económico-administrativo, luego en la regulación de éste no debe tener su estricta cabida, basta esta referencia; segundo, por corregir ampliando la alusión a los sujetos que pueden instar tal procedimiento y posterior recurso en su caso, hablando de sujeto pasivo u obligado tributario, y sólo de este último en la Disposición Adicional 3ª, frente al anterior que se limitaba a aludir al primero (333); tercero por hablar sólo de instar la rectificación de la autoliquidación, con lo que se ve

---

<sup>333</sup> Y é ello es así puesto que deben poder acudir a este procedimiento y en su caso al recurso posterior, todos aquellos sujetos legitimados para realizar una autoliquidación, que como vimos supra Cap. I-III, son todos los interesados en el procedimiento de gestión y no sólo los sujetos pasivos, de ahí que el término obligado tributario sea preferible por más completo.

ratificado la que manteníamos respecto de que el silencio que operaba el acto administrativo presunto a falta de resolución expresa es negativo, pues entiéndese que confirmaría aquélla, lo que va contra la pretensión real del sujeto; e incluso en cuarto lugar, porque el propio título del artículo también cambiado, resulta mucho más acorde con su contenido, puesto que repetimos una vez más, lo que se impugna propiamente son esas *"determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación"* y no las *"autoliquidaciones"* en sí (334).

Hay otra novedad respecto del órgano administrativo competente para dictar la resolución y por tanto ante el que acudir, pues la anterior redacción hablaba expresamente de *"los órganos de gestión"*, frente a la actual que se limita a referirse a la Administración tributaria sin especificar órgano alguno, lo mismo que la Disposición Adicional 3ª también recogida anteriormente; creemos que la explicación de ello está precisamente en el contenido de esta última, por lo que pasamos a estudiarlo. Lo primero que nos sugiere su lectura es la falta que hace, como tantas veces se ha reclamado, la elaboración por fin de un Reglamento General de Gestión, lugar propio y correcto para contener lo dispuesto por dicho precepto, así como tantas otras referencias relativas a la figura de la autoliquidación por su escasísima contemplación en la Ley General Tributaria; hubiera podido

---

<sup>334</sup> Ver en este sentido el contenido íntegro del anterior art. 121 del R.P.R.E.A., recogido en nota 321, antes denominado <<Impugnación de autoliquidaciones>>, y compararlo con el actual recogido en el texto, en la línea señalada.

ser, sino la solución ideal, sí al menos una transitoria y precisa para la adaptación material y definitiva del contenido de aquella Ley a esta realidad tan importante y desarrollada, entre otros temas, a la espera de la también muy solicitada modificación integral de la misma, o sustitución por una nueva actualizada Ley General del ramo.

Entrando en su contenido, esta Disposición Adicional contempla precisamente ese procedimiento a seguir hasta conseguir la resolución administrativa expresa o por silencio administrativo contra la que recurrir en su caso, sacado como hemos visto de forma plausible del art. 121 del R.P.R.E.A.; la primera novedad es la diferenciación clara desde su inicio entre el supuesto contemplado y aquél otro en que se pretende directamente la devolución de un ingreso indebido, objeto propio de todo el contenido normativo anterior del Real Decreto en que aparece; aquí se trata sólo de una autoliquidación que perjudica de cualquier modo los intereses legítimos de quién la ha realizado, sin haber dado lugar a realizar dicho ingreso indebido, y de que se solicita sólo su rectificación. Esta solicitud puede hacerse desde su presentación, hasta la práctica de la liquidación definitiva o en su defecto, hasta la caducidad de la potestad liquidadora de la Administración (335); de este plano

---

<sup>335</sup> El texto literal de dicha Disposición Adicional 3ª, párrafo 2º hablaba de "*haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*", en concordancia con los términos empleados principalmente por la Ley General Tributaria en su (continúa...)

derivan precisamente dos implicaciones, una la aludida del órgano competente, y otra sobre la posibilidad de dictarse una liquidación provisional, cuestión sobre la que entra de plano a continuación el siguiente párrafo de ese apartado 2º, las cuáles pasamos a exponer.

En efecto, si tenemos en cuenta que, sobre todo para el caso en que rige el sistema de autoliquidación, las funciones liquidadoras han sido asumidas por la Inspección de los tributos, en detrimento de los órganos gestores de la Administración tributaria (336); resultaría contradictorio que, al transformarse el plazo de un mero período de tiempo autónomo e independiente de cualquier actividad administrativa (337), en el mismo plazo para proceder a

---

<sup>335</sup>(...continuación)  
art. 64,a), entre otros, al que reproduce en esencia; sin embargo, como hemos venido reiterando en distintos lugares de este trabajo, consideramos que es más preciso y correcto desde el punto de vista jurídico, hablar de caducidad de la potestad liquidadora de la Administración, puesto que de ésta se trata en definitiva.

Por otra parte, y prescindiendo de la incorrección recogida, sí se supera el problema material que había planteado el plazo vigente anteriormente, de transcurridos seis meses y antes del año desde su presentación, haciéndolo coincidir en la actualidad con los cinco años del período de caducidad para poder liquidar, mientras que no llegue a realizarse de forma definitiva; en otro caso, con la práctica de este último acto administrativo, acabaría no sólo el plazo sino también la propia posibilidad de tal instancia, para dejar paso en su lugar al correspondiente para recurrir contra aquélla, lógicamente.

<sup>336</sup> Ver al respecto los trabajos citados en nota 182 del Cap. I.

<sup>337</sup> La única vinculación que puede verse respecto del plazo anterior, sería el lapso de tiempo correspondiente a los seis primeros meses, como equiparable o consecuente con (continúa...)

practicar la liquidación administrativa en tanto ésta no se realice de forma definitiva; siguiera vinculándose la solicitud del sujeto a los órganos de gestión, cuando ahora los encargados de realizar dicho acto liquidatorio serán generalizadamente los órganos inspectores. Creemos, por tanto, que la omisión de la alusión al órgano de gestión debe tener en ésto su justificación, y la no referencia expresa en sustitución de la anterior a la Inspección, aludiéndose tan sólo a la Administración tributaria en general, podría venir por los casos residuales en que no sea esta última la que liquide; así se acogen y engloban todas las posibilidades, aún con riesgo de la falta de una clara concreción del órgano competente al que dirigirse en cada caso.

---

<sup>337</sup>(...continuación)

el contenido anterior del Reglamento del I.R.P.F., arts. 159 y 160 (aproximadamente equiparables con los arts. 100 y 99, respectivamente, pero ya de la nueva Ley del I.R.P.F.; cuya regulación contenida en el promero de ellos se incorpora muy similarmente al nuevo párrafo 3º del art. 48 de la Ley del I.V.A. como veremos), durante el que la Administración practicará la liquidación provisional por dicho tributo en el supuesto aludido en el precepto; no faltando quién matizó que realmente no impedía la recepción de la solicitud del sujeto durante esos seis primeros meses desde la presentación de la autoliquidación, sino solamente la no obligatoriedad de respuesta administrativa, y por tanto tampoco el inicio del cómputo por la consecución de la resolución presunta, hasta el séptimo mes. Ver en este sentido JIMENEZ DIAZ: "En torno a la rectificación...", cit. (pgs. 78 y ss.) quién concluye que "planteada una solicitud de rectificación en los primeros seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación, la misma debe admitirse sin reservas, si bien la Administración no tiene obligación de responder hasta el inicio del séptimo mes" (pg. 79).

Sin embargo, lo que es más importante por no decir lo realmente relevante, la finalización de dicho plazo al año de la presentación de la autoliquidación, no tiene relación ni dependencia con ningún tipo de actuación administrativa.

Por otra parte, resulta llamativa la posibilidad de solicitar tal pronunciamiento por el sujeto incluso en aquellos casos en que se haya dictado liquidación provisional modificativa de la autoliquidación, pero en un sentido diverso del pretendido por el sujeto; surge enseguida la duda sobre cuál pueda ser la razón de fondo, puesto que existiendo ya esa previa liquidación provisional, aunque para modificar el acto del particular en otra línea a la querida por él, habría ya un acto administrativo expreso que se pronuncia sobre la autoliquidación, contra el que poder recurrir directamente (338), y no parece que altere ésto para nada que rectifique la autoliquidación por diferentes razones. No se entiende muy bién si en estos casos dejaría de ser impugnabile la liquidación provisional; o bién caben las dos posibilidades, su recurribilidad directa siempre que aún se esté en plazo, junto con el proceso para provocar otro acto administrativo posterior contra el que recurrir, cuya elección va a depender del sujeto pués dicho precepto nada dice al respecto. No obstante, no creemos admisible en absoluto la primera posibilidad que supondría una importante modificación normativa, incluso de normas de rango legal superior al Reglamento, que además privaría de una importantísima y totalmente consolidada garantía de los

---

<sup>338</sup> Así resulta del artículo 165,a) de la L.G.T.; del art. 1-1º del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo; así como de los arts. 15-1º,a) del Texto articulado y 41-1º,a) y 42-1º,a) del Reglamento, ambos para las reclamaciones económico-administrativas.

sujetos particulares a nivel de recursos.

Si sólo podemos admitir la doble vía, alternativa para el sujeto, la única razón que se nos ocurre para justificarlo (339) es dar una nueva oportunidad a la Administración tributaria para que rectifique la autoliquidación según la pretensión del particular, antes de verse incursos ambos en un recurso administrativo, lo que ocurriría si directamente debiese impugnar la liquidación provisional como exclusiva posibilidad (340); se ofrecen por el sujeto los argumentos que él considera suficientes para operar dicha rectificación sobre su propio acto, a efectos de que si el órgano administratativo los considera aceptables pueda asumirlos incluyéndolos en su expreso pronunciamiento, con lo que este acto administrativo

---

<sup>339</sup> Al margen de que el plazo pasa de ser quince días para recurrir la liquidación provisional en reposición o por vía económico-administrativa; al prolongarse en general durante los cinco años en los que se puede liquidar definitivamente, pero no para recurrir directamente sino para instar la práctica de un acto administrativo de resolución expreso o presunto. Sin embargo, no vemos sostenible que ésta pueda ser la justificación, pues no olvidemos que se trataba sólo de provocar un acto administrativo que poder impugnar, y no de alargar el período de tiempo durante el que poder hacerlo. Ver la opinión contenida en nota 341.

<sup>340</sup> Argumento que al verlo desde el otro lado, servirá como vamos a ver a continuación para no recomendar la interposición previa del recurso de reposición, sino directamente de la reclamación económico-administrativa. Ahora bien, deja abierto otro interrogante, ¿qué sentido tiene, en el caso de que dicha liquidación provisional suponga un mayor ingreso del autoliquidado, instar un pronunciamiento administrativo sobre la propia autoliquidación, mientras se está obligado a pagar la diferencia respecto de ésta derivada de aquélla?. Ver al respecto también el precepto recogido en la nota siguiente.

exclusivamente de gestión zanjaría la cuestión. Resta sólo lanzar el interrogante de si, el brindar la posibilidad de tal ahorro procesal justifica suficientemente lo que podría parecer, sino prescindir totalmente de la presunción de legalidad que sienta el art. 8 de la L.G.T. (341) sobre los actos de determinación de bases y deudas tributarias que implica su ejecutoriedad, sí al menos una merma de la aplicabilidad y efectividad práctica de dicha característica típica de cualquier acto administrativo en sentido estricto.

Por último, también ha variado el plazo necesario que se debe esperar para que el silencio administrativo opere la consideración de un acto administrativo confirmatorio de la autoliquidación, que pasa a establecerse en tres meses; nos parece aceptable dicho cambio, aunque multiplica por tres el anterior, sobre todo porque supone su homogeneización con

---

<sup>341</sup> Artículo 8 de la L.G.T.: "*Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes*". Ver nota anterior.

Sobre este tema, C. ALBIÑANA GRACIA-QUINTANA ("La regulación de los ingresos tributarios indebidos y sus adherencias"; Tapia, nº 54. 1990) sostiene que "la nueva regulación tampoco acude a criterios de certidumbre para el sujeto pasivo, pues de alguna manera hace jugar la existencia de liquidación provisional o de liquidación definitiva, así como la diferencia de *motivos* entre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria y la instancia o solicitud del obligado tributario", para añadir más adelante que "el Real Decreto que se examina decide, oblicuamente que las liquidaciones provisionales no constituyen actos administrativos impugnables (...). Es decir, la liquidación provisional reglamentariamente notificada no consume plazo para la interposición de recurso/reclamación en Derecho" (pgs. 13 y 20); sobre ésto último, en el texto está nuestra opinión.

el plazo general contemplado en la normativa administrativa respecto del derecho de petición visto; si bién es cierto que equiparándolo propiamente con la resolución por silencio de cualquier recurso administrativo y no con la decisión presunta sobre una simple petición en lo que respecta a prescindir de la denuncia de la mora y nuevo plazo de espera ya definitivo (342). Por tanto, a los tres meses de solicitar la rectificación de su autoliquidación sin haber obtenido notificación de la decisión expresa de la Administración, el sujeto puede optar entre esperar la resolución expresa de su petición a la que siempre está obligado el órgano administrativo según el ordenamiento, o interponer el correspondiente recurso o reclamación por considerar desestimada su solicitud de rectificación; en estos casos, aunque hubiera habido también previa liquidación provisional, ya habrá transcurrido el plazo para recurrir contra la misma, con lo que no cabría esta posibilidad (343).

---

<sup>342</sup> Artículo 94-2º de la L.P.A.: "*Igual facultad de opción asistirá (considerar desestimada su petición a efectos de recurrir o esperar la resolución expresa), sin necesidad de denunciar la mora, al interesado que hubiere interpuesto cualquier recurso administrativo, entendiéndose entonces producida su desestimación presunta por el mero transcurso del plazo fijado para resolverlo*"; aquí, al no tratarse de un recurso propiamente, no hay fijado tal plazo, luego opera el plazo general de tres meses derivado del párrafo anterior, pero incorporando la ausencia del requisito de denunciar la mora.

<sup>343</sup> Salvo los supuestos de notificaciones defectuosas de los actos administrativos de liquidación tributaria, contemplados en los párrafos 1º y 2º del art. 125 de la L.G.T., en que durará hasta la interposición del recurso (luego rige el plazo mismo de la potestad liquidadora (continúa...))

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

En segundo lugar, y derivado ya de lo que es el texto articulado propiamente de este Real Decreto, en los casos en que el sujeto crea haber realizado un ingreso indebido en el Tesoro, deberá seguir el procedimiento establecido en el mismo; las razones que pueden originar un ingreso indebido directamente derivado de la autoliquidación, de entre los supuestos de devolución contenidos en el art. 7 del Real Decreto (344) son:

---

<sup>343</sup> (...continuación)  
administrativa al igual que para la solicitud de rectificación de la autoliquidación), o durante seis meses desde aquéllas.

<sup>344</sup> El artículo 7 del Real Decreto establece: <<Supuestos de devolución>>. 1. El reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado en el Tesoro se realizará en virtud del procedimiento regulado en este capítulo, en particular, en los siguientes casos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.

c) Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación hay sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.

2. Asimismo, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido, serán de aplicación las disposiciones recogidas en este capítulo, si bien corresponderá en todo caso al mismo órgano que dictó el acto instruir el procedimiento y acordar la resolución que proceda, (continúa...)

- Realizar una autoliquidación e ingresar a la vez el importe derivado cuando ha "prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación", según el inciso final de su párrafo 1º, letra c).

- La rectificación de oficio a instancia del interesado, de cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en la autoliquidación (345) que "hubiese motivado un ingreso indebido", por el párrafo 2º del

---

<sup>344</sup> (...continuación)  
reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución".

Del precepto transcrito, salta a la vista que los supuestos derivados de las dos primeras letras del primer párrafo, no originan ingresos indebidos por razones directamente vinculadas a la autoliquidación, sino más bien al pago: duplicidad de pago, y mayor ingreso que el liquidado administrativamente o que el autoliquidado; de la letra c) del mismo párrafo, sólo nos interesa el último supuesto, pues si se han ingresado tras operar la caducidad, deudas liquidadas por la Administración o autoliquidadas anteriormente de que se produjera aquélla, de nuevo la razón está vinculada propiamente al ingreso y no con el citado acto del particular. Respecto del segundo párrafo, de nuevo no nos afecta la posibilidad de que el error de hecho, en general, rectificado de oficio o a instancia de parte, se produjera en una liquidación u otro acto de gestión tributaria que sea acto administrativo.

Por otra parte, ver también la Disposición Adicional 2ª párrafo segundo, y el art. 10-2º del Real Decreto, que recogen supuestos que pueden dar origen a reconocer igualmente el derecho a la devolución de un ingreso indebido, si bien en supuestos que no tienen nada que ver con la autoliquidación. Como vamos a ver enseguida en el Texto, la enumeración del art. 7-1º cit. no tiene carácter taxativo, ni aún considerando el precepto en sus dos párrafos.

<sup>345</sup> En este punto propiamente nos estamos refiriendo a la rectificación a instancia del interesado, en este caso de los errores de hechos en general; aunque citamos también la posibilidad de que sea de oficio, como causa admisible genéricamente también, de originar un ingreso indebido directamente vinculada a la autoliquidación; encajaría exactamente entre dichos errores padecidos en un acto de gestión tributaria, en este caso actuación tributaria de autoliquidar.

mismo art. 7.

- Creemos que también por cualquier error de derecho que detecte el sujeto en su autoliquidación, aunque no se mencione expresamente, que dé lugar a un ingreso indebido; puesto que el inicio del primer párrafo del precepto citado indica que el *"reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado en el Tesoro se realizará ..., en particular, en los siguientes casos: ..."*, luego no parece ser una enumeración taxativa, y de hecho fuera de las tres letras de ese párrafo primero, en el segundo, se contempla el caso de los errores materiales, de hecho o aritméticos, así como en otros preceptos posteriores del mismo (346) se recogen dos supuestos muy específicos, que pueden originar el derecho a la devolución, pero que no afectan a la figura objeto de estudio; y en segundo lugar, porque el siguiente precepto que contempla las especialidades del procedimiento a seguir cuando el ingreso indebido procede precisamente de una autoliquidación y es su realizador quien lo insta, está redactado de forma genérica al no precisar cuándo la formulada por el sujeto da lugar a la realización de un ingreso indebido (347). Distinta

---

<sup>346</sup> Ver al respecto el párrafo final de la nota 344.

<sup>347</sup> Artículo 8-1º del Real Decreto: <<Declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones>>. 1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria". En el mismo (continúa...)

solución, por otra parte, vulneraría este derecho reconocido de forma genérica por el art. 155 de la L.G.T., y 64,d) de la misma, que no hacen distinciones al respecto.

Vamos a destacar sólo las singularidades de este procedimiento, por las grandes similitudes en la estructura básica a seguir con el establecido para la rectificación de autoliquidaciones que no persiga devolución alguna, antes estudiado; respecto del plazo, es el mismo que para instar la mera rectificación de la autoliquidación, aunque sí añade una tercera posibilidad de finalización junto a la práctica de la liquidación definitiva o la caducidad de la potestad liquidadora consecuente con el objeto de que se trata, "*haber prescrito ... el derecho a la devolución del ingreso indebido*", por el art. 8-2º, primer párrafo del Real Decreto. La alusión que contiene en el segundo de ese mismo art. 8-2º respecto de haberse practicado liquidación provisional, es del mismo modo equivalente, si bien se añade a éste un párrafo tercero: "*En la iniciación e instrucción del procedimiento se observará lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 4, y en el artículo 5 de este Real Decreto*" (348), que supone lógicamente incorporar las

---

<sup>347</sup>(...continuación)  
sentido del texto, también admiten el error de derecho C. LOZANO SERRANO: "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos"; T.F., nº 2. 1990 (pgs. 43 y 44).

<sup>348</sup> Los preceptos citados del Real Decreto a los que se remiten establecen:

Artículo 4: "<<Iniciación>>. 3. Si el procedimiento (continúa...)

singularidades respecto al contenido de la instancia del interesado, y a la fase de instrucción, de acuerdo con el fondo de la cuestión que se trata, la devolución de un ingreso indebido (precisamente la Resolución de la A.E.A.T. 1/1992, de 2 de enero, dicta instrucciones sobre el procedimiento de devolución de ingresos).

Relativo a la resolución que pone fin a este procedimiento, destaca el carácter que expresamente se da por el art. 8-3º del Real Decreto a la misma, cuando sea expresa, de liquidación provisional; lo que parece relacionarse con que la Administración tributaria que la ha dictado "practicará, en su caso, la devolución correspondiente",

---

<sup>348</sup>(...continuación)

se iniciara a instancia del interesado, en el escrito que presente ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria, hará constar las circunstancias previstas en el artículo 69 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y además:

- a) Su número de identificación fiscal.
- b) Justificación del ingreso indebido.
- c) Declaración expresiva del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución pudiendo optar entre:

Primero.- Transferencia bancaria, indicando el número de cuenta y los datos identificativos de la Entidad bancaria.

Segundo.- Cheque cruzado contra la cuenta corriente del Tesoro Público en el Banco de España.

Tercero.- Compensación en los términos previstos en el artículo 12 de este Real Decreto".

Artículo 5: "<<Instrucción>>. Iniciado el procedimiento, el órgano competente de la Administración tributaria desarrollará las actuaciones necesarias para comprobar la procedencia de la devolución de ingresos indebidos, pudiendo solicitar los informes o actuaciones que juzgue necesarios". Ambos, entre otros, se han visto bastante desarrollados por la Orden de 22 de marzo de 1991, por la que se desarrolla dicho Real Decreto.

consecuencia del anteriormente citado art. 8 (349) de la L.G.T.; así como podría relacionarse con que transcurridos tres meses sin que se notifique la resolución expresa, "el obligado tributario podrá esperar la resolución expresa de su petición o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar desestimada aquélla, al efecto de deducir, frente a esta resolución presunta, la correspondiente reclamación económico-administrativa, previo el recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo". Esta mención expresa a la posibilidad de entablar previamente el recurso de reposición parece corresponderse con el final de la Disposición Adicional 3ª antes estudiada, aunque sólo aludía "al efecto de deducir, frente a esta resolución presunta, el correspondiente recurso o reclamación", sin especificar ni diferenciar claramente entre ambos términos; parece de todas formas, que paralelamente en los dos casos ahora, se admiten sendas posibilidades por la doble alusión, aunque en un supuesto más específica que en el otro; ésto supone, si la interpretación aparente descrita es correcta, un cambio también respecto del anterior art. 121 del R.P.R.E.A. que sólo hablaba de reclamación (aunque ya veremos que no parece tener mucho sentido esta ampliación cuando nos planteamos expresamente la posibilidad de entablar previamente la

---

<sup>349</sup> Ver nota 341 donde se reproduce.

reposición (350)).

Por último, sólo resta apuntar que si dicha resolución es favorable a la petición del sujeto de que se le reconozca el derecho a la devolución del ingreso indebido, y por tanto expresa; precisará de su ejecución para materializar tal derecho, para lo que se abrirá un plazo nuevo de prescripción también de cinco años, de "el derecho para exigir su pago, ... desde la fecha de notificación del reconocimiento", como expresamente aclara el art. 3-3º del Real Decreto, no necesario dado su objeto en aquellos casos en que sólo se pretendía rectificar la autoliquidación vistos anteriormente. Tal fase o nuevo procedimiento de ejecución se regula en el Cap. III del Real Decreto <<Ejecución de la devolución>>.

#### **4. Posibilidad del recurso de Reposición:**

Retomando la idea apuntada casi al final del epígrafe anterior, el art. 121-2º del R.P.R.E.A. en su redacción originaria, parecía admitir sólo y exclusivamente la vía económico-administrativa para recurrir contra la resolución expresa o presunta de la solicitud del sujeto referente a la rectificación o ratificación de su autoliquidación (351); desde un primer punto de vista

---

<sup>350</sup> Ver el punto siguiente Cap. II-V,B),d),4. Igualmente, ver la referencia al respecto expuesta en la nota 340 en relación con la 341, al hilo de la posibilidad de que haya existido previa liquidación provisional.

<sup>351</sup> En igual sentido se ha manifestado D. M. RUFIAN LIZANA: "Ambito objetivo del recurso de reposición previo al (continúa...)

formalista, por iniciarlo precisamente aludiendo sólo a que "la reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días ...", denominación reservada a nivel normativo generalmente para calificar aquel recurso, al cuál parece cernirse exclusivamente también aquí; y segundo porque, además al incorporar materialmente la regulación de todo el procedimiento encaminado a la consecución de dicha resolución, en el texto propio que reglamenta tales reclamaciones económico-administrativas, parecía mostrar la intención del legislador claramente en este sentido. No se planteaban de esta forma, creemos, realmente dudas sobre la exclusión total respecto del ámbito de las autoliquidaciones, del recurso administrativo de reposición anterior, potestativo y no simultaneable con la otra vía de impugnación (352).

---

<sup>351</sup> (...continuación)  
económico-administrativo. Algunas cuestiones"; Civitas, R.E.D.F., nº 35. 1982 (pgs 406 y ss.), y A. JIMENEZ: "En torno a la rectificación ...", cit. (pgs. 77 y 78). En sentido contrario se manifestaron, incluso antes de la reforma de la vía económico-administrativa, MARTINEZ LAFUENTE: "Análisis de la nueva normativa ...", cit. (pgs. 199 y 200), quién lo admitía junto con aquélla tras el ejercicio del derecho de petición, y BENITEZ DE LUGO: "El recurso de reposición ...", cit. (pgs. 59 y 60), si bien bajo ciertas ficciones descartadas por nosotros relativas a la naturaleza jurídica de la autoliquidación; igualmente, C. LOZANO: "Notas al Decreto regulador ...", cit. (pg. 43) al referirse a la primera redacción del art. 121 del R.P.R.E.A..

<sup>352</sup> Por el artículo 1 del R.D. 2244/1979, que reglamenta dicho recurso: "<<Objeto y naturaleza del recurso>>. 1. Todos los actos de la Administración General o Institucional del Estado reclamables en vía económico-administrativa serán susceptibles de ser impugnados previamente en reposición con arreglo a lo que se dispone en el presente Real Decreto.  
(continúa...)

Pero ambos razonamientos jurídicos han cambiado, tanto el formal como conectadamente a él el material; pues de un lado hemos visto que, tanto la nueva regulación del trámite a seguir para obtener un pronunciamiento administrativo sobre la corrección o no del acto del particular, como más directa y expresamente el art. 8-3º del Real Decreto que lo ha modificado por Disposición Adicional 3ª, y que reglamenta el procedimiento para la devolución de los ingresos tributarios indebidos, aluden respectivamente a "*el correspondiente recurso o reclamación*" al final del párrafo tercero de aquélla; y a "*la correspondiente reclamación económico-administrativa, previo el recurso de reposición, si el interesado decidiera interponerlo*", el citado art. 8-3º. Y de otro lado, la nueva redacción dada por el mismo Real Decreto al art. 121 que consta ahora de un único párrafo, no parece retener el carácter excluyente que tenía la anterior, cuando dice que "*la resolución ..., será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa*"; por referirse actualmente sólo a la posibilidad de esta reclamación, a modo de recordatorio, sin impedir otra u otras, al haberse extraído del mismo todo el proceso previo para llegar a dicha resolución.

---

<sup>352</sup>(...continuación)

2. *El recurso de reposición tendrá carácter potestativo, pudiendo los interesados interponer directamente la reclamación económico-administrativa contra dichos actos.*

3. *Si el interesado interpusiere el recurso de reposición podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que aquél se haya resuelto expresa o presuntamente".*

Siendo, por tanto, preciso admitir la posibilidad que brinda el ordenamiento tributario vigente, de acudir previa y potestativamente al recurso de reposición, o bien directamente a las reclamaciones económico-administrativas; debemos destacar sin embargo, frente a ésto, la falta de lógica real y justificación material que tendría dicha conducta para el interesado que sólo supondría mayores dilaciones en su pretensión de rectificar, obteniendo o no de éllo una devolución de ingresos indebidos, su propia autoliquidación; puesto que parece poco probable que el órgano administrativo correspondiente al que ha debido acudir el sujeto con tal pretensión precisamente por su inactividad hasta ese momento (353), y que en la mayoría de los casos no va a dictar resolución expresa sino normalmente presunta (o al menos cuando quiera desestimar la solicitud, pues de querer estimarla mediante contestación expresa aceptaría los argumentos del sujeto), vaya a cambiar de criterio ante el recurso de reposición que le plantea el particular, al ser el mismo que expresa o presuntamente ha dictado el acto (354)

---

<sup>353</sup> Salvo el caso, como hemos visto expresamente admitido, en que la Administración hubiese dictado previamente una liquidación provisional; de nuevo se ve la falta de lógica jurídica en este supuesto.

<sup>354</sup> Como ha dicho RUFIAN ("Ambito objetivo ...", cit.) "puede dudarse de su utilidad, puesto que si el espíritu de la reposición es hacer reflexionar al órgano que dicte el acto que se impugne antes de verse envuelto en una reclamación económico-administrativa, procedimiento más largo y costoso, o en la posible revisión judicial, no se puede olvidar que se trata de la actuación de un particular y que el acto que se interfiere entre el acto liquidatorio y la  
(continúa...)

y que acaba de pronunciarse sobre la misma cuestión; el someterla de nuevo a su decisión, parece poco práctico y de resultados favorables para el sujeto muy poco probables, por no decir casi imposibles. En cualquier caso, la posibilidad queda ahí, está abierta. Otra cosa será para el ámbito local, donde como veremos puede llegar a considerarse preceptivo para poder acudir a la vía contenciosa (355).

#### **5. Presentación de una complementaria:**

Desde el momento en que comenzaron a surgir las primeras llamadas de atención por la doctrina sobre la posición de indefensión o al menos de desequilibrio, que suponía en un principio para los sujetos el no haberse previsto un procedimiento para que pudieran instar la rectificación de su propia autoliquidación por parte de la

---

<sup>354</sup> (...continuación)  
reclamación, más que un acto administrativo (sic), es un trámite para conseguir la rectificación de la actuación. Dado que la reposición se resuelve por el mismo órgano que dictó el acto impugnado, que sería el que contesta a la instancia del administrado, el resultado consistiría en someter la cuestión al mismo órgano dos veces, en un período breve de tiempo" (pg. 407).

<sup>355</sup> Dada la exclusión para este campo de actuación, de la reclamación económico-administrativa, desde la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local; antes tras la vía de petición y ahora tras el procedimiento para instar la mera rectificación de una autoliquidación o la declaración del derecho a la devolución de un ingreso indebido. Ver al respecto DE OLAÑETA: "Algunas notas ...", cit. (pgs. 908 y ss.); nuestro trabajo: "Las Autoliquidaciones en la imposición local"; R.H.A.L., nº 59. 1990 (pgs. 224 y ss., especialmente 227 y 228), y los APUNTES A LAS NOVEDADES LEGISLATIVAS: "Procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria"; T. F., nº 1. 1990 (pg. 21). También la Parte final al respecto.

Administración, frente al gran incremento y expansión que estaba recibiendo esta figura y las múltiples ventajas que reportaba del otro lado para los órganos tributarios; una de las posibles vías, si bién no realmente de solucionar sí al menos de paliar este tema, que surgió, fué precisamente la posibilidad de que el particular realizador del acto autoliquidatorio presentara otra declaración junto con su autoliquidación, calificadas normalmente de complementarias, en la línea rectificadora deseada por el mismo sobre su autoliquidación inicial (356). Si bién es cierto que normalmente la variación venía operada directamente sobre el contenido propio de la declaración y no sólo y exclusivamente de la autoliquidación, aunque lo primero naturalmente implicara de forma necesaria y consecuente también lo segundo; y en segundo lugar, que la línea casi unívoca en que estas "complementarias" se realizaban, era para aumentar el importe del pago inicial, con lo que prácticamente no solucionaban para nada el principal escollo, modificación a favor del sujeto, incrementando quizá los beneficios para la

---

<sup>356</sup> A. MANTERO SAENZ: "Las declaraciones complementarias"; Cro. T., nº 29. 1979, las definió como "una declaración-liquidación realizada por un impuesto determinado y referida a un período concreto, que sustituye a la anteriormente realizada por el mismo impuesto y período y que pone de relieve nuevas bases, más altas que las declaradas originariamente, dando lugar a la liquidación de cuotas superiores a las ingresadas, las que se deducen de aquéllas" (pg. 134).

Administración tributaria (357).

Simplemente vamos a recoger aquí esta posibilidad, como un medio a tener en cuenta de que el sujeto inste la rectificación de su autoliquidación, sin detenernos más en ella por diversas razones; de un lado, como acabamos de decir, normalmente lo que se complementa en sentido estricto es la declaración tributaria inicial, aunque ésto conlleva la adaptación correspondiente de su autoliquidación, con lo que queda en cierto modo al margen del tema principal de este estudio (358); seguidamente, porque casi en exclusividad sirve como instrumento para incorporar nuevos datos o corregir los incorrectos con la finalidad de proceder a un ingreso también complementario al anterior, con lo que igualmente saldrían en cierto modo de este ámbito de trabajo o al menos restarían como nuevo mecanismo medial para conseguir una finalidad, el mayor ingreso, propiamente tras los linderos acotados de la autoliquidación stricto sensu

---

<sup>357</sup> Quizá fuese ésta la razón por la que el art. 294-1º del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que reglamenta el Impuesto de Sociedades, estableciera: "*<<Liquidaciones complementarias>>* (sic). 1. *Las liquidaciones complementarias realizadas espontáneamente por el sujeto pasivo serán aceptadas por la Administración Tributaria en cualquier momento que se presenten, cuando se acompañen de una nueva declaración correspondiente al ejercicio a que se refiera la liquidación, que deberá incorporar las variaciones introducidas por el sujeto pasivo*".

<sup>358</sup> Ver la distinción que hicimos supra Cap. II-I,A), a) entre declaración tributaria, autoliquidación, e ingreso derivado de aquélla.

(359).

Y de otro lado, en tercer lugar, porque las repercusiones más directas que puede tener este supuesto respecto de los efectos propiamente de la autoliquidación, aunque relativos a un cierto incumplimiento, son equiparables a los operados por la autoliquidación, ahora inicial, realizada también fuera de plazo en su integridad, y sin previa intervención administrativa; con lo que nos emplazamos al epígrafe concreto donde se traten estas autoliquidaciones espontáneas y extemporáneas (360) para ver sus efectos jurídicos precisos, por supuesto predicables sólo de la parte modificada, corregida o ampliada por la autoliquidación complementaria en el primer caso, o por el contrario de su totalidad en el otro supuesto.

---

<sup>359</sup> En este sentido, MANTERO, op. ult. cit., entendía que "las declaraciones complementarias no son admisibles ...; pero el hecho es que ahí están y que no resulta posible no admitirlas" (pg. 139). Contrariamente, para BANACLOCHE ("Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias", cit.) "parece indiscutible que si la autoliquidación es un acto reclamable, también y aún sin tal argumento, puede ser rectificada por quién tuvo que hacerla" (pg. 56). Igualmente las admiten MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pgs. 56 y ss.); J. ZORNOZA: "La declaración tributaria complementaria", cit. (pgs. 227 y ss.); M. PONT: "Distinción entre derecho a ...", cit. (pgs. 127 y 128), y J. R. RUIZ: "La Liquidación ...", cit. (pgs. 324 y 325).

<sup>360</sup> Ver infra Cap. III-I y II.

**C A P I T U L O   I I I**

CAPITULO III

**INCUMPLIMIENTO**

**DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR**

...de las normas efectos jurídicos, y especial...  
...no, si son constitutivas de infracción, y por...  
...operada tras el procedimiento...  
...reconocida, y...  
...no...  
...y...  
...al...  
...

### CAPITULO III

#### INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR

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

###### A) PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION:

El tema en general de los distintos incumplimientos en el ámbito tributario está formado, digamos, por dos grandes grupos de conductas, aquéllas que atendiendo a diversas razones, como puedan ser la poca relevancia de dicha falta o la carencia de alguno de los requisitos o elementos precisos para éllo, no llegan a constituir una infracción propiamente dicha, pero ante las

que también reacciona el ordenamiento estableciendo determinados efectos jurídicos; y aquellas otras que, por el contrario, sí son constitutivas de infracción, y por tanto llevarán aparejada tras el procedimiento correspondiente su sanción respectiva, pudiendo inscribirse entre las meras infracciones administrativas tributarias stricto sensu, o en determinados casos incluso entre los delitos penales tributarios, si llegan a revestir tal gravedad.

En uno y otro caso se ha producido un relativo incumplimiento, no se han respetado y actuado correctamente todas las exigencias que plantea el Derecho tributario para los sujetos particulares, bien por no cumplirse todos los requisitos impuestos para dicho cumplimiento, o por efectuarse sólo una parte del mismo, o bien incluso por haber una total y absoluta ausencia de cumplimiento alguno; naturalmente que en función del grado o nivel de cumplimiento parcial o defectuoso o bien de total ausencia del mismo para cada caso concreto, los efectos jurídicos previstos en el ordenamiento, ya sean accesorios a los típicos y propios de esa conducta cuando es realizada correctamente, o por el contrario propiamente sanciones administrativas o penales, variarán o tendrán distinta intensidad a graduar en función de dicho nivel perturbador del resultado querido por el Derecho.

Pués bien, la cuestión que tratamos en este tercer Capítulo como decimos, ha sufrido últimamente distintas modificaciones en su regulación jurídica, unas de mayor

relevancia y otras de menos, muchas de las cuáles han afectado directamente o incluso por vía indirecta a la institución que estudiamos, el deber de autoliquidar, cuya plasmación y realización plenas se traduce en la práctica correcta, completa y exacta del acto autoliquidatorio; pero que lógicamente, también puede sufrir distintos y variados incumplimientos a los que vamos a dedicar las siguientes páginas, ya sean propia y exclusivamente del contenido objeto del mismo, o bien íntimamente relacionados con la obligación de ingreso que pueda derivar en múltiples casos de su práctica o realización. Partiremos para éllo de la promulgación de la Ley General Tributaria en 1963, y haremos un forzosamente breve repaso a la evolución de la misma en lo que nos interesa, hasta llegar a la regulación actual de tales incumplimientos.

#### **B) LA LEY GENERAL TRIBUTARIA:**

Cuando se promulgó esta Ley en 1963, prácticamente no tenían aplicación las autoliquidaciones, con lo que el tema del incumplimiento que nos interesa venía referido bien a la declaración tributaria simple, o bien al ingreso de la obligación tributaria liquidada por la Administración; de esta forma, por un lado en su regulación originaria sobre las infracciones, se contemplaba la falta de presentación en plazo de la declaración del sujeto como

infracción simple (1) cuando su realización extemporánea no se veía precedida de requerimiento administrativo, o bien cuando no daba lugar a una liquidación provisional a ingresar por ser negativa; por su parte, se estaba ante una infracción de omisión cuando su falta de presentación o bien su falsedad o inexactitud tendían a ocultar a la Administración hechos imponible o bases liquidables para evitar de esta forma el pago total o en parte de la obligación tributaria, siempre que hubiese mediado actividad administrativa, y que podría convertirse en infracción de defraudación por la concurrencia de determinadas circunstancias (2). Para el primer caso, es

---

<sup>1</sup> De la conjunción de los preceptos siguientes:

Artículo 78,a) de la L.G.T.: "Constituyen simples infracciones: a) La presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas en aplicación del artículo 35 de esta Ley, si no hubiere mediado requerimiento de la Administración".

Artículo 79,a) de la misma: "Constituyen infracciones tributarias de omisión: a) Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables mediante:

1º. La falta de presentación de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102.

2º. La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos".

<sup>2</sup> Como establecía el artículo 80 de la L.G.T.: "Son infracciones de defraudación las que, constituyendo omisión conforme al artículo inmediato anterior (ver nota 1), son cometidas por un sujeto pasivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria.

b) Que se aprecie en él mala fé deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias.

c) Que su contabilidad o registros reglamentarios  
(continúa...)

decir, la declaración fuera de plazo sin previo requerimiento administrativo, operaba no obstante la condonación automática del cincuenta por ciento de la sanción (3).

Por su parte, se debía girar el interés de demora que en función del art. 58-2º,b) de la L.G.T. sería el legal del dinero, a los casos en que el pago de la deuda tributaria se fraccionase o aplazase previa autorización administrativa; y de otro lado, se aplicaría el recargo de prórroga del art. 58-2º,c) de la misma a los pagos realizados en las prórrogas de los plazos para el ingreso en período voluntario, regulados en el anterior Reglamento General de Recaudación en sus arts. 91 y 92 (4); evitando así el apremio que supondría entre otras cosas, el pago de su recargo establecido en el

---

<sup>2</sup>(...continuación)  
*ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del tributo.*

*d) Que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo aplicable; y*

*e) Que sea reincidente".*

<sup>3</sup> Artículo 88-1º de la L.G.T.: *"En las infracciones tributarias simples las multas serán objeto de condonación automática en un 50 por 100 cuando el sancionado, sin previo requerimiento de la Administración, cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo".*

<sup>4</sup> Artículo 91-1º del R.G.R.: *<<Supuestos de aplicación>>. Los obligados al pago que no hubieran satisfecho sus deudas en los plazos señalados en el artículo 20 podrán, no obstante, pagarlas sin apremio dentro de los plazos y con el recargo que señala el artículo siguiente".* Por su parte, el art. 92 enumeraba un detallado listado de dichos plazos de prórroga, destacado el que nos interesa para la autoliquidación, contenido en su párrafo 1º,C): *"...; y las deudas a que se refiere el número 6 del artículo 20, hasta la fecha de su ingreso";* fijaba dicho recargo en el 5 por 100 (párrafo 3º), y declaraba su incompatibilidad con el recargo de apremio (en el 5º), entre otros detalles.

veinte por cien, frente al cinco por cien que suponía entonces el de prórroga. Como se ve, en esa situación normativa no había grandes problemas sobre cuál era el trato jurídico que dar a los diferentes supuestos de incumplimiento entonces previstos, y de la misma forma, también estaba medianamente clara la naturaleza de cada una de esas figuras, sanción tributaria por la comisión de un ilícito, de una infracción; interés de demora como interés moratorio que resarce al acreedor del retraso en el cumplimiento de la obligación; y recargo de prórroga como medida de resarcimiento por la concesión de un beneficio extraordinario al deudor, la ampliación del plazo voluntario de ingreso.

**a) El Decreto-Ley 6/1974:**

El planteamiento básico descrito se mantiene durante algunos años, en los que los cambios producidos no son sustanciales a este respecto (5), como fué el operado por el Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, por el que se instrumentaron medidas coyunturales de la política económica, que dió nueva redacción a la letra b) del anteriormente mencionado art, 58-2º: "*El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación*"; igualmente dispuso que en los expedientes

---

<sup>5</sup> Como la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, que introdujo el régimen de autoliquidación para el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, art. 203; o el Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, que extiende el régimen de autoliquidación, autorizándolo con carácter genérico para todos los tributos, autorización de la que hizo uso el Decreto 638/1970, de 5 de marzo, incluyéndolo en diversos Textos Refundidos de aquéllos.

por infracciones de omisión y defraudación se aplicara también el interés de demora citado, computándose desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la correspondiente declaración hasta la fecha del acta definitiva de la Inspección, congruente con el art. 86 de la L.G.T. que declaraba la compatibilidad de los intereses y demás recargos aplicables por demora, aplazamiento y apremio con las sanciones al no tener éstos la consideración de tales. Por tanto, destaca de una parte la desvinculación de su importe respecto del interés legal del dinero para llevarla hasta el básico del Banco de España (6); y de otra, la fijación del momento que nos va a servir para determinar exactamente dicho porcentaje, el tiempo en que se practica la liquidación tributaria; criterio que sufrió algunas críticas no totalmente exentas de razón, por la discrecionalidad que otorgaba a la Administración para influir e incluso determinar el tipo de interés de demora aplicable en cada caso (7).

---

<sup>6</sup> Al respecto, la Orden Ministerial de Hacienda de 21 de julio de 1969 había dispuesto: *"Se establece un tipo de interés básico del Banco de España, el tipo de redescuento, en función del cuál se determinarán en el futuro, ..., los restantes tipos de interés aplicables por el Banco de España, Bancos privados ..."*, fijándose en el 5'5 por 100.

<sup>7</sup> "Ya se ha de advertir que la precisión final no fué afortunada pues ni era necesaria, ni la práctica de la liquidación tributaria puede servir para señalar la fecha de devengo del interés de demora a favor de la Hacienda Pública, pues el sujeto pasivo no es deudor hasta que la liquidación tributaria le es notificada reglamentariamente. ... No se nos oculta, sin embargo, que tal vez el inciso *vigente al tiempo de practicarse la liquidación* pretendió cumplir los fines de  
(continúa...)

**b) La Ley General Presupuestaria:**

Igualmente, la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, estableció un criterio general en su art. 36 sobre los supuestos que devengan interés de demora, comienzo de su exigencia y forma de determinarlo, no coincidente en éste último con el criterio establecido en la Ley General Tributaria (8); pero que sobre todo resultaba superponible o coincidente con los casos en que se aplicaba el recargo de prórroga vistos para el ámbito tributario. Surgió entonces la cuestión de si por dicho criterio de aplicación del interés de demora, era exigible éste junto con

---

<sup>7</sup>(...continuación)

una inconfesada cláusula retroactiva del Decreto-Ley 6/1974" (C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: "El interés de demora tributario en espera de una regulación coherente"; Tapia, nº 52. 1990 (pg. 6)). También criticó este aspecto del Decreto-Ley A. MANTERO SAENZ: "Las declaraciones y los ingresos tributarios extemporáneos" (I); Car. T., nº 29. 1986 (pg. 6). Debe reflexionarse en este sentido, que la Administración puede variar el importe del interés de demora a su conveniencia en algunos casos, solamente con retrasar unos días la práctica del acto de liquidación, que podría ser suficiente para entrar en la aplicación de uno u otro, en su caso.

<sup>8</sup> Artículo 36 de la L.G.P.: "1. Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por los conceptos contemplados en este capítulo devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento.

2. El interés de demora se determinará aplicando el tipo básico del Banco de España vigente el día en que venza el plazo señalado en el párrafo anterior". Se observa fácilmente la diferencia de criterio subrayado por nosotros, frente a lo que establecía el art. 58-2º,b) de la L.G.T.: "... vigente al tiempo de practicarse la liquidación". El actual art. 36 de la L.G.P. según su reciente Texto Refundido, reproduce prácticamente las mismas ideas del anterior; pero destaca, aparte de vincular el interés de demora ahora con el legal del dinero en su párrafo 2º, terminar éste añadiendo algo importante al respecto: "sin perjuicio de lo establecido en Leyes especiales".

el recargo tál como derivaba del Decreto-Ley anterior, es decir, recargo de prórroga más intereses en los casos de vigencia del primero; o si por el contrario, al ser esta última una normativa específica para las obligaciones tributarias, debía de aplicarse con carácter exclusivo prescindiendo por tanto del criterio genérico de la nueva Ley General Presupuestaria, aplicable a todas las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, salvo lógicamente al caso de deudas tributarias satisfechas en el período de prórroga del plazo de ingreso en voluntaria (9).

Es de destacar también en ese mismo año, y aunque no afecte directamente a la cuestión que estamos tratando, la "regularización voluntaria" de la situación tributaria mediante la presentación de complementarias por las rentas percibidas en el año anterior que posibilitó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal; y que sólo y exclusivamente en estos casos liberó del pago de recargos y sanciones conforme a su art. 30, aunque abrió la puerta normativa y fácticamente a esta nueva figura. No obstante, posteriormente hubo también bastantes autores que

---

<sup>9</sup> Sobre la compatibilidad entre el recargo de prórroga y el interés de demora se pronunciaron A. MARTINEZ LAFUENTE: "El interés de mora en las relaciones tributarias", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. I; I.E.F., Madrid, 1979 (pg. 861), y específicamente para las autoliquidaciones complementarias MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pg. 62); igualmente MATERO, op. ult. cit., entiende modificado lo establecido, para los ingresos fuera de plazo (pg. 6). En contra se pronunció A. P. GONZALEZ MENDEZ: "Los plazos de ingreso voluntario de deudas tributarias en la nueva redacción de la L.G.T. y el R.G.R."; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985 (pg. 460).

extendieron de forma generalizada para cualquier autoliquidación complementaria, por tanto extemporánea sin previa actuación administrativa, la interpretación favorable que en este caso se derivaba, a sensu contrario, del art. 294-3º del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 (10), excluyéndose desde ese planteamiento también la aplicación de sanciones por infracción a tales autoliquidaciones (11).

### C) EL REAL DECRETO 338/1985:

El primer cambio relativamente importante sobre el esquema normativo básico anteriormente descrito, que afecte a su estructura sustancial a diferencia de los hasta ahora recogidos que realmente supusieron matices o pinceladas relativas sobre el mismo, vino de la mano del Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictan normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable, el cuál entre

---

<sup>10</sup> Ver sobre esta posibilidad de autoliquidaciones complementarias, supra Cap. II-V,B),d),5.

<sup>11</sup> Para este caso, el precepto cit. habla expresamente en su párrafo 2º,b) de "*liquidación de intereses de demora sobre la diferencia ingresada*", distinto de lo que el mismo Reglamento establece en su art. 292-2º: "*Los ingresos a que se refiere el número anterior (derivados de autoliquidaciones), realizados una vez finalizado el plazo de presentación, darán lugar a la exigencia del recargo de prórroga, ...*". Parece que el legislador pretendía aplicar dicho recargo a los primeros ingresos extemporáneos, y si eran complementarios de otros anteriores, éste más el interés. Ver al respecto la opinión de MARTIN DELGADO en nota 9. Sin embargo, MANTERO, op. ult. cit., entiende que en este segundo caso sólo cabe exigir dichos intereses de demora (pg. 7).

otras cosas modificó ciertos preceptos del Reglamento General de Recaudación que afectan a la cuestión que estamos analizando, y que por otra parte tuvo una vigencia muy limitada en su tiempo de aplicación como vamos a ver enseguida.

Dicho Decreto, además de elevar al doble el tipo del recargo de prórroga, que pasa del 5 al 10 por ciento, modifica los arts. 91 y 92 del R.G.R., que como se sabe regulaban la prórroga de los plazos de ingreso en período voluntario, limitando bastante dichos supuestos a sólo las deudas que deban satisfacerse mediante efectos timbrados, y, lo que nos interesa, a las "*liquidadas por el sujeto pasivo*", que no se satisfagan en los plazos señalados para éllo (12); dicho período de prórroga se contará desde la finalización de los plazos de ingreso voluntario hasta la fecha misma de éste, salvo que la Administración pueda liquidar tales deudas y lo haga efectivamente; reportará el pago del recargo que como hemos dicho se eleva y que debe liquidar y notificar la propia Administración, y se declara expresamente su incompatibilidad con el de apremio; nada se dice sin embargo, respecto de su incompatibilidad o no con los intereses de demora.

---

<sup>12</sup> Establecía el nuevo artículo 91 del R.G.R.: "*<<Supuestos de aplicación>>. Los obligados al pago de las deudas o que se refieren los apartados 3 y 4 del artículo 20, que no las hubieran satisfecho en los plazos señalados en el mismo, podrán, no obstante, pagarlas sin apremio dentro de los plazos y con sujeción al recargo que señala el artículo siguiente*". Tales apartados contenían los supuestos referidos en el texto.

El resto de la regulación queda tál como estaba, no se altera: cuando la autoliquidación sea negativa y se presente fuera de plazo constituirá una infracción simple, sancionable a la mitad o íntegramente dependiendo de que se produzca espontáneamente o medie actuación administrativa, respectivamente; si se trata de una positiva extemporánea con ingreso simultáneo, conllevará el recargo de prórroga aplicable como hemos visto junto con la sanción por infracción simple, condonable a la mitad, para el caso de ser espontánea (13); y de lo contrario, reportará sólo la calificación de este último tipo de infracción, pero imponiéndose la sanción correspondiente en su integridad; si por el contrario, y en último lugar, la autoliquidación positiva se presentaba fuera de plazo pero sin el ingreso respectivo, la Administración liquidaría provisionalmente dicha deuda, incluyéndose tras el expediente la sanción por la infracción correspondiente, que se reduciría a su mitad o no, dependiendo de la ausencia o efectiva actuación administrativa previa a su presentación, y que no creemos pudiera reportar en el primero de estos dos últimos casos el recargo de prórroga por el inicio final del art. 92-1º nuevo

---

<sup>13</sup> Salvo, como vimos en la nota 11, que esta autoliquidación extemporánea y espontánea no sea la primera sino una complementaria, en cuyo caso no se aplicará sanción pero sí, según parece, intereses de demora además del recargo.

del R.G.R. que este mismo Decreto modifica (14), procediéndose tan sólo a la apertura de la vía de apremio con su correspondiente recargo del 20 por 100 como en él se establece, en caso de no pagar en el período voluntario que debe fijar esa misma liquidación provisional administrativa, o en su caso definitiva previa comprobación e investigación inspectoras; cabría plantearse sí, en estos casos, también debiera de aplicarse el interés de demora, aunque no tuviera un apoyo normativo muy sólido.

**D) LEY 10/1985, DE 26 DE ABRIL, DE MODIFICACION  
PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA:**

Como puede verse por la fecha y vamos a comprobar enseguida por el contenido de la modificación operada, la situación normativa derivada de la vigencia del Decreto anteriormente estudiado duró escasamente un mes; cambio que no solamente afectó a las situaciones en que eran exigibles los distintos recargos e intereses como en el caso precedente, sino que además sustituyó íntegramente el régimen infractor y sancionador por otro totalmente nuevo. Esta

---

<sup>14</sup> El artículo 92-1º decía en su segundo apartado: "No obstante, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de tales deudas, no será aplicable el plazo de prórroga y se exigirán en vía de apremio, una vez transcurrido el período de ingreso en voluntaria". Como se ha dicho, "también para estas deudas desaparece el período de prórroga en este caso específico" (C. ALLER: "Algunas modificaciones introducidas en materia de recaudación por el Real Decreto 338/1985"; Impuestos, nº 9. 1985 (pg. 120)). En contra, MANTERO: "Las declaraciones y los ingresos ...", cit., que sí lo considera exigible el recargo, aunque junto a esta posibilidad baraja otras dos (pg. 10).

última regulación a la que aludimos sobre las infracciones y sanciones tributarias es la que ha permanecido vigente desde su promulgación por esta Ley de 1985 que modificó la Ley General del ramo hasta ahora, de ahí que nos remitamos para su estudio respecto de la autoliquidación, institución que nos interesa, hasta los epígrafes dedicados a éllo algo más adelante (15); y que por tanto, nos centremos desde este momento sólo en la regulación del incumplimiento de aquél deber que no sea constitutivo de infracción, a partir de su tratamiento por esta Ley.

Al respecto, se modifican dándoles una nueva redacción, los arts. 58-2º,b) y 61-2º de la L.G.T., que implican prácticamente la desaparición de los supuestos en que era aplicable el recargo de prórroga, viéndose sustituido por el abono de intereses de demora; exclusión que se ha visto corroborada muy recientemente con el colofón que ha supuesto la promulgación del nuevo Reglamento General de Recaudación al que ya nos hemos referido reiteradamente, de cuyo texto desaparece cualquier alusión al recargo de prórroga y al período extraordinario de pago voluntario que suponía su exigencia. En efecto, el art. 58-2º,b) anteriormente citado quedaba redactado así: *"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*

---

<sup>15</sup> Ver infra, Cap. III-III,A) y B).

establezca uno diferente"; por su parte, el segundo de los preceptos citados, el art. 61-2º, rezaba: "*Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas*". Si conjugamos ambos preceptos y los contrastamos con los arts. 91 y 92 del R.G.R. anterior vemos que el supuesto contemplado en unos y en otros respecto de la autoliquidación es el mismo, el sujeto no la ha realizado en plazo y sin embargo la presenta junto con el ingreso derivado de la misma con posterioridad espontáneamente, sin que haya mediado intervención ni actuación administrativa alguna; de ahí que proclamemos la práctica total desaparición de la figura de la prórroga del plazo de ingreso voluntario y su correspondiente recargo (16), a pesar de continuar presente en la propia L.G.T., art. 58-2º,c) incluso hoy, y como decimos reflejada en el antiguo Reglamento de Recaudación hasta fechas recientes.

Sin embargo, no resultaban tan claros otros pormenores de la interpretación de ambos preceptos en su nueva redacción, tales como el porqué del incremento en un 25

---

<sup>16</sup> Sólo podría entenderse subsistente, en su caso, para "*las deudas tributarias que deban satisfacerse mediante efectos timbrados*", por la remisión también al art. 20-3º del R.G.R. junto con el párrafo 4º del mismo, de los arts. 91 y 92. A este respecto, curiosamente la Regla 48 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad (Decreto 2260/1969, de 24 de julio) sólo aludía desde el cambio por el Real Decreto 338/1985, a las autoliquidaciones, no refiriéndose para nada a los efectos timbrados.

por 100 sobre el interés legal del dinero al que se vuelve y su posible legitimidad o no, comparativamente con el interés que ha de abonar la Administración tributaria cuando élla es la deudora y el sujeto particular el acreedor (17); o cómo interpretar el inciso final del art. 58-2º,b) que preve una posible excepción del importe del interés de demora derivada de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado anuales (18); o incluso, a qué tipo de infracción se está

---

<sup>17</sup> La Ley 10/85 también modificó, al respecto, el art. 155-1º de la L.G.T.: "*Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal*", añadiendo el inciso subrayado, que por Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 2631/85 se aplicará a las devoluciones de ingresos indebidos realizados desde el 27 de abril del mismo año. Sobre este tema puede consultarse el trabajo de E. ESEVERRI MARTINEZ: "El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos"; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985, y la bibliografía allí citada, así como la fuerte crítica que hace a la discriminación en los tipos de interés de demora en estos casos M. PONT MESTRES: "El problema del interés de demora en el marco tributario. Estado actual de la cuestión"; G.F., nº 46. 1987 (pgs. 156 y ss., especialmente a partir de 161).

<sup>18</sup> "El tenor literal del precepto planteó inicialmente algunas dudas sobre si la referencia final a la posibilidad de que por Ley de Presupuestos se establezca un interés diferente había que entenderla hecha al interés legal o al interés de demora. En el primer caso, el interés de demora tributario sería el interés legal incrementado en un 25 por 100 únicamente en el caso de que la Ley de Presupuestos no fijase un interés legal diferente, ya que entonces el interés de demora coincidiría con el interés legal fijado en la Ley de Presupuestos. ... En cambio, si el inciso final del artículo 58-2º,b) de la L.G.T. se interpretaba en el sentido de que la expresión <<uno diferente>> se refiere al interés de demora, éste había de calcularse siempre aplicando el 25 por 100 de incremento al interés legal, ya fuese el básico del Banco de España o el interés legal fijado por la Ley de Presupuestos, salvo que la Ley de Presupuestos fijase un  
(continúa...)

refiriendo, ahora el final del párrafo segundo del art. 61, como causante de la sanción sin perjuicio de la cuál se exigen dichos intereses, en el nuevo binomio entre simples y graves como veremos, debido a que también desaparece esa condonación automática del 50 por 100 de la misma por cumplimiento espontáneo, que queda sólo reflejado como un criterio entre otros para su graduación (19) aplicable exclusivamente a las sanciones simples; o si por el contrario hay que entender dicha referencia como excluyente de infracción alguna por el comportamiento en sí contemplado en este precepto, aludiendo a otras posibles que pudieran acompañarlo y por tanto estas sí sancionables, todo ello muy vinculado a los conceptos mismos de ambas clases de infracciones que veremos (20).

---

<sup>18</sup>(...continuación)  
*interés de demora* diferente.

La Administración se ha inclinado claramente por la segunda de las interpretaciones mencionadas, que nos parece en efecto la más adecuada". R. FALCON Y TELLA: "Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria"; Tecnos, Madrid. 1991 (pgs. 15 y 16). Ver al respecto también la opinión de C. ALBIÑANA: "El interés de demora ...", cit. (pg. 10).

<sup>19</sup> A tenor del artículo 82 de la L.G.T.: "*Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: e) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo*"; el art. 12-1º del Decreto 2631/1985 la contempla en la <<Graduación de multas pecuniarias por infracciones simples>>.

<sup>20</sup> En este sentido ver F. PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones en materia tributaria"; I.E.F., Madrid. 1986 (pgs. 332 y ss., y 345 y 346), y B. LOZANO: "El artículo 61-2º de la L.G.T.: La exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo"; Civitas, R.E.D.F., nº 63. 1989 (pgs. 367 y ss.).

Respecto del primer punto, el porqué de ese incremento e íntimamente unido a éllo su posible legitimidad o por el contrario inconstitucionalidad, se plantearon incluso dos Cuestiones de inconstitucionalidad junto con otros argumentos, por la reforma operada con la Ley 10/85; que concluyó al respecto declarando el Tribunal Constitucional en este tema plenamente acorde y legítima con nuestra norma suprema tal "discriminación" entre los intereses a satisfacer por los sujetos a la Administración en concepto de demora en el pago, y por ésta a los particulares cuando aquélla era quién se retrasaba en ingresar lo adeudado (21). El segundo asunto, devino en cierto modo hacia la pérdida de su importancia puesto que las sucesivas Leyes de Presupuestos han ido concluyendo en muchos casos cuál era considerado para ese año en concreto, el interés de demora a efectos tributarios, cuya cuantía respecto del interés legal del dinero vigente venía a coincidir con la derivada de una de las posibles interpretaciones del precepto de referencia

---

<sup>21</sup> En efecto, este proceso constitucional se inició por dos Cuestiones de Inconstitucionalidad promovidas por una Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo y la de la Audiencia Territorial de Valencia, que junto con el Recurso de Inconstitucionalidad de sesenta Senadores, fué resuelto por Sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional. Ver el comentario que a la misma hace al respecto A. CANO MATA: "Una Sentencia interpretativa. Constitucionalidad de la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada por Ley 10/1985, de 26 de abril"; R.D.F.H.P., nº 207. 1990 (pgs. 730 y ss.), y R. FALCON: "Retraso culpable ...", cit., en su epígrafe V (pgs. 26 y ss).

(22); e incluso de no ser así, tampoco habría problema por la previsión expresa contenida en aquél de que dichas Leyes de Presupuestos pudieran anualmente modificar o rectificar esta fórmula calculadora del tipo moratorio a aplicar.

Sobre la tercera y última cuestión planteada, el legislador aportó una interpretación aunque de rango secundario en el Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (23), dictado en desarrollo de la Ley 10/85; cuyo art. 19 titulado <<Sanciones en el caso de ingresos fuera de plazo>>

---

<sup>22</sup> Podríamos establecer el siguiente cuadro a partir de la Ley 10/85, respecto de las modificaciones operadas por las sucesivas Leyes de Presupuestos:

FECHA:	LEY:	TIPO ART. 58-2º,b):
27-IV/31-XII-85	10/1985	13'75 %
hasta 31-XII-86	Presupuestos 86	13'125 %
hasta 31-XII-87	Presupuestos 87	12'00 %
hasta 31-XII-88	Presupuestos 88	11'50 %
1-I/29-VI-90	Presupuestos 89 y Decreto-Ley 7/89	11'00 %
30-VI/31-XII-90	Presupuestos 90	12'00 %
hasta 31-XII-91	Presupuestos 91	12'00 %
desde 1-I-92	Presupuestos 92	12'00 %

<sup>23</sup> Su Disposición Transitoria Primera establecía: <<Intereses de demora tributarios>>. 6. *En los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, en virtud de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de ingreso hubiera finalizado con anterioridad al 27 de abril de 1985, la Administración aplicará el recargo de prórroga vigente el día en que venció dicho plazo, absteniéndose de liquidar intereses de demora.*

7. *Desde la entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, cuando proceda liquidar intereses de demora, nunca podrá aplicarse recargo de prórroga"; y como se ha dicho, "siendo el supuesto previsto por el nuevo art. 61-2º (de la L.G.T.) el único caso problemático en el que podía establecerse la colisión" (A. GARCIA PRATS: "Acerca del artículo 61-2º de la L.G.T. y su posible inconstitucionalidad"; T.F., nº 15. 1992 (pg. 30)).*

establecía en su párrafo primero que dichos ingresos, realizados sin requerimiento previo, daban lugar a la liquidación de los intereses de demora que fueran procedentes y a la imposición de las sanciones por las infracciones simples cometidas, que por tanto podrían graduarse como hemos visto atendiendo al criterio del cumplimiento espontáneo. Por su parte, el segundo párrafo ratifica que los ingresos posteriores a la notificación del inicio de las actuaciones de gestión, comprobación o investigación, tenían el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación que se practicara, no impidiendo la aplicación de la sanción correspondiente sobre la diferencia entre la deuda tributaria resultante de aquella liquidación y las cantidades ingresadas con anterioridad a la notificación administrativa, por tanto en concepto de infracción grave, junto con los intereses de demora correspondientes (24). También en este caso, tanto la nueva

---

<sup>24</sup> El artículo 30-3º, b) del R.G.I.T. lo ratifica para su ámbito propio: <<Iniciación de las actuaciones inspectoras>>. 3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de las deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día (continúa...)

redacción del art. 61-2º de la L.G.T. dada por la Ley modificativa, como aún más, la precisión aportada sobre su interpretación por el Decreto mencionado en torno a la calificación infractora, tuvieron un período de vigencia y aplicación muy breve, inferior al año, como se deriva del siguiente punto.

**E) LEY 46/1985, DE 27 DE DICIEMBRE, DE**

**PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1986:**

La Disposición Adicional 31ª de la Ley de Presupuestos para 1986 da de nuevo una redacción distinta al art. 61-2º de la L.G.T.: *"Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono del interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria"*. Como salta a la vista rápidamente, el nuevo precepto plantea dos cuestiones polémicas sobre su nueva redacción, de una parte la exclusión de la aplicación de sanciones, que planteará si realmente es una excusa absolutoria que actúa

---

<sup>24</sup>(...continuación)  
*anterior a aquél en que se realizó el correspondiente ingreso y se liquidarán por la Inspección de los Tributos si no se hubiese practicado liquidación por la oficina gestora"*.

sobre la penalidad , como han dicho algunos autores (25), y sobre todo el alcance de la misma; y de otra parte, qué influencia puede tener ese límite del 10 por 100 establecido sobre el interés de demora respecto de la propia naturaleza jurídica del mismo, y su posible justificación.

Respecto de la primera cuestión, parece claro que dicha exclusión de la sancionabilidad de los ingresos fuera de plazo y espontáneos alcanzará tanto a las autoliquidaciones complementarias como a las iniciales extemporáneas, siempre por supuesto que no haya mediado notificación del inicio de actividad administrativa alguna al respecto; y también parece quedar meridianamente claro, en segundo lugar, que dicha implicación operará sólo y exclusivamente en lo atinente a la conducta de la presentación y/o ingreso extemporáneo de las autoliquidaciones, y no sobre cualquiera otras. Es decir, que si el contenido de dichas autoliquidaciones es incorrecto o incompleto sin generar un mayor ingreso, caso por otra parte difícil y más propiamente planteable del contenido propio de la declaración sobre la que vale igualmente, es sancionable dicha infracción simple tál como se deriva del art. 78 y

---

<sup>25</sup> "Ciertamente, puede considerarse que formalmente la definición del tipo de infracción grave por falta de pago puntual permanece invariada y que lo que ha aparecido con la nueva redacción del artículo 61-2º es lo que, en términos penalistas, llamaríamos una excusa absolutoria o causa de no punibilidad, institución de la que, por cierto, existen ejemplos en el Derecho comparado" (F. PEREZ ROYO: "Los delitos ...", cit. (pg. 335)). En igual sentido, B. LOZANO: "El artículo 61-2º ...", cit. (pgs. 71 y ss.).

concordantes de la L.G.T.; en segundo lugar, si dicha inexactitud, incorrección u ocultación, tanto de la declaración como propiamente de la autoliquidación, genera un mayor ingreso tras la oportuna liquidación, cabe instruir expediente sancionador por infracción grave de acuerdo al art. 79 (letra a) generalmente) de la L.G.T. y preceptos que regulan sus sanciones; y que, en tercer lugar, si concordantemente con aquella conducta se hubieran realizado otro tipo de actuaciones constitutivas de infracciones simples, como irregularidades en la contabilidad o registros por ejemplo, igualmente son sancionables éstas tras el procedimiento correspondiente (26).

El límite mínimo del 10 por 100, por su parte, ha resultado bastante más problemático, entendiéndose por algunos que era un renacimiento del recargo de prórroga, y que sólo cuando por el transcurso de un dilatado plazo de tiempo el porcentaje del interés de demora superaba dicho tipo, tendría su propia naturaleza como tal (27); según

---

<sup>26</sup> La Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria establece en su Instrucción Undécima: "*<<Sanciones en el caso de ingresar fuera de plazo sin requerimiento previo>>. ...Por lo tanto, en este caso (el descrito por el art. 61-2º de la L.G.T.) no procede la imposición de sanción alguna por infracción grave. Tampoco cabe apreciar infracción simple cuando la declaración inicialmente omitida fuera un mero soporte documental del ingreso. Únicamente, cuando la declaración-liquidación omitida supusiera además e independientemente del ingreso el cumplimiento de unos deberes de información no atendidos cabría la imposición de sanción por infracción simple*".

<sup>27</sup> Ver en este sentido A. MANTERO: "Las declaraciones y los ingresos ...", cit. (pg, 12); F. PEREZ ROYO: "Los delitos (continúa...)

otros, era una sanción encubierta, que trataba por tanto de desvincularse de todas las exigencias y principios del ámbito penal aplicables al ámbito sancionador administrativo y tributario también, como ha dicho el Tribunal Constitucional, por lo que era reprochable (28); habiendo quién, incluso, considera que sólo se ha modificado mixtificándolo el tipo porcentual aplicable, sin que éllo pueda ser objeto de crítica como se pretendió también por algunos Tribunales, y por tanto admitiendo como perfectamente válido tal precepto (29).

En cualquier caso, tanto si nos parece censurable como pausable dicha redacción, ésta debió ser aplicable como derecho positivo vigente durante el plazo en que permaneció

---

<sup>27</sup>(...continuación)  
...", cit. (nota 469-bis en pg. 334), y B. LOZANO: "El artículo 61-2º ...", cit. (pg. 373).

<sup>28</sup> Esta postura la mantienen M. A. COLLADO YURRITA: "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 56. 1987 (pgs. 505 y 506); ALBIÑANA: "El interés de demora ...", cit. (pg. 8); C. LAMOCA PEREZ: "El interés de demora y la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/89"; Car. T., nº 113. 1990 (pgs. 3 y 4), y E. ARAGONES: "Sobre el nuevo Reglamento ...", cit. (II). 1991 (pgs. 168 y ss.).

<sup>29</sup> Al hilo del comentario al Auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencina de 16 de abril de 1991, que planteaba Cuestión de Inconstitucionalidad en relación con el art. 61-2º de la L.G.T., según resultaba de la nueva redacción que estudiamos (y a la que se han unido las planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria nº 1286/1991 y por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña nº 1890/1991), GARCIA PRATS ("Acerca del art. 61-2º ...", cit. (pgs. 33 y ss.)) rebate los argumentos esgrimidos por aquel Tribunal, llegando a la conclusión de su perfecta constitucionalidad pues "los resultados que se derivan de la aplicación del art. 61-2º no son especialmente gravosos o desmedidos" (pg. 40).

así; lo que, por otra parte, sí creemos fuera de toda duda, es que de cualquier forma y tanto aceptando una u otra de las posturas sucesivas vertidas sobre el tema, sí se vió alterada en parte la naturaleza jurídica de fondo que sustenta dicha institución a partir de ese momento, por esta relativa desvinculación del tiempo que se opera hasta que el transcurso del mismo haga rebasar el límite impuesto, elemento esencial a tener en cuenta respecto de los llamados "intereses moratorios" que parecen ser el único sustento, o al menos el más importante hasta ese momento, del interés de demora. Todo éllo, con independencia de que el tipo porcentual del mismo pueda ser más o menos elevado, variar prácticamente año a año en función de fluctuaciones financieras, e incluso discriminar en dicho importe los créditos de los sujetos respecto de la Administración frente a los que ésta adeuda. No se olvide, no obstante, que dicho límite opera sólo para el caso en que el interés se aplica a ingresos extemporáneos y espontáneos, no para el resto de supuestos en que resulta exigible (30) tál como lo

---

<sup>30</sup> También son exigibles los intereses de demora del art. 58-2º, b) de la L.G.T. cuando se aplace o fraccione el pago (art. 61-3º de la L.G.T.), en caso de suspensión de ingresos y prórrogas (párrafo 4º del mismo precepto), si no hay lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los casos del art. 77-4º de la L.G.T. (por el apartado siguiente del artículo), en los supuestos de infracción grave (art. 87-2º de la L.G.T.), y cuando el sujeto plantea una consulta a la Administración con todos los requisitos del art. 107 de la L.G.T., pero no obstante se regulariza su situación por el carácter no vinculante en general de la contestación (párrafo 3º del mismo). En este sentido ver A. MORILLO MENDEZ: "La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" (continúa...)

contempla el art. 58-2º, b) de la L.G.T.: interés legal del dinero más un 25 por 100, salvo modificación presupuestaria.

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

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su Disposición Adicional 14ª-Dos establece: "A partir del 1 de enero de 1992, el apartado 2º del artículo 61 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, quedará redactado de la siguiente forma:

*Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.*

*Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de*

---

<sup>30</sup>(...continuación)  
y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"; Impuestos, nº 11. 1985 (pgs. 28 y ss.), y M. A. COLLADO, op. ult. cit. (pgs. 509 y ss.).

pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100".

**A) ESTUDIO DEL PRECEPTO:**

La primera reflexión que sugiere dicho precepto se produce al hilo del vehículo normativo utilizado, la D.A. 14ª de la nueva Ley del I.R.P.F., cuyo punto Uno se dedica precisamente a regular la <<Regularización de situaciones tributarias>>; amén de lo totalmente ilógico e improcedente de la disposición utilizada, caso por otro lado bastante, por no decir demasiado frecuente últimamente (31), que no ha venido precisamente a sustituir sino más bien a acompañar al ya establecido con solera, procedimiento de retoque normativo general vía Ley de Presupuestos; si tenemos también en cuenta las palabras del propio Secretario de Estado Sr. Zabalza, pronunciadas en la clausura de unas jornadas el 18 de septiembre de 1991 (32), alusivas al tema, indirectamente

---

<sup>31</sup> Un claro ejemplo de ésto muy reciente es la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que a pesar de no hacérselo sospechar su denominación, da un "repasso normativo" generalizado a varios tributos, tales como el I.T.P.A.J.D. o el I.V.A. de forma amplia, o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, preveyendo incluso respecto del primero citado en su Disposición Adicional Novena: "El Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". En la parte final de nuestro trabajo haremos alguna referencia a ciertas disposiciones de esta Ley.

<sup>32</sup> Jornadas organizadas por el Colegio de Economistas de Barcelona, de las que recoge parte de la intervención cit. (continúa...)

al menos, la conclusión parece fácil. Afirmó de una parte ser "evidente que no puede cometerse la ingenuidad de pensar que el éxito de estas medidas, que no es otro que quienes han venido incumpliendo las normas tributarias se incorporen a la condición de contribuyentes, puede lograrse exclusivamente con abrir la posibilidad de la regularización. Difícilmente la adopción de esta medida iba a cambiar por sí sola las actitudes y comportamientos de quienes se mueven al margen del ordenamiento fiscal"; y añadió: "pero, por la otra, y ésto es lo que nos interesa resaltar hoy aquí, esta circunstancia (el nuevo sistema de estimación objetiva) nos permitirá liberar un volumen muy significativo de capacidad inspectora que podrá concentrar sus esfuerzos de forma efectiva para hacer frente a las bolsas de fraude que todavía subsisten". Parece que la moraleja de todo ésto es clara, regularice su situación tributaria ahora que aún está a tiempo con indudables beneficios (33); puesto que si no lo

---

<sup>32</sup>(...continuación)

del Secretario de Estado J. M. LOPEZ GETA: "La Ley 18/1991: sus Disposiciones Adicionales 11, 13 y 14"; Impuestos, nº 22. 1991 (pg. 2).

<sup>33</sup> Disposición Adicional Catorce: "<<Regularización de situaciones tributarias>>. Uno.- Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, ..., con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.

La presentación de estas declaraciones no interrumpirá los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Los ingresos realizados de conformidad con lo previsto en el párrafo primero, podrán fraccionarse sin garantía en cuatro pagos iguales anuales, debiéndose ingresar ..." (subrayado nuestro).

hace, con el gran esfuerzo inspector liberado estaremos en disposición de poder descubrirlo, y entonces cuando se dé cuenta, querer anticiparse a dicha regularización involuntaria va a resultar bastante más gravoso, sino ver la D.A. 14ª-Dos (34).

No encontramos que pueda ser otra, salvo la casualidad, la razón que ha llevado a incluir dicha modificación normativa inmediatamente después, y en la misma Disposición que la regularización tributaria; y que ha forzado por tanto su inclusión en una Ley reguladora de una figura tributaria concreta, Ley propia del impuesto sobre la renta, a pesar de ser aplicable a todo el campo tributario en general; la única explicación posible es su utilización como medida intimidatoria para lograr la mayor cantidad posible de declaraciones complementarias regularizadoras, aunque no creamos en el optimismo de su resultado, que a la vista está. Sin embargo, de hecho está vigente, y desde primero de enero de este año es la redacción del art. 61-2º de la L.G.T. que se deberá aplicar; por tanto, pasamos a un somero estudio de la propia dicción del precepto, en sus dos párrafos, al menos en las cuestiones que pudieran resultar menos claras o más polémicas, para del mismo y a la vista de lo hasta ahora

---

<sup>34</sup> En el mismo sentido se han pronunciado AA.VV.: "La reforma de 1991 de los impuestos sobre la renta y el patrimonio"; Ed. Gómez Trujillo, Madrid. 1991: "Este endurecimiento del <<régimen sancionador>> para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo, a partir de 1992, no pretende otra cosa que propiciar durante el período de regularización la presentación espontánea de declaraciones" (pg. 522).

expuesto sobre el tema, tratar de extraer algunas conclusiones sobre cuál pueda ser la naturaleza jurídica real de esas figuras contempladas en aquél, y de ahí su admisibilidad plena o, de lo contrario, su relativo rechazo por resultar criticables a la vista de nuestro ordenamiento.

**a) Redacción del primer apartado:**

Se inicia el apartado primero del precepto de referencia diciendo que "*los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones ...*", con lo cuál ya está centrando de entrada la regulación que establece la cuál sólo y exclusivamente va a ser aplicable a las autoliquidaciones positivas, es decir, a las que originan como resultado de las mismas la obligación de ingresar una determinada cantidad de dinero; y éлло a pesar de esa coma ortográfica tan despistante la primera vez que se lee dicho artículo, pues podría hacer pensar, si nos detuviéramos ahí en su lectura, que se refiere a declaraciones tributarias simples, y las liquidaciones de éllas derivadas, así como a las autoliquidaciones de los particulares, lo cuál salta a la vista que no es así a menos que se continúe con la lectura del mismo. No sabemos si la coma en lugar del guión que habitualmente suele utilizarse para conectar ambas palabras, declaración y liquidación, cuando se las quiere utilizar como sinónimo de autoliquidación en la línea últimamente

consolidada (35), obedece a un simple error ortográfico de transcripción, o bien a un nuevo paso más evolutivo en la nomenclatura del legislador referente a esta figura; ante cuya disyuntiva preferimos pensar que sólo sea debido a dicho error formal mas que a cualquier voluntad de matizar inconfesadamente su objeto; de hecho, el contenido propio de la normativa establecida, y la evolución sufrida por el precepto mismo cuya regulación viene a modificar de nuevo, también parecen avalar dicha interpretación.

El segundo punto destacable que delimita su ámbito de aplicación es la exigencia de que tanto autoliquidación como ingreso deben realizarse fuera de plazo, es decir, no entran bajo su regulación aquellos posibles casos en que el sujeto declara y autoliquida en plazo, pero no ingresa simultáneamente debiendo hacerlo, supuesto que como vamos a ver a continuación tampoco entra en el siguiente apartado, con lo que habrá de dársele una solución jurídica por otra vía que no sea la normativa contenida en este precepto; parece que en esos casos la Administración va a tener los datos precisos para practicar una liquidación aunque provisional, con lo cuál lo normal será que se la notifique al sujeto una vez dictada, requiriéndole el pago correspondiente en un determinado plazo, pasado el cuál, si

---

<sup>35</sup> Pueden verse al respecto las consideraciones que hacíamos sobre la tendencia del legislador respecto a la forma en que suele denominar esta figura, que como vimos paulatinamente se ha ido imponiendo, hacia simultanear como sinónimos "declaración-liquidación o autoliquidación"; supra Cap. II-I, A), c).

no ha realizado el ingreso pertinente podrá incurrir en apremio, y en su caso instruírsele el expediente sancionador oportuno por infracción grave (36), con el abono de los intereses de demora en cualquier caso por el tiempo en que se ha retrasado.

Por su parte, la expresión utilizada para referir el momento límite hasta el cuál pueden practicarse las autoliquidaciones e ingresos aquí reflejados, "sin requerimiento previo", debe entenderse en sentido amplio, comprensivo de cualquier actividad de inspección, comprobación, liquidación, de gestión en general, relativa o tendente a la recaudación en definitiva de dicha deuda (37); no precisa que sea un requerimiento practicado por la Inspección de los Tributos, ni solamente para exigirle directamente el pago. Ahora, éso sí, debe entenderse precisamente tal expresión como relativa a la notificación de

---

<sup>36</sup> Creemos que en este supuesto podría haber en muchas ocasiones problemas respecto al tema de la culpabilidad para cerrar el procedimiento sancionador declarando efectivamente la existencia de infracción grave, pero en caso afirmativo, ya veremos que no podría jugar a su favor a la hora de graduar la sanción el cumplimiento con su deber formal en plazo.

<sup>37</sup> "El ingreso efectuado fuera de plazo se lleva a cabo de forma espontánea por el sujeto pasivo, sin que exista ninguna actuación administrativa para hacerlo efectivo" (E. ESEVERRI MARTINEZ: "El ingreso extemporáneo de deudas autoliquidadas"; en prensa (pg. 3); "basta cualquier requerimiento, incluido el de los órganos de gestión" (F. PEREZ ROYO: "Derecho Financiero ...", cit. (pg. 212). Igualmente se deduce del inicio del art. 19-2º del Real Decreto 2631/85: "*Si el sujeto pasivo efectuase ingresos con posterioridad a la notificación del inicio de las actuaciones de gestión, comprobación o investigación, ...*".

dicho acto al sujeto, para que tome conocimiento formal sobre el mismo, ya sea de que se le va a someter a comprobación, o de haber liquidado provisionalmente, o por la apertura de actuaciones investigadoras (38); el momento justo y preciso hasta el cuál pueden presentarse ambos para encajar en este apartado, será la fecha misma de dicha comunicación o notificación al particular (39).

La exclusión de las sanciones, de otro lado, a que se hace referencia junto con la del interés de demora, creemos que debe limitarse a las que pudieran derivar directa y exclusivamente de la presentación de autoliquidación e ingreso correspondiente fuera de plazo; es decir, por la infracción simple que hipotéticamente se comete con la primera, y por la grave que constituye teóricamente el segundo, y nada más; con lo cuál, tanto en el caso de comisión de alguna otra infracción, como las vinculadas a la llevanza de contabilidad y libros de registro, o la expedición de facturas, por citar algún ejemplo; como en segundo lugar, si el contenido de dicha autoliquidación o incluso la declaración a la que acompaña y de la que deriva, no es el adecuado, por incorrecciones, inexactitudes o falta de elementos y datos incluibles necesariamente, estas otras conductas ilícitas sí consideramos son sancionables, por

---

<sup>38</sup> Sobre este último caso, puede verse el art. 30-3º, b) del R.G.I.T. reproducido en nota 24 de este Capítulo III.

<sup>39</sup> Sobre el tema de las notificaciones defectuosas de las liquidaciones tributarias, ver art. 125 de la L.G.T..

supuesto si así concluyera del oportuno procedimiento sancionador (40), con independencia de la aplicación del recargo procedente en tanto que la autoliquidación y el ingreso, aunque incorrectos se produjeron fuera de plazo y sin previa actuación administrativa. Ahora bien, claro está que la sanción a imponer en su caso así como si éello fuera oportuno, los respectivos intereses de demora por la ocultación y correspondiente retraso sobre el importe de parte de la obligación tributaria, girarían sólo y exclusivamente y por tanto serían calculados atendiendo únicamente a ese mayor importe desvelado, puesto que respecto del mismo sí ha habido necesariamente una previa actividad por parte de la Administración tributaria; y no tendrían en cuenta para nada, el contenido propio ni el pago que le acompañó, de la autoliquidación extemporánea anterior a dicha actuación, ni en su caso de la autoliquidación inicial presentada en plazo, si la otra era una complementaria (41).

Por último, también es destacable, pensamos, por lo menos en cuanto al nivel tan alto que alcanza y su forma de

---

<sup>40</sup> Ver infra, Cap. III-III, B). En estos casos, el recargo úncio giraría sólo sobre las cantidades ingresadas fuera de plazo y junto a la autoliquidación de forma espontánea.

<sup>41</sup> Como el precepto omite cualquier alusión a no considerar incluíble en su regulación las autoliquidaciones complementarias, hay que interpretar que es aplicable tanto a éstas, como a las autoliquidaciones extemporáneas iniciales, variando tan sólo la cantidad sobre la que se calcula el recargo: en el primer caso solamente lo ingresado junto a la complementaria, no anteriormente; en el otro, la totalidad del ingreso extemporáneo.

aplicación, el importe de dicho "recargo único", denominación de nuevo cuño en nuestro ordenamiento tributario que no es difícil de imaginar, va a contribuir en gran medida al desconcierto sobre la auténtica naturaleza de fondo de dicha figura, como veremos; junto a la forma de calcularlo y aplicarlo, fijo tanto el menor como el mayor tipo porcentual, con total y absoluta independencia, peligrosa y despótica respecto del tiempo transcurrido (42). Creemos que el pago de un recargo único del 10 por 100 si el retraso no supera los tres meses desde el término del plazo voluntario de presentación e ingreso; y sobre todo, en caso contrario de superación, el pago de otro, o quizá el mismo, pero con alcance equivalente a la mitad de la cantidad retrasada más de tres meses, que podría ser noventa y un días, es cuando menos digno de destacar, naturalmente por sobredimensionado. Y además, porque potencia o al menos favorecerá a fin de cuentas, quién más retrasa su ingreso, puesto que la equiparación de dicho recargo único del 50 por 100 con el interés anual que supondría hipotéticamente, será menor

---

<sup>42</sup> "Desaparece por tanto el esquema instaurado por el art. 36 de la L.G.P. y hecho efectivo en materia de ingresos extemporáneos sin requerimiento por la Ley 10/85, ... Se rompe así la idea de compensación a la Administración en función del retraso observado por el sujeto en el ingreso de la deuda. La indemnización a la Administración por el perjuicio sufrido parece compensarse ahora, con la nueva aplicación de un porcentaje sobre la cuota con independencia del elemento temporal.

Este desinterés por el aspecto temporal del retraso no presupone, no obstante, una merma en el afán recaudador del Erario" (GARCIA PRATS: "Acerca del artículo 61-2º ...", cit., pg. 41).

cuanto mayor plazo de tiempo haya transcurrido (43).

**b) Redacción del segundo:**

Ya de entrada podemos comenzar afirmando que la problemática subyacente a este segundo apartado será bastante diferenciable de la planteada por su antecesor, aunque de su redacción conjuntamente podría parecer que sólo es un matiz el que distingue a ambos, su mayor alcance numérico. En efecto, el inicio del mismo marca la situación diversa para la que está previsto, que será "*cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación ...*", con lo cuál salta la primera y en cierto modo principal duda: ¿por qué el legislador preve para este supuesto una solución tan complicada cuando lo lógico hubiera sido aplicar el procedimiento normal de exigencia del tributo a este caso?. Resulta evidente que si el sujeto ha realizado una autoliquidación sin el acompañamiento del ingreso que se le debía, prescindiendo ahora del momento de la presentación y de la corrección o no de la misma, subsanables ambos si son defectuosos o imperfectos (44) con la aplicación de sus

---

<sup>43</sup> En efecto, los ingresos realizados a los cuatro años y medio, por ejemplo, soportarán mediante ese 50 por 100, un interés relativo anual algo superior al 10 por 100; los realizados, sin embargo, antes de cumplirse el año y tras los tres primeros meses, se verán gravados con uno muy superior, incluso por encima del 100 por 100 (si el sujeto se retrasa cuatro meses, paga por éllo 50 puntos porcentuales, lo que elevado al interés anual sería un escalofriante 150 por 100 aproximadamente).

<sup>44</sup> Si el momento de presentación es fuera de plazo, podría habersele aplicado el interés de demora desde la fecha en que debió ingresarse hasta el momento en que lo hizo, (continúa...)

correspondientes soluciones jurídicas; la Administración está en condiciones de poner en marcha el procedimiento de gestión respectivo, pues al menos la comunicación de la realización de algún hecho imponible con todos los defectos de que pudiera adolecer, principal dificultad de conocimiento por su producción en la esfera privada de los sujetos, se ha salvado o se ha traspasado.

Se podría comprobar la exactitud de la declaración y autoliquidación, investigar lo que pudieran haber ocultado con vistas a la liquidación definitiva, y siempre previamente cabría la práctica de una provisional partiendo de los datos aportados y autoliquidados por el particular para no retrasar más el ingreso; no se entiende por tanto, o al menos nosotros no entendemos desde la lógica jurídica aquí sostenida de la necesidad de los deberes de colaboración en general para la efectividad del deber de contribuir (45), la justificación de prescindir sin sentido de este proceso de actividades administrativas de gestión en todo caso querido por el ordenamiento, a cambio de la exigencia de dicho recargo único del 100 por 100 bastante desmesurado, si no es deformando dicha lógica para arrastrarla arbitrariamente hacia la mera comodidad administrativa. Todo lo cuál creemos

---

<sup>44</sup>(...continuación)  
incluso junto con una sanción por infracción simple, tras el procedimiento; y si, la autoliquidación es incorrecta, incompleta o inexacta, apertura de expediente por infracción grave tras la oportuna comprobación, exigiéndose en su caso la sanción respectiva junto al interés de demora también.

<sup>45</sup> Ver al respecto supra Cap. I-I y II-A).

se va a ir corroborando en la explicación subsiguiente (46).

Respecto de lo que podríamos considerar la propia literalidad del precepto, la primera cuestión suscitada es si también se exige para su aplicación la ausencia de previa actividad administrativa o no, por hacer sólo referencia a que dichas autoliquidaciones han de ser "extemporáneas" pero sin aludir para nada a la posibilidad de "requerimiento previo" como en el caso anterior; no obstante la omisión, parece deducirse del contexto normativo en que se inserta una cierta línea congruente en el sentido de interpretar que todas las posibilidades de regulación incluibles últimamente bajo el citado art. 61-2º de la L.G.T. hacen referencia a autoliquidaciones espontáneas, es decir, realizadas sin esa anterior intervención administrativa, además de extemporáneas; y de otro lado, siguiendo la lógica del legislador que ha querido vincular estrechamente entre sí ambos apartados del mismo aunque no compartamos totalmente su planteamiento, se reafirma la misma solución (47); es aplicable solamente a las autoliquidaciones realizadas fuera

---

<sup>46</sup> "Se trata de una muestra más de las peculiares consecuencias que ha traído consigo la puesta en manos de particulares de una función liquidadora, que es competencia de los órganos de la Administración tributaria, al punto de hacer recaer sobre ellos cualquier acontecimiento que perturbe el reconocimiento de la deuda tributaria por parte de la oficina gestora; aunque la falta de recaudación de la misma se deba a una negligencia de sus órganos competentes" (E. ESEVERRI, op. ult. cit., pg. 11).

<sup>47</sup> Así lo entiende también SANCHEZ ONDAL: "El recargo único ...", cit. (pg. 3).

de plazo sin acompañarlas del ingreso debido, presentadas con anterioridad al inicio y notificación consiguiente de actuación administrativa alguna.

El tema de la no solicitud expresa del aplazamiento o fraccionamiento del pago como otro requisito del precepto, tampoco está exento de polémica; efectivamente, podría parecer que lo que es un derecho de solicitud voluntaria por el sujeto (48) se quiere transformar al darle la vuelta, en una exigencia de ineludible opción si se quiere evitar tan gravoso efecto jurídico previsto, y que debe instarse además desde el lado mismo del particular, que "está llamada a convertirse en norma de aplicación imposible, porque entiendo que el no ejercicio de una petición por parte del obligado tributario nunca puede ser objeto de sanción económica, aunque se la denomine "recargo", utilizando lenguaje paladino" (49). Si prescindimos de la definición del caso que se está tratando de regular, (autoliquidación espontánea y extemporánea sin ingreso), parece que lo único necesario

---

<sup>48</sup> El artículo 61-3º de la L.G.T. establece al respecto: *"Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, éste podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine. En estos casos, las cuotas aplazadas devengarán interés de demora y deberán garantizarse debidamente mediante hipoteca, prenda, aval bancario u otra garantía suficiente"*. Su desarrollo precisamente por ese Reglamento citado, General de Recaudación, se contiene en los arts. 48 y ss., destacando que cabe tal posibilidad tanto en el período voluntario de ingreso como en la vía de apremio y respecto de todas las deudas tributarias en general salvo las que se satisfacen por efectos timbrados.

<sup>49</sup> E. ESEVERRI: *"El ingreso extemporáneo ..."*, cit. (pg. 11).

para su aplicación es dicho requisito; lo cuál "no parece muy consecuente con los postulados de un Estado de Derecho, que el no ejercicio de un derecho de petición por parte del administrado -...- tenga, como respuesta del ordenamiento jurídico, el establecimiento de un recargo en una cuantía del 100 por 100 de las cantidades dejadas de ingresar" (50).

Se verá todavía más claro el porqué de nuestra crítica si comparamos la consecuencia derivada de ésto, con la resultante del caso contrario si el sujeto en idénticas circunstancias decidiera solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago, que en función del art. 61-3º de la L.G.T. en relación con los concordantes del R.G.R., arts. 48 y ss., supondría tan sólo el abono del interés de demora a que se refiere el art. 58-2º,b) de la L.G.T. (51) desde el vencimiento del período voluntario hasta el del plazo concedido (52); y éllo es así porque no cabrá apreciar

---

<sup>50</sup> Ibidem (pg. cit.).

<sup>51</sup> Según la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, Disposición Adicional Séptima: <<Interés legal del dinero>>. Dos. Durante el mismo período, el interés de demora a que se refiere el artículo 58-2º de la Ley General Tributaria, será del 12 por 100".

<sup>52</sup> Artículo 48-3º del R.G.R.: "Las cantidades cuyo plazo se aplaze, excluido, en su caso, el recargo de apremio, devengarán el interés de demora a que se refieren los artículos 58-2º,b), de la Ley General Tributaria ..., según se trate de deudas tributarias ...".

Artículo 56-1º y 2º del mismo: "<<Cálculo del interés>>. 1. En caso de concesión de aplazamiento se calcularán intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre el vencimiento del período voluntario y el vencimiento del plazo concedido. Si el  
(continúa...)

infracción grave puesto que ha habido dicha petición de aplazar el ingreso antes del inicio de la actuación administrativa, y creemos que tampoco simple por la misma razón, el deber formal de declarar y de autoliquidar se ha realizado, aunque fuera de plazo, sin intervención de órgano administrativo alguno. Comparativamente con ésto, un 100 por 100 incluso aunque sea por breves días de retraso en la presentación sin ingreso, que insisto debiera dar lugar al inicio de la gestión tributaria liquidando, parece exagerado y totalmente desproporcionado, por no decir carente totalmente de fundamento jurídico.

Por otra parte, la referencia a que este recargo único "*se les exigirá en vía de apremio*" a dichos obligados tributarios, no hay que pasarla a la ligera; hay que tener presente, como ya dijimos en otro punto de nuestro trabajo (53), que para la iniciación del procedimiento de ejecución forzosa efectivamente, en el caso de las autoliquidaciones también, no pueden olvidarse o prescindir de ellos, todos los

---

<sup>52</sup>(...continuación)  
*aplazamiento ha sido solicitado en período ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo de apremio.*

2. *En caso de concesión de fraccionamiento se calcularán intereses de demora por cada deuda fraccionada.*

*Si el fraccionamiento ha sido solicitado en período ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo de apremio.*

*Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el vencimiento del período voluntario hasta el vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente".*

<sup>53</sup> Ver supra Cap. II-V, B), c).

requisitos precisos legalmente para dicho inicio: notificación de acto administrativo al sujeto exigiéndole el pago, con lo cuál de nuevo salta la lógica en este supuesto de una intervención administrativa derivada de la presentación del acto del particular sin ingreso; otorgamiento para éllo de un plazo de ingreso voluntario en dicho acto, en el que naturalmente el sujeto podría cumplir abonando el interés de demora, y enfrentándose a la posibilidad de apertura de expediente sancionador por infracción grave al haber precedido ya actuación administrativa al pago; en otro caso, por su transcurso sin efectuar el ingreso, certificado de descubierto y consiguiente providencia de apremio; para finalmente ejecutar la deuda con el recargo único en este caso del 100 por 100 como derivaría literalmente del precepto de referencia.

Y en último lugar, hilando con lo anterior, tal como establece este segundo apartado, la exigencia junto con la obligación tributaria de este recargo único en vía de apremio, llegado el caso, ha de entenderse que igualmente excluye intereses de demora y sanciones que pudieran ser exigibles como en el que le precede (54), así como el recargo de apremio habitual del 20 por 100; es decir, el

---

<sup>54</sup> En contra de lo sostenido en el texto se han manifestado SANCHEZ ONDAL: "El recargo único ...", cit., respecto de los intereses de demora, aunque sí excluye la posible sanción pues sino se vulneraría el principio "non bis in idem" (pg. 3), y E. ESEVERRI: "El ingreso extemporáneo ...", cit., admitiendo tanto interés como sanción (pgs. 12 y 13).

sujeto debería hacer frente al pago del importe doble o duplicado de su originaria obligación en concepto de tributo, "solamente"; pues de interpretarlo en forma diversa respecto de alguno de los varios conceptos anteriormente citados, sería ya virtualmente inadmisibile en nuestro sistema jurídico en general y ordenamiento tributario en particular, pues llevaría una carga económica tál que habría de reputarse ilegítima si no es aplicada fruto de una sanción administrativa, la cuál por otra parte, lleva incluso implícitas muchas más garantías para el sujeto en el desenvolvimiento del procedimiento o expediente sancionador, imprescindible para su imposición. Baste comparar para éello, el volumen que puede alcanzar por comisión de una infracción grave su correspondiente sanción, según los arts. 87-1º y 3º, y 88-1º y 3º de la L.G.T. con el 100 por 100 tan repetido.

#### **B) NATURALEZA DE LOS "RECARGOS UNICOS":**

Al igual que han hecho algunos de los autores que han tenido ocasión ya de pronunciarse sobre el tema, creemos que el tratamiento jurídico sobre la naturaleza de esa nueva (o no tanto, ya veremos) figura del "recargo único", debe afrontarse diferenciando de una parte, los dos primeros del 10 y 50 por 100 contenidos en el primer apartado del art. 61-2º de la L.G.T. vistos, y de otra, el relativo al

100 por 100 aludido por el apartado segundo del mismo (55); y é llo no sólo por contenerse en párrafos distintos, criterio estrictamente formalista, sin gran trascendencia, sino fundamentalmente por referirse a situaciones diversas sustancialmente como hemos dicho, y tener un tratamiento en cuanto a la exigencia, como hemos apuntado y vamos a volver a referir, también divergente, lo cuál es ciertamente importante para su configuración.

Debe resaltarse, refiriéndonos ya en concreto al primer supuesto, que prácticamente casi todos los tratadistas de la materia han calificado éste, y en la mayoría de los casos junto al otro, como un régimen sancionador; es decir, a pesar y prescindiendo de la denominación legislativa, lo han tildado de sanción (56), de correctivo sancionador, y de sistema de infracción objetiva (57); o bien refundiéndolo con aquélla, de recargo con claro componente

---

<sup>55</sup> Tal han procedido PEREZ ROYO: "Derecho Financiero ...", cit. (pgs. 212 y 213) aunque llega a que ambos tienen la misma naturaleza jurídica; SANCHEZ ONDAL: "El recargo único ...", cit. (pgs. 2 y 3), y E. ESEVERRI, op. ult. cit. (pgs. 4 y ss., y 11 y ss.).

<sup>56</sup> Así lo han hecho F. HORNILLOS URQUIZA: "Medidas de regularización"; T.F., nº 14. 1991 (pg. 57); F. PEREZ, op. ult. cit. (pgs. cit.), y J. SANTIDRIAN ALEGRE y F. MORENO ROYES: "Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio"; Tirant lo Blanch, Valencia. 1991 (pg. 294).

<sup>57</sup> Respectivamente, GARCIA PRATS: "Acerca del artículo 61-2º ...", cit. (pg. 43), y J. BANACLOCHE PEREZ: "Guía del nuvo impuesto sobre la renta"; Ciss, S.A., Valencia. 1991 (pg. 276).

sancionador (58), o incluso haciéndolo participar conjuntamente de la naturaleza de sanción junto con la del interés de demora (59). Varias son las razones que avalan tal posición, de las que se suelen destacar dos.

Por un lado, parece claro que no se trata de una medida indemnizatoria en sentido estricto, que tienda a resarcir el posible daño que ocasiona el retraso en el ingreso sobre el plazo voluntario de pago, al prescindir casi en su integridad de vinculación alguna con el período de tiempo transcurrido desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha de la presentación de la autoliquidación extemporánea y efectivo ingreso; y decíamos que prácticamente no se toma en consideración pero no totalmente, por esa considerable diferencia entre los dos importes respectivos de cada modalidad de este primer recargo, nada menos que un 10 por 100 si dicho plazo no supera los tres meses, y en cambio un 50 por 100 a partir de transpasar dicho límite (60). Como se ha dicho, la identidad con esa naturaleza sustancial de multa pecuniaria por retraso en el pago, "se advierte de manera singular en los casos de retraso superior a tres

---

<sup>58</sup> AA.VV.: "La reforma de 1991 ...", cit. (pg. 521), y R. PALACIN RIBE: "Regularización fiscal voluntaria"; T.F., nº 12. 1991 (pg. 51).

<sup>59</sup> SANCHEZ ONDAL, op. ult. cit. (pg. 2).

<sup>60</sup> Ver en el mismo sentido, GARCIA PRATS, op. ult. cit. (pgs 41 y 42).

meses, en que la cuantía del recargo" es la segunda citada (61).

Y en segundo lugar, ese "aspecto de una medida represora de conductas no queridas para con la Hacienda Pública ... en su manifestación común", se ve también avalada porque dicha cifra del 50 por 100 de las cantidades que se han dejado de ingresar en plazo, coincide con la "cuantía que se sitúa en el nivel de partida para sancionar conductas calificadas como infracciones graves, dado que, infracción grave ... lleva aparejada una sanción que puede oscilar entre el 50 y el 300 por 100 de las cantidades dejadas de ingresar" (62) como veremos. "Lo que como medida subrogatoria ordena el artículo 61-2º es sencillamente la imposición de una sanción en su grado mínimo (con la única particularidad de que engloba los intereses de demora) (63), si la infracción es de simple retraso superior a tres meses. Si el retraso es de carácter venial (no superior a tres meses), el incremento de la deuda sería únicamente del 10 por 100, que coincide con el importe del anterior interés de demora <<mínimo>> y con el

---

<sup>61</sup> PEREZ ROYO: "Derecho Financiero ...", cit. (pgs. 212 y 213).

<sup>62</sup> Todas las citas han sido tomadas de las ideas expuestas por E. ESEVERRI: "El ingreso extemporáneo ...", cit. (pgs. 4 y 5).

<sup>63</sup> Razón por la que, como vimos, aunque no sea suya la cita, SANCHEZ ONDAL, op. ult. cit., le hace participar de esa naturaleza mixta o híbrido entre sanción e intereses de demora (pg. 2).

antiguo recargo de prórroga" (64).

Consecuente con esta postura, "debemos concluir que la aplicación del <<recargo único>> no puede tener lugar de manera automática, sino siguiendo los trámites del procedimiento sancionador y de acuerdo con los principios que rigen en dicho ámbito" (65), contrariamente a lo que parece establecer la literalidad del precepto; de esta forma, esta consecuencia necesaria e ineludible del planteamiento anterior se convierte en su primer grave inconveniente por presentar diversos problemas de interpretación que dificultarían su aplicación automática que parece ser lo que pretende la Ley. "La posible naturaleza sancionadora de este recargo supone que para poder exigirlo deberán observarse los principios inspiradores que fundamentan la potestad sancionadora de la Administración, ... los mismos criterios que inspiran al Derecho penal sancionador por lo que sería necesario determinar en cada caso, por ejemplo la culpa del sujeto pasivo en la realización de ingresos fuera de plazo, someterla a graduación, concretar en suma, la mera negligencia que ha motivado su actuar, para aplicarle después una sanción fija del 50 por 100, sin posibilidad de atenuarla o agravarla en los términos que la propia Ley General Tributaria tiene establecidos con ocasión de la aplicación de

---

<sup>64</sup> PEREZ ROYO, op. ult. cit. (pg. 213).

<sup>65</sup> Continúa A. cit., op. cit. (pg. cit.).

las sanciones" (66); ¿o sí como consecuencia imprescindible pero no acorde con el propio apartado primero?.

Y por supuesto todo éello, previa incoación del expediente sancionador oportuno que a lo largo de su procedimiento de desarrollo determine todos esos aspectos que acabamos de recoger a título ejemplificativo, mas algunos otros, lo que difícilmente puede llegar a probar al menos la simple negligencia prevista en el propio art. 77-1º de la L.G.T., por tratarse de ingresos fuera de plazo pero sin que haya mediado para nada ningún tipo de actividad administrativa; por lo tanto, autoliquidaciones y pagos en los que sí había mediado un importante componente de espontaneidad que poco o nada tendrá que ver con algún grado de culpabilidad, aunque mínimo, en la generalidad de los casos al menos. No se olvide que, estos supuestos previstos, en definitiva, son en bastantes ocasiones autoliquidaciones complementarias y en el resto extemporáneas iniciales; pero al margen de ser una u otra, siempre partimos del tratamiento de ambas como completas y correctas en el resto de sus aspectos y elementos, sólo han contravenido el elemento temporal, momento de presentación e ingreso, puesto que han sido efectuadas fuera de plazo, pero nada más (67).

---

<sup>66</sup> E. ESEVERRI, op. ult. cit. (pg. 5).

<sup>67</sup> De ahí que hablemos únicamente de la imposición del recargo, pues como ya veremos infra, Cap. III-III, B), en otro caso podrá sancionarse por esas incorrecciones, inexactitudes, carencias u ocultaciones; téngase en cuenta, no obstante, que en el supuesto de ser una complementaria, (continúa...)

Se ve fácilmente que ésto no conjuga bién con la regulación estudiada, que establece esa automaticidad en la exigencia del recargo pareciendo incluso simultánea con el ingreso extemporáneo, lo que debe hacernos buscar otra posible solución al tema de su naturaleza que pudiera encajar mejor con dicha figura. Otras opiniones han vuelto sus ojos al resurgimiento o reaparición del período de prórroga y su recargo correspondiente aunque como se sabe sin que la norma lo califique como tál. Clara y tajante es la postura de algunos al respecto que estudian este art. 61-2º de la L.G.T. bajo el epígrafe V. <<El recargo de prórroga>> (68), puesto que para los "ingresos extemporáneos y espontáneos (sin requerimiento) de deudas autoliquidadas ..., cabe entender que dicho precepto reintroduce en nuestro sistema tributario el plazo y el recargo de prórroga, aún sin calificarlos expresamente como táles". Hay que precisar al respecto que "dicho plazo no subsigue de modo indefectible al período voluntario cuando se trate de tributos autoliquidados, pués si la Administración exige el ingreso tras la finalización de éste, el posterior ingreso ya no es voluntario o espontáneo";

---

<sup>67</sup>(...continuación)

para saber si ha habido otros incumplimientos además del temporal, en este caso para una parte, deberán tomarse en consideración tanto la autoliquidación inicial tempestiva, como la complementaria extemporánea, así como sus respectivos ingresos.

<sup>68</sup> Es el caso de J. MARTIN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, que en su "Curso de Derecho Financiero ...", cit., dedican dentro de la Lección 22 <<Procedimientos de Recaudación Tributaria>>, su punto V "El recargo de prórroga" al estudio del precepto citado (pgs. 471 y 472).

y de otra parte, "no se integra ni en el período voluntario ni en el de apremio, ... Ni formalmente (...) ni por el recargo que conlleva, forma parte del primero. Tampoco formalmente es parte de la vía de apremio, ..., ni, desde luego, pueden ejecutarse los bienes del deudor" (69).

La duración, por tanto, de dicha prórroga será indefinida pues finaliza cuando se efectúa el ingreso previsto o bien, en segundo lugar, cuando la Administración requiere al sujeto por cualquier actividad administrativa de gestión desarrollada o a iniciar; ahora bien, sí debe hacerse una matización respecto a cómo se le configuraba antes, puesto que "el recargo de prórroga había tenido entre nosotros naturaleza indemnizatoria por el retraso ... La cuantificación ordinaria del mismo en un 50 por 100 denota, sin embargo, un cierto carácter disuasorio con el que también se configura" ahora, actualmente en su nueva redacción; afirmando como conclusión que, por todo ello puede guardarse "coherencia con la mención separada que al recargo de prórroga contiene el art. 58-2º de la L.G.T., al margen del interés de demora y de las sanciones" (70).

Sobre éste último punto, también se ha cuestionado por quiénes no comparten el resultado a que se llega en la postura anterior, si realmente puede "encajar este nuevo

---

<sup>69</sup> Son todas las citas sucesivas de AA. cit. en nota anterior, op. ult. cit. (pg. 471).

<sup>70</sup> MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO: "Curso de Derecho Financiero ...", cit. (pg. 472).

recargo único en las categorías existentes en la Ley General Tributaria (art. 58)", especialmente como decimos el recargo de prórroga, aunque lógicamente alcanzando una conclusión distinta; sin embargo, ciertamente presenta "las siguientes afinidades:

- Ser una obligación accesoria de la deuda tributaria (...).

- Suponer en parte un resarcimiento y en parte una sanción, si bien en este caso, al ser el tiempo durante el cuál puede efectuarse el ingreso más largo, ambos aspectos pueden ser más relativos (71).

- Permitir rebasar el período de ingreso voluntario sin incurrir en apremio ....

- Ser obligación *ex lege*.

- Ser incompatible con el recargo de apremio, ....

No obstante, difiere del recargo de prórroga, al menos:

- En ser incompatible con las sanciones. ...

- La distinta duración del período de prórroga: ... (72).

- El período de prórroga se integraba en el período

---

<sup>71</sup> Este punto no está tan claro si la comparación la hacemos respecto de la situación en que quedó la Ley General Tributaria tras la modificación operada por el Real Decreto 338/85 sobre el Reglamento General de Recaudación, aunque ciertamente su duración como hemos visto fué muy breve.

<sup>72</sup> Aquí de nuevo hay que matizar que esa duración coincidiría no obstante si tomamos como referencia el art. 92-1º del R.G.R. tras el mencionado R.D. 338/85.

voluntario, era una prolongación de éste. El que genera estos recargos está fuera del período voluntario, según la regulación del actual Reglamento General de Recaudación.

- El recargo de prórroga era general para todo tipo de deudas, cualquiera que fuese su procedimiento de gestión. ... (73).

En cualquier caso, de no ser encajable el recargo en la categoría del art, 58-2º,c) de la Ley General Tributaria ..., debería haberse adaptado este artículo de la misma Ley para evitar mayores confusiones y debates sobre su naturaleza práctica en cuanto a si integra o no la deuda tributaria.

A pesar de participar de la doble naturaleza que hemos indicado, creemos que no es encajable, evidentemente, ni en el apartado 2,b) (interés de demora) ni en el 2,e) (sanciones) indistinta o independientemente" (74).

Con todo, "si entendemos que el precepto establece un verdadero recargo, lo más adecuado es calificarlo como un verdadero recargo de prórroga que operará una vez concluido el plazo ordinario de ingreso y siempre antes de que se

---

<sup>73</sup> Salvo, otra vez, si tomamos en consideración el art. 91 del R.G.R. tras la reiterada reforma del R.D. 338/85.

<sup>74</sup> Esta larga cita la hemos tomado de SANCHEZ ONDAL: "El recargo único ...", cit. (pg. 2); si bien es cierto debe aclararse, que el autor parte para la comparación con el recargo de prórroga, del inicialmente previsto en la L.G.T. y el R.G.R., y no del vigente inmediatamente antes de su virtual desaparición por la Ley 10/1985 (ver supra, es este mismo Cap.-I,C) y D)); en este sentido ver las matizaciones al respecto hechas en notas 71 á 73.

inicie la vía ejecutiva o de apremio de las deudas tributarias; con é ello, además de superar los problemas insolubles de aplicación que derivan de su consideración como sanción indirecta, se rompería esa línea de continuidad ininterumpida que parecen establecer la Ley General Tributaria y, desde luego, el Reglamento General de Recaudación, entre el término del período voluntario y el comienzo de la vía de apremio que, a mi entender, no existe" (75). Igualmente, se respeta ese contenido del art. 58-2º de aquélla en cuanto a los distintos conceptos accesorios que pueden acompañar a la prestación objeto del tributo, aunque aceptemos que es un recargo de prórroga "sui generis" comparado con el desaparecido a raíz de la Ley 10/85 como vimos (76); cuestión que por formal que pueda parecer, no está exenta de importancia, no sólo por un mínimo criterio de congruencia jurídica, por otra parte no totalmente respetado por el propio legislador que lo ha calificado exclusiva y desconcertantemente como "único"; sino sobre todo por la relevancia a efectos jurídicos que puede, y de hecho como hemos visto, trae su identificación o no con la naturaleza del recargo de prórroga en general.

*Sui generis* decimos, no sólo por la cuantía tan importante del tan repetido recargo así como también por la

---

<sup>75</sup> E. ESEVERRI: "El ingreso extemporáneo ...", cit. (pg. 6).

<sup>76</sup> También lo califica así SANCHEZ ONDAL, op. ult. cit. (pg. cit.), aunque con un alcance diferente, así como E. ESEVERRI, op. ult. cit. (pg. 2).

gran distancia numérica respecto del que podríamos considerar novedosamente su "tipo reducido"; sino también, por esas otras diferencias de régimen jurídico resaltadas anteriormente, en comparación con las que establecimos al estudiar el originario recargo de prórroga y su evolución (77). En cualquier caso, podemos concluir, que "el ingreso extemporáneo sin requerimiento, a los ojos de la Ley General Tributaria, no es un ingreso moroso sino efectuado en período de prórroga de la deuda tributaria al que se aplicará un recargo que, ésto sí, se ha hecho coincidir en su cuantía con una sanción tributaria aplicada en su grado mínimo" (78), coincidencia con la que lógicamente se podrá o no estar de acuerdo con su oportunidad; por nuestra parte, no lo estamos.

En cuanto a la segunda modalidad del 100 por 100 para el caso de autoliquidaciones espontáneas y extemporáneas sin ingreso, creemos que el resultado del análisis cambia; aunque como apuntábamos al inicio de este punto, la mayoría de los autores que se han pronunciado sobre el nuevo art. 61-2º de la L.G.T. califican conjuntamente a los recargos contenidos en ambos párrafos, y además como sanciones encubiertas o indirectas, no compartimos tal planteamiento. Hay un dato sustancial que interfiere sobre esta cuestión y que creemos resulta decisivo en cuanto a su naturaleza jurídica; el hecho de que se diga en el segundo apartado que

---

<sup>77</sup> Supra Cap. III-I, B), C) y D).

<sup>78</sup> E. ESEVERRI, op. ult. cit. (pg. 7).

"se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100" es determinante.

Aquí podríamos reproducir las críticas vertidas anteriormente sobre considerarlo una sanción por ser igualmente aplicables, aunque no lo creemos necesario; y tampoco debemos de perder de vista que parece establecerse tan peculiar recargo, como se ha calificado (79), no tanto por el retraso operado, como en el caso anterior, sino por la falta en acompañar del ingreso preciso a la autoliquidación que debe ser también extemporánea; "el precepto pretende ser ingenioso en su planteamiento y quiere salir al paso de esas conductas, cada vez más frecuentes, de los sujetos pasivos y que consisten en presentar autoliquidaciones declarando todos los elementos constitutivos del hecho imponible, cuantificándolos, pero sin ingresar el importe de la deuda resultante a la espera de que le sea apremiada en ejecución forzosa (o que prescriba por el transcurso del tiempo)" (80), puesto que por la falta casi absoluta de culpabilidad en todos los casos en función de la jurisprudencia como veremos, se descarta la posible aplicación de sanción tras el procedimiento correspondiente en su caso, y el riesgo del coste del recargo del 20 por 100 más intereses anterior, si descubrieran tal conducta los órganos administrativos, merecía la pena quizá frente a la posibilidad contraria durante el

---

<sup>79</sup> E. ESEVERRI: "El ingreso extemporáneo ...", cit. (pg. 2).

<sup>80</sup> Ibidem (pg. 11).

período de cinco años que tarda en operar la caducidad.

Por tanto, parece medianamente claro que el recargo de apremio actualmente tiene dos modalidades, la normal y tradicional del 20 por 100 (81) aplicable con carácter general, y la especial del 100 por 100 para las deudas autoliquidadas fuera de plazo de forma espontánea sin acompañarlas del ingreso respectivo (82); todos los demás casos son reconducibles al anterior, si la autoliquidación sin ingreso es tempestiva, si precede a la misma, en otro caso, cualquier actividad administrativa, y por supuesto por la existencia de acto administrativo de liquidación tributaria. "Si, como afirma el texto legal, se trata de un recargo sólo puede tratarse del recargo de prórroga o del recargo de apremio. Es superfluo considerar si se trata o no, de un recargo de prórroga puesto que se va a exigir en apremio y nos hallamos en una fase recaudatoria en la que posibles períodos de prórroga -aunque sea automática- ya se han superado" (83). De ahí que sean predicables en este segundo recargo único todas las exigencias y requisitos previos del tradicional por ejecución forzosa, para que llegue a aplicarse, con todas las

---

<sup>81</sup> Derivado de los arts. 128 y ss. de la L.G.T. y sus concordantes en el R.G.R., arts. 91 y ss..

<sup>82</sup> Así lo ven también AA.VV.: "La reforma de 1991 ...", cit. (pg. 522); PALACIN RIBE: "Regularización fiscal ...", cit. (pg. 51), y GARCIA PRATS: "Acerca del artículo 61-2º ...", cit. (pg. 42).

<sup>83</sup> E. ESEVERRI: "El ingreso extemporáneo ...", cit. (pg. 14).

posibilidades anteriores ya vistas al tratar su regulación en el punto precedente; y de nuevo, debemos concluir que es un recargo de apremio *sui generis*, aunque no se califique tampoco como tal, no sólo por la cuantía que reproduce otro tanto como el importe de la obligación tributaria que se dejó de ingresar, sino también por no ser compatible con intereses de demora y sanciones, como vimos. Sólo que en este caso, nos sumamos a quiénes cuestionan su legitimidad o constitucionalidad, si se prefiere, en nuestro sistema (84), aunque sólo fuera por el volumen que alcanza como recargo, duplicar la obligación tributaria dejada de ingresar.

### **III. POSIBLES ILICITOS Y SUS SANCIONES.**

En último lugar, debemos ocuparnos en este epígrafe del Capítulo de los incumplimientos relativos al deber de autoliquidar que sí llegan a ser constitutivos de ilícitos tributarios, principalmente administrativos o infracciones tributarias, aunque cuestionándonos también la posibilidad de ilícitos penales o delitos tributarios, en su caso; desde ahora debemos hacer dos advertencias a tener en cuenta en la exposición subsiguiente, de una parte que en

---

<sup>84</sup> Así lo hace GARCIA PRATS, op. ult. cit. (pg. 42), y SANCHEZ ONDAL: "El recargo único ...", cit. (pg. 3). Por su parte, BANACLOCHE ha llegado a afirmar, generalizando para ambos, que "recargos como los previstos son más propios de un sistema primitivo que de uno jurídicamente evolucionado" ("Guía del nuevo impuesto ...", cit., pg. 276).

sentido propio y exacto, el ilícito administrativo vinculado a la autoliquidación como acto del particular considerado en sí mismo, frente de un deber de colaboración, puede ser constitutivo de infracción simple, puesto que las graves están referidas más bién a faltas totales o parciales de distintos ingresos y por distintos conceptos presentes o futuros, aunque no vamos a dejar de tratarlas en parte como hemos dicho por la estrecha relación ya resaltada en otras ocasiones entre la autoliquidación en sí y el pago derivado o subsiguiente de la misma; y en segundo lugar, que sólo vamos a hacer una pequeña referencia al tema de que el incumplimiento del deber de autoliquidar pueda llegar a ser constitutivo de delito fiscal, primero por la razón anteriormente apuntada, su mayor vinculación y más directa con la ausencia de ingreso en sí, y segundo por ser una cuestión en cierto modo fronteriza con el Derecho penal. Pasamos sin más al contenido de este epígrafe.

**A) INFRACCIONES TRIBUTARIAS SIMPLES:**

Como preceptúa el art. 78 de la L.G.T.: "1. *Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y en cuanto no constituyan infracciones graves.*

*2. Dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples, de acuerdo con la*

*naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos". Como puede apreciarse, de la falta de concreción de la que adolece este precepto, por no decir de auténtica tipificación (85), se deriva que para poder extraer un concepto algo más preciso de las infracciones simples debemos recurrir a la definición genérica de infracción, poniéndola en relación con los supuestos de infracciones graves que vamos a ver enseguida, por exclusión; como reza el art. 77-1º de la L.G.T.: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia".*

Esta falta de tipificación de la clausula general contenida en el art. 78-1º visto ha llevado a algún autor a afirmar que la definición de infracción simple que aporta es una tautología, "excluidas las infracciones graves es infracción todo lo que es infracción o, lo que es lo mismo,

---

<sup>85</sup> Como ha dicho F. PEREZ ROYO ("Los delitos y las infracciones ...", cit.), "lo primero que llama la atención de esta <<definición>> es su falta de precisión, que plantea la cuestión de su difícil conciliación con el principio de tipicidad o regla del <<injusto típico>> ... Efectivamente, si se observa la redacción del artículo 78-1º de la L.G.T., se advierte que se trata de una clausula general, <<abierta>>, en la que no se contienen las determinaciones específicas de los diferentes supuestos de infracción agrupados bajo la denominación de <<simples>>" (pg. 344). En el mismo sentido también se han manifestado M. PONT MESTRES: "En torno a las características de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"; G.F., nº 25. 1985 (pgs. 28 y 29), e I. MERINO JARA: "Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria"; Impuestos, nº 12. 1987 (pgs. 16 y 17).

todo incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios" (86); realmente su delimitación se realiza por vía negativa, excluyéndose de su concepto aquellas conductas, acciones u omisiones, que no llegan a constituir infracción grave; "teniendo en cuenta que estos últimos aparecían caracterizados fundamentalmente como tipos de resultado dañoso (falta de pago o disfrute ilícito de beneficios fiscales) o consistentes en maniobras fraudulentas determinadas (las letras c) y d) del artículo 79 de la L.G.T.) puede entenderse que el campo propio de las infracciones simples es el de la mera vulneración de deberes formales, excluida la producción directa de perjuicio económico (o su preparación mediante las indicadas operaciones fraudulentas)" (87).

Es decir, en lo que nos interesa, el campo propio de las infracciones simples es el directamente vinculado con la autoliquidación y su vulneración ilícita, como injusto formal o de mera actividad; pero sin olvidar que, aunque sea así, en muchos casos, "cuando se trate de declaración del hecho imponible o de los elementos esenciales de la

---

<sup>86</sup> FERREIRO: "Curso de Derecho Financiero ...", cit. (pg. 448).

<sup>87</sup> PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones ...", cit. (pg. 344). En igual sentido se han manifestado A. MARTINEZ LAFUENTE: "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias"; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985 (pg. 403), y M. CRUZ AMOROS: "Las infracciones en la Ley General Tributaria", <<Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1988 (pg. 47).

prestación tributaria (generalmente declaraciones-liquidaciones), a cuya omisión o falseamiento va unida de forma necesaria la infracción sustancial", será integrada en esta última dicha actividad "aunque dicha omisión o falseamiento no aparezca mencionada expresamente en el tipo" (88), con lo que en estos supuestos se subsumirá en el mismo concepto de infracción grave, la simple necesaria o preparatoria de la anterior.

Aquí debemos recordar que a las infracciones tributarias son aplicables, como mantuvo el Tribunal Constitucional en Sentencia de 8 de junio de 1981 (89), todos los principios y criterios imperantes en el orden penal, lo que destacó en el momento de introducirse la nueva regulación que estudiamos con la Ley 10/85 respecto de las exigencias de la culpabilidad; surgió en su momento una cierta polémica al hilo del nuevo concepto genérico de

---

<sup>88</sup> PEREZ ROYO, op. ult. cit. (pg. 345). "La compatibilidad es posible, sin embargo, en el caso de las declaraciones que sean al mismo tiempo vehículo de información a la Administración tributaria y documento de ingreso, ya que la pluralidad de obligaciones (sic), formales y materiales, arrastra la pluralidad de infracciones" (CRUZ AMOROS, op. ult. cit., pg. 47).

<sup>89</sup> "Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estdo", y añade dicha Sentencia del Tribunal Constitucional que también "los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución" (Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981).

infracción visto, del art. 77-1º de la L.G.T., sobre todo por esa alusión a la "simple negligencia", que afortunadamente se ha zanjado en sentido positivo, declarando la plena aplicabilidad del elemento subjetivo o culpabilidad a este ámbito, aunque incluso en su grado mínimo como mera negligencia, pero en ningún caso como responsabilidad objetiva (90).

En concreto, debemos considerar que entrarían plenamente como constitutivas de infracciones tributarias simples, aquellas autoliquidaciones negativas, es decir, de las que no resulta una cantidad a ingresar, con o sin derecho a devolución, que no se presentan en plazo, por tanto extemporáneas; pero creemos que también previa actuación o actividad administrativa tendente a la determinación de la situación tributaria del sujeto, por cualquier acto notificado al mismo inserto en el procedimiento de gestión (91). Y ésto es así puesto que, en caso contrario, va a ser

---

<sup>90</sup> Sobre esta cuestión puede consultarse nuestro trabajo "Las infracciones tributarias en proceso de revisión"; La Ley, nº 2080, Madrid. 1988, así como la bibliografía y jurisprudencia allí citadas, y la Circular de 29 de febrero de 1988 de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria cuya referencia también se recoge.

<sup>91</sup> En contra puede verse la Circular 8/1988, de 22 de julio de la Secretaría General de Hacienda, cuyo punto 6 dice: "<<Declaraciones-liquidaciones negativas, a devolver, o a compensar, presentadas fuera de plazo, sin requerimiento de la Administración>>".

Se abrirá expediente sancionador por infracción simple con multa fija de 2.000 pesetas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 83-1º de la Ley General Tributaria y en el art. 12-1º del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre.

(continúa...)

muy difícil probar la existencia de culpabilidad antes citada, al menos a título de negligencia, en aquel particular que espontáneamente declara y autoliquida, aunque sea fuera de plazo, correctamente (92) pues estamos en este supuesto; y sin que de tal retraso pueda derivarse ningún perjuicio económico para la Hacienda pública, por los principios de intervención mínima y de proporcionalidad (93), también

---

<sup>91</sup>(...continuación)

*Cuando el retraso exceda de tres meses y no sea superior a un año, el importe de la sanción será de 5.000 pesetas. Si presentase la declaración-liquidación con un retraso superior a un año, la cuantía de la sanción será de 10.000 pesetas.*

*Los órganos gestores se abstendrán de abrir expediente sancionador por infracción simple a aquellos sujetos que no estando obligados a declarar, hayan presentado la declaración fuera del plazo voluntario".*

A pesar del inciso final del art. 12-1º cit. (recogido íntegramente en nota 97), no creemos que habitualmente pueda aplicarse por las razones expuestas en el texto. No obstante, es curioso comprobar la gran suavización de sanciones previstas, comparándolas con la anterior Circular de la Secretaria General de Hacienda de 29 de abril de 1986, que para el primer caso establecía una multa de 15.000 pesetas, y para el segundo de 30.000 pesetas.

<sup>92</sup> Para éllo, no podrá ser obstáculo si el dato o elemento incorrecto lo ha sido por error, involuntariamente del lado del sujeto, puesto que tal figura debe entenderse aquí también como excluyente de la responsabilidad por falta de culpabilidad. En la reforma proyectada "concurría la causa eximente referida a que la conducta del autor pudiera imputarse a errores de hecho o de derecho, lo cuál en un sistema generalizado de autoliquidación nos sigue pareciendo que su reconocimiento expreso constituía un importante avance" (MARTINEZ LAFUENTE: "Notas sobre la regulación ...", cit., pg. 411).

<sup>93</sup> "La antijuricidad tipificada debe extenderse únicamente a aquellos supuestos más graves en relación a los bienes jurídicos que se pretende proteger y, en todo caso, excluir de la tipificación aquellos casos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito puede ser alcanzado a través de estos  
(continúa...)

aplicables a esta materia como decimos. Aclarando respecto a este caso, que aún habiendo existido previa actividad administrativa, si el sujeto declara y autoliquida negativamente llegándose a resolver al final que no existía realmente deber de hacerlo, por no superarse el mínimo exento por ejemplo, tampoco creemos que pueda hablarse lógicamente de infracción alguna, por ausencia o inexistencia de deber tributario incumplido, y por tanto de conducta típica por incumplimiento del mismo (94).

Podríamos plantearnos también, en segundo lugar, otro caso hipotético relativo al acto autoliquidatorio constitutivo de infracción simple, pero que como vamos a ver realmente, no creemos pueda tener ciertamente virtualidad práctica por lo poco probable de su materialización; me refiero a la posibilidad de que, en una autoliquidación

---

<sup>93</sup>(...continuación)  
medios.

...La función represiva de la Administración en el campo tributario aparece como una ptestad adjetiva respecto al ejercicio de la propia función tributaria ..., lo cuál determina la tendencia a configurar como infracción cualquier vulneración de los deberes impuestos por la ley para el desarrollo de dicha función tributaria.

Con todo, también en el ámbito tributario el legislador debía recurrir a la intervención represiva únicamente en relación a aquellos supuestos en que no fuera posible obtener reparación y restauración del orden jurídico alterado a través de otros procedimientos" (F. PEREZ ROYO: "Derecho Tributario Sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación", en <<Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1988 (pgs. 24 y 25)).

<sup>94</sup> Ver en este sentido el tercer apartado del punto 6 de la Circular citada en nota 91.

extemporánea practicada tras el inicio del procedimiento aplicativo del tributo por cualquier acto que fué hábilmente notificado al sujeto, se produzca alguna incorrección, inexactitud u omisión pero que no afecte para nada, bién a la condición negativa de aquélla, o bién siendo positiva, al importe a ingresar derivado de la misma; es decir, sería aquel caso en que la omisión o falseamiento no afectara para nada al resultado económico, a efectos de la prestación tributaria que el sujeto ha calculado, de la autoliquidación tanto negativa como positiva, puesto que si variase la primera cambiando su signo por el contrario o disminuyendo en su caso la cantidad a devolver, o si modificase el resultado de la segunda incrementando el importe a ingresar, ya no podríamos aplicar el régimen de las infracciones simples, sino de las graves (95), si se dieran todos los requisitos necesarios, como vamos a ver; puede apreciarse, que es ciertamente difícil de imaginar un supuesto así relativo a la autoliquidación, más aún que si se tratase de la declaración tributaria.

Pués bién, cuando se ha realizado por el particular la conducta tipificada, deberá abrirse por la Administración tributaria (96) el correspondiente expediente sancionador

---

<sup>95</sup> Sobre este tema puede verse la opinión de PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones ...", cit., en su epígrafe dedicado al <<Concurso de infracciones graves con infracciones simples>> (pgs. 405 y ss.).

<sup>96</sup> Al respecto el artículo 81 de la L.G.T. dice quiénes son los órganos administrativos competentes para acordar e  
(continúa...)

(97), en cuyo procedimiento de desarrollo "en todo caso, se dará audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente", como dispone el art. 81-2º, primer apartado in fine, de la L.G.T. y regula detalladamente el Decreto 2631/1985, en desarrollo de la Ley 10/85; se deberán probar por el órgano competente todos los extremos precisos para demostrar que efectivamente se ha cometido una infracción simple, incluida por supuesto de forma destacable la culpabilidad del sujeto. Si é ello llegara a suceder, se inpondrá la sanción correspondiente de entre las contempladas con carácter general por el art. 80 de la L.G.T. y, que atendiendo a lo que específicamente establece el art. 83-1º de la misma en su inicio, implicará que "cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 á 150.000 pesetas", multa pecuniaria fija que habrá de determinarse de forma precisa en cada caso atendiendo a los criterios de graduación de la sanción contenidos en el art. 82 también de la L.G.T. que sean de aplicación a este tipo de infracciones, y cuyo desarrollo se encuentra en el art. 12 del Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las

---

<sup>96</sup>(...continuación)  
imponer las sanciones con carácter general en su párrafo primero, y en el tercero por su parte trata del tema respecto de las Haciendas Territoriales. Esto lo desarrolla el Decreto 2631/1985, arts. 2 y 3.

<sup>97</sup> Para ver el efectivo desarrollo normativo de cómo ha de desarrollarse dicho expediente, dada la parquedad en general al efecto de la Ley General Tributaria, consultar el Decreto 2631/1985, arts. 4 y ss..

infracciones tributarias (98).

**B) INFRACCIONES TRIBUTARIAS GRAVES:**

En los distintos apartados del art. 79 de la L.G.T., por su parte, se establece que "constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener.

b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a

---

<sup>98</sup> Artículo 12 del Real Decreto 2631/1985: "<<Graduación de multas pecuniarias por infracciones simples>>. 1. Los órganos competentes para la imposición de las multas pecuniarias por infracciones tributarias simples las graduarán teniendo en cuenta, en cada caso concreto, la repetición de las mismas, su trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria y la buena o mala fé de los sujetos infractores, así como su posible resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria, el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales, y, cuando se produzca, su realización espontánea fuera de plazo.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo tienen la consideración de obligaciones o deberes formales de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria los siguientes: ...", y cita una serie de obligaciones y deberes de la letra a) a la k), siendo de destacar esta última, por cierto: "k) La falta de presentación de las declaraciones para que la Administración pueda liquidar el tributo correspondiente, salvo que dicha obligación esté tipificada y sancionada como infracción específica en la regulación del mismo".

deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.

d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad". Ya de entrada, como se ha dicho "hay que resaltar cómo el legislador ha tenido en cuenta, al modificar los tipos, el desarrollo de las nuevas técnicas de aplicación de los tributos, atento a evitar las lagunas de punibilidad que podrían originarse en el sistema de infracciones de 1963 que, lógicamente, no podía tener en cuenta estas técnicas" (99), entre las que destaca por su importancia la implantación generalizada del régimen de autoliquidación tributaria.

De los cuatro párrafos de dicho precepto, debemos prescindir del cuarto contenido en la letra d) puesto que la conducta ilícita a la que se refiere es previa a la práctica de cualquier autoliquidación por esos socios de las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, sean personas físicas o jurídicas, con lo que sale de nuestro ámbito de estudio (100). Respecto de los tres anteriores, el

---

<sup>99</sup> PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones ...", cit. (pg. 321).

<sup>100</sup> "De lo expuesto se deduce claramente que en el régimen de transparencia la evasión o defraudación a la Hacienda Pública se desarrolla en dos fases, en cada una de las cuáles los sujetos, al menos desde el punto de vista jurídico, son diferentes. En primer lugar, aparece la conducta de la sociedad, falseando sus resultados, lo que  
(continúa...)

contenido de la letra c) sólo puede estar relacionado en uno de los dos casos concretos con la figura autoliquidatoria, pero de forma indirecta como consecuencia de su vínculo de accesoriadad con la declaración tributaria (101); puesto que esa determinación improcedente de determinadas partidas a deducir o compensar en autoliquidaciones futuras (102), luego aún no realizadas, podrá en algunos casos contenerse en una declaración previa que implicará por tanto su reflejo en la autoliquidación que la acompaña, pero sin ser imputable directamente a la misma; y el otro término al que alude, la acreditación improcedente de iguales partidas, parece estar

---

<sup>100</sup>(...continuación)

determina una imputación a los socios, no coincidente con la realidad. Posteriormente, el socio, al incluir en su declaración-liquidación los conceptos (beneficios, deducciones) imputados dará lugar a la evasión tributaria en sentido estricto.

De estos dos estadios, el tipo contenido en el artículo 79,d) de la L.G.T., se refiere únicamente al primero, es decir, al relativo a la entidad <<transparente>>. El segundo será sancionado, en su caso, conforme a las letras a) ó b) del mismo precepto" (F. PEREZ ROYO, op. ult. cit., pg. 342).

<sup>101</sup> En este sentido se puede consultar lo que expusimos al tratar del contenido esencial y accidental del acto autoliquidatorio, sobre todo respecto de este segundo, al criticar la postura de quienes lo creen formado por ciertos datos relativos a determinadas circunstancias que para nosotros son constitutivas sin embargo del contenido propio de la declaración (supra, Cap. II-III,A) y B)).

<sup>102</sup> Aunque el art. 79,c) de la L.G.T. no menciona expresamente esta característica, cabe deducirla del art. 88 de la misma, intengrándolo, cuando en su párrafo 1º delimita la sanción precisa para la misma: "*Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas, a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, ...*".

más vinculado propiamente con la realización de justificantes falsos que con la práctica de dichas falsedades directamente incluyéndolas en el contenido de la declaración, que responde mejor al verbo "determinar" como hemos dicho (103).

La letra b), por su parte alude a un disfrute indebido de beneficios fiscales en general, complementaria del supuesto que vamos a ver a continuación contenido en la primera letra del precepto; se caracteriza por la consecución de un perjuicio económico para la Hacienda mediante el disfrute u obtención indebido de beneficios fiscales, luego para saber cuándo la falta de ingreso es encajable en este tipo y cuando en el siguiente, habrá que estar a la forma de consecución, cuando sea mediante ese disfrute ilícito de beneficios entrará en la letra b), y en cualquier otro caso en la a). Siempre, tanto en uno como en otro, la conducta infractora va a estar vinculada real y directamente con el pago que acompaña a la autoliquidación, mediante una disminución total o parcial del mismo, pero que lógicamente está estrechamente relacionada con aquélla puesto que será consecuencia de la misma. Por tanto, en último lugar y unido a lo anterior, está el primer apartado del art. 79, dejar de

---

<sup>103</sup> "Cabe entender que con el término <<acreditación>> se alude a la producción de justificantes falsos, mientras que con el de <<determinación>> se haría referencia a falsedades declaradas a la Hacienda, pero sin el soporte de dichas pruebas falseadas" (PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones ...", cit., p. 339). Interpretación que compartimos, por otro lado avalada por el incremento de la sanción correspondiente a ambos casos, 10 y 15 por 100, como se deduce del art. 88-1º, párrafos 1º y 2º respectivamente, de la L.G.T..

ingresar total o parcialmente la deuda tributaria en el plazo correspondiente, siempre que dicha disminución no sea debida al disfrute indebido de un beneficio fiscal.

Aquí hará falta que se produzca una intervención administrativa para que opere la comisión de la infracción, por la exclusión de la misma ya vista derivada del art. 61-2º nuevo de la L.G.T. para los ingresos fuera de plazo espontáneos (104); con lo cuál, y previamente a la incoación del correspondiente expediente sancionador, la Administración ha debido requerir al sujeto para poder concluir que se ha cometido una infracción grave por falta de ingreso. Ahora bién, ésto será así cuando aquella autoliquidación e ingreso extemporáneos y espontáneos no sean objeto de ningún otro incumplimiento que el plazo, por ser correctos, exactos, completos e íntegros en sus respectivos contenidos, pués de lo contrario hay una parte de situación fáctica que excede del supuesto aplicativo de aquel precepto, a lo que habrá de darse también un tratamiento jurídico adecuado. Y creemos que esos efectos jurídicos no pueden ser otros que los derivados de una infracción grave.

En efecto, el recargo único que ya hemos estudiado viene a ser la respuesta que el ordenamiento jurídico prevee ante el retraso en autoliquidar e ingresar antes de que la Administración tome conocimiento formal del mismo, para compensarlo en cierta medida y, según parece derivarse de su

---

<sup>104</sup> Ver el epígrafe dedicado a su estudio supra, en este mismo Cap. III-II,A), a) y b).

importe al menos en el tipo normal, para intimidar a los sujetos evitando que tales conductas se produzcan; ahora bién, no está previsto para el caso de que tal ingreso sea menor al debido, sino sólo cuando es tardío; luego en estos incumplimientos "dobles", podríamos decir, la normativa tributaria también debe establecer dos respuestas o efectos para ambas ilicitudes, de una parte como hemos dicho, el mero retraso en el ingreso, y de otra, la ocultación de una parte de la obligación tributaria, que ha de ser objeto también de sanción jurídica en tanto que constitutiva en este caso de infracción grave. Para el primer incumplimiento temporal, se aplicará un recargo del 50 (o del 10, si no supera los tres meses) por 100 sobre la cantidad ingresada fuera de plazo; pero si la Administración llega a descubrir, luego se requiere por supuesto aquí ya intervención administrativa, en su tarea comprobadora que esos pagos extemporáneos gravados con el recargo fueron incorrectos, incoará expediente sancionador por infracción grave, aunque sólo por la cuantía en que excede la obligación tributaria determinada definitivamente respecto de aquélla sobre la que se giró el recargo, es decir por la diferencia con el ingreso extemporáneo, sobre la cuál también solamente podrá girar los intereses de demora correspondientes (105).

---

<sup>105</sup> En efecto, el artículo 87 de la L.G.T., que establece con carácter general la sanción a imponer por infracciones graves, establece en su párrafo 2º: "Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se sancionen las infracciones".

Luego, en definitiva, hay cuatro supuestos relacionados con la autoliquidación que pueden ser constitutivos de infracciones graves, aquéllos en que se presenta en plazo el acto del particular pero sin acompañarlo del pago respectivo, y éste le es reclamado por la Administración; cuando se presentan fuera de plazo acompañadas de la cantidad de ellas derivada sin que haya mediado requerimiento previo, pero siendo dicha cuantía inferior a la que liquidará definitivamente la Administración, y por la diferencia entre ambas, ingreso extemporáneo y espontáneo frente a importe de la liquidación administrativa; también autoliquidaciones extemporáneas acompañadas del ingreso pertinente o no, pero cuando les ha precedido cualquier tipo de actuación administrativa debidamente notificada; y por último, ni presentación de autoliquidación alguna ni realización del ingreso oportuno debiendo hacerlos, descubiertos por la actuación investigadora de la Administración. En el primer caso sólo habrá comisión de una infracción grave, en los demás sin embargo, junto a ésta y precisamente para poder perpetrarla se habrá cometido también una simple, pero que queda consumida en la sanción correspondiente a la anterior por las reglas aplicables del concurso de infracciones (106).

---

<sup>106</sup> "Cuando nos hallamos ante una infracción grave precedida o acompañada de una infracción simple preparatoria de la misma o, en todo caso, funcional respecto a ella, hay que entender que estamos ante una hipótesis de lo que la doctrina penal llama <<concurso impropio>>, que, en nuestro (continúa...)

Si tras el oportuno procedimiento sancionador, se llega a establecer la efectiva realización de cualquiera de las infracciones graves anteriores, se aplicará el art. 87 de la L.G.T.: "1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del medio al triple de las cantidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, ... (107).

3. Cuando el perjuicio económico derivado para la Hacienda Pública de la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de la deuda tributaria o de las cantidades que hubieran debido de ingresarse y exceda de 500.000 pesetas, concurriendo, además, mala fé o bién resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la

---

<sup>106</sup> (...continuación)  
caso, debe de ser resuelto en base al principio de consunción, considerando que la sanción por infracción simple queda subsumida en la correspondiente a la infracción grave" (PEREZ ROYO, op. ult. cit., pg. 406). "Así, la no presentación de una autoliquidación positiva puede constituir una infracción grave, pero nunca ambas. En cambio, la falta de presentación de una autoliquidación negativa sólo puede calificarse de infracción simple" (M. CRUZ AMOROS: "Las infracciones ...", cit., pg. 47).

<sup>107</sup> Artículo 80-1º de la L.G.T.: "Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante:

1. Multa pecuniaria, fija o proporcional.

La cuantía de las multas fijas podrá actualizarse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2, sobre la deuda tributaria, cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

Se entenderá por deuda tributaria, a estos efectos, la cuota definida en el artículo 55 de la presente Ley y los recargos enumerados en el artículo 58-2º, letra a), de la misma".

*Administración Tributaria, por parte de los sujetos infractores, éstos serán sancionados, además, con:*

*a) La pérdida, durante un plazo de dos a cinco años, de la posibilidad de obtener subvención pública o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales.*

*b) Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros Entes Públicos" (108). Dichas sanciones han de graduarse para cada supuesto concreto, en función de los distintos criterios ya citados que recoge el art. 82 de la L.G.T. y que desarrolla de forma muy detallada el Decreto del 85 para sancionar las infracciones tributaria, en su art. 13 fundamentalmente (109).*

### **C) BREVE ALUSION AL DELITO FISCAL:**

Esta cuestión va a tener aquí un breve reflejo debido al ámbito limítrofe, de una parte, entre el Derecho

---

<sup>108</sup> Hay que tener en cuenta que el párrafo 3º transcrito fué redactado en su actual contenido por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

<sup>109</sup> En efecto, dicho precepto regula la <<Graduación de multas pecuniarias por infracciones graves>>; los tres siguientes, arts. 14, 15 y 16, detalla cómo entender tres de las circunstancias mencionadas en el anterior que servirán para graduar la sanción, en concreto la buena o mala fé del sujeto, la comisión repetida de infracciones tributarias, y la resistencia, negativa y obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria; el art. 17 establece las <<Sanciones especiales por infracciones graves>>, y el 18 las <<Sanciones que no consistan en multa>>.

tributario y el penal que ocupa, y de otra y de forma principal a lo tanjencialmente que se refiere a la institución objeto de nuestro estudio, pues sobre todo está vinculado directamente a la declaración tributaria que la acompaña; en efecto, de los tres preceptos introducidos con la reforma global del año 85, en el Código Penal, arts. 349, 350 y 350,bis (110), sólo el primero de ellos puede estar relacionado con aquélla, y además como vamos a ver enseguida, bajo la problemática de la admisibilidad o no de la comisión por omisión respecto del mismo; art. 349 del C.P.: *"El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*

---

<sup>110</sup> Mediante Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

*Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años".*

Como hemos anticipado, el problema real se plantea en cuanto a la admisibilidad o no de la comisión por omisión de este delito; "en relación al cumplimiento de este deber de declarar, aludido de forma genérica en el artículo 35 de la L.G.T., se hace necesario distinguir las diversas formas o manifestaciones del mismo .... Desde luego, hay que considerar como suficiente para integrar el comportamiento desleal o defraudatorio la violación del deber de declaración a que alude el artículo 102 de la L.G.T.. La falta de presentación de esta declaración o su falseamiento dan lugar a la ocultación a la Administración de los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, tanto cuando esta determinación (liquidación) administrativa constituye el presupuesto necesario para que se produzca el pago como cuando éste tiene lugar, sin necesidad de acto administrativo de determinación de la deuda, en virtud de la llamada <<autoliquidación>>. ... En el segundo de los supuestos - autoliquidación-, la falta de declaración o el falseamiento de sus datos será un hecho simultáneo con la falta de ingreso total o parcial" (111).

---

<sup>111</sup> PEREZ ROYO: "Los delitos y las infracciones ...", cit. (pg. 118).

Por tanto, "la cuestión que ha dividido a la doctrina, sobre la posibilidad de que la defraudación se cometa a través de comportamientos omisivos, tiene una clara contestación en sentido positivo. ... La mayor parte de la doctrina ha puesto de manifiesto la posibilidad de que la defraudación tributaria sea cometida a través de la omisión del cumplimiento de determinados deberes fiscales, y señaladamente a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias legalmente exigibles". Y todo éllo porque debe tenerse "en cuenta que la simple conducta omisiva, incluso sin acompañamiento de artificios o falsedades contables o documentales, representa un riesgo evidente para una Administración que debe enfrentarse cada ejercicio con una impresionante cantidad de documentos por cada una de las figuras que integran el sistema tributario, debiendo recurrir a técnicas selectivas (muestreo, etc.) para su tratamiento, sobre todo en fase de inspección. De manera que el requerir en cada caso la prueba del engaño supondría dar aliento a los comportamientos omisivos, con grave perjuicio para el funcionamiento de la Administración tributaria" (112).

---

<sup>112</sup> Ambas citas son tomadas de F. PEREZ ROYO, op. ult. cit. (pgs. 123, y 125 y 126, respectivamente). Sobre este tema pueden consultarse también: J. APARICIO PEREZ: "El Delito fiscal: La no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo"; G.F., nº 42. 1987 (pgs. 157 y ss.); M. BAJO FERNANDEZ: "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública", en <<Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, (continúa...)

---

<sup>112</sup>(...continuación)

Madrid. 1988 (pgs. 167 y ss.); A. HERNANDEZ LAVADO: "¿Es posible cometer delito fiscal por omisión?"; Impuestos, nº 11. 1988 (pgs. 104 y ss.), E. MESTRE DELGADO: "La defraudación tributaria por omisión"; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1991.

FIGURAS TRIBUTARIAS

SU PLASMACION EN ALGUNAS

## **SU PLASMACION EN ALGUNAS FIGURAS TRIBUTARIAS**

### **I. SITUACION ACTUAL.**

En esta parte final de nuestro trabajo queremos tan sólo hacer un breve chequeo a la situación en que se encuentra actualmente nuestro sistema tributario en tanto a la institución que hemos estudiado, la autoliquidación, para precisar a qué figuras se aplica de las vigentes; y a modo de ejemplo hacer un somero repaso a la plasmación en sus respectivas regulaciones jurídicas tomando para éllo como

paradigma, tanto de la imposición directa como de la imposición indirecta, uno de los impuestos más destacados de ambos campos, así como, en tercer lugar, la última figura impositiva a la que se ha incorporado este régimen de exigencia, por una singularidad implantada respecto de ella digna de mención. Aludiremos, por tanto, directamente a cómo se plasma la autoliquidación en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una vez que por fin ha aparecido su Reglamento.

"Sabido es que a partir del año 1973, tímidamente, pero con una inequívoca voluntad de inundar el orden tributario a finales de los años setenta, comienza a expandirse el régimen de las llamadas "autoliquidaciones" como modelo a seguir por todas las figuras impositivas para su mejor y más agil aplicación. Pues en efecto, fueron razones de agilidad en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, las que aconsejaron la generalización de las declaraciones-liquidaciones de los obligados tributarios. Este "sírvese usted mismo" para la gestión de los tributos, pronto mostró sus ventajas, pues, el número de contribuyentes se vió modificado, las actuaciones de la Administración se hicieron más ágiles y llevaderas; la utilización de los medios humanos al servicio de los órganos administrativos adquirió un grado determinado de eficacia, al tiempo que, todo éllo redundaba en efecto multiplicador en cuanto a la recaudación tributaria. Y lo que es más importante, esa

participación del contribuyente en el cumplimiento de sus deberes tributarios, le iba haciendo perder su condición de tál, para aproximarla a la de ciudadano que asume sus responsabilidades.

... Esto, en cierta medida, ha supuesto una inversión de los papeles a interpretar, en el sentido de que, ahora, es el ciudadano quién debe conocer, interpretar y aplicar las normas tributarias; en tanto que los órganos de la Administración tributaria -que hasta ese momento cumplían con esas funciones- pasan a vigilar el adecuado actuar de los obligados tributarios" (1). Dejando al margen que hayan podido existir otras razones, además de la anteriormente citada, para el surgimiento y sobre todo para la generalización de las autoliquidaciones, de todos conocidas en su posibilidad y por muchos resaltadas (2), la figura que estudiamos tuvo su primera aparición en nuestro ordenamiento español algunos años antes de esa eclosión que lo inundó.

La autoliquidación se estrenó para la Contribución

---

<sup>1</sup> E. ESEVERRI: "Derecho a la devolución de ingresos", cit. (pg. 614).

<sup>2</sup> En este sentido pueden consultarse G. CASADO: "La colaboración con la Administración ...", cit. (pg. 151 y ss., y 170); MARTIN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", cit. (pgs. 24 y ss.); RODRIGUEZ FERREIRO: "Las denominadas autoliquidaciones ...", cit. (pg. 105); MORILLO MENDEZ: "Reflexiones sobre la naturaleza ...", cit. (pgs. 101 y 102); C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: "Sistema Tributario Español y Comparado"; Tecnos, Madrid. 1986 (pg. 115); RUIZ GARCIA: "La Liquidación ...", cit. (pgs. 269 y ss.); F. DE LA HUCHA: "Procedimiento de gestión ...", cit. (pgs. 11 y ss.), y E. ESEVERRI: "Los límites al deber de contribuir"; R.I.E.E. <<La Reforma del Sistema Tributario Español>>, nº 1. 1990 (pgs. 152 y ss.).

de Usos y Consumos con la norma 23 de la Orden Ministerial de 18 de febrero de 1941, dictada para la debida ejecución de lo preceptuado en el art. 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940; le siguieron las Ordenes de 13 de mayo y 17 de junio de 1958 para el Impuesto sobre Sociedades, y posteriormente la Orden de 3 de marzo de 1965 para el Impuesto sobre las Rentas del Capital, y el Decreto de 29 de diciembre de 1966, que aprobó el texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Ahora bién, será el Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, al que ya nos referimos anteriormente en alguna ocasión, y el Decreto 638/1970, de 5 de marzo, dictado en desarrollo de su art. 2-1º: *"El Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, podrá extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible"*; los que con esa *"inequívoca voluntad de inundar el orden tributario"* con éllas como recogíamos, la extendieron a la Contribución Rústica (Cuota Proporcional en régimen de estimación directa), Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, Impuestos sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, e Impuesto sobre el Lujo. El Decreto 2169/1974, de 20 de julio y la Orden Ministerial de 26 de junio del mismo año la extendieron a algunos conceptos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Más recientemente se incorporó por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, al Impuesto sobre Sociedades; el Real Decreto 1008/1981, de 5 de febrero, al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Real Decreto 3009/1980, de 30 de diciembre, a la Contribución Territorial Urbana; la Ley 30/1985, de 2 de agosto, al Impuesto sobre el Valor Añadido; y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por último, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, prevee su posibilidad para las tasas municipales, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (3).

Por tanto, en la regulación actualmente vigente de la imposición estatal, podemos destacar que la autoliquidación tributaria marca el procedimiento de gestión aplicativo a todos ellos, con la especialidad que veremos para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, salvo en el caso

---

<sup>3</sup> Sobre estos tres últimos Impuestos locales puede verse nuestro trabajo "Las Autoliquidaciones en la imposición local", cit. (pgs. 217 y ss.). En general, hemos tomado para las referencias contenidas en el texto las recogidas por AA.VV. en "Cuestiones Tributarias Prácticas", cit. (pgs. 378 y 379).

de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas (4), preveyéndose para cada uno en los siguientes preceptos de sus respectivas Leyes:

- Artículo 31-1º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (5).

- Disposición Final Segunda, en relación a los artículos 85 á 87 del Reglamento, del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, respectivamente (6).

- Artículos 66-1º,5 y 69-1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las excepciones que veremos.

---

<sup>4</sup> El Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, aprueba el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas modificado por el Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio.

<sup>5</sup> Según establece la Disposición Adicional Veinte de la nueva Ley del I.R.P.F., 18/1991, de 6 de junio: *"El Gobierno presentará a las Cortes un nuevo proyecto de Ley del Impuesto Sobre Sociedades, antes de finalizar el ejercicio de 1992"*.

<sup>6</sup> Téngase en cuenta al respecto que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, prevee en su Disposición Adicional Novena: *"El Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de la presente Ley (1 de enero de 1992 por la Disposición Adicional 2ª), un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"*; que esperemos rectifique para adecuarse mejor a las exigencias constitucionales de legalidad, incorporando en su caso en el propio Texto Refundido el deber de autoliquidar, y no dejándolo para su regulación por el Gobierno al dictar el reglamento que lo desarrolle.

- Artículo 8-1º de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- Artículo 34-2º, anteriormente en relación con los artículos 13 á 16 del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril (que dictó Normas provisionales para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto; debiéndolo entender actualmente en relación a los artículos 86 á 90 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (7).

- Artículo 97 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Artículo 36 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

## **II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

La regulación actual básica de este impuesto se encuentra recogida en la ya citada Ley 18/1991, de 6 de junio, y en el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre,

---

<sup>7</sup> Puesto que el art. 2 de dicho Real Decreto que lleva como anexo el referido Reglamento, dice al respecto: "*El Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el <<Boletín Oficial del Estado>>. A partir de esta fecha quedarán derogados el Reglamento de 15 de enero de 1959, exclusivamente en su aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril*".

por el que se aprueba su Reglamento; el art. 97 de la Ley titulado <<Autoliquidación>> recoge este deber, cuyos párrafos 1º y 3º se reproducen literalmente por el art. 39 del Reglamento, <<Autoliquidación e ingreso>>, que sólo desarrolla el párrafo 2º del anterior. En base a ambos, los sujetos (8) deben determinar la deuda tributaria correspondiente al tiempo de presentar su declaración e ingresarla en lugar, plazo y forma; dicho ingreso podrá fraccionarse sin interés ni recargo alguno en dos partes, la primera del 60 por 100 al presentar la declaración, y la segunda del 40 por 100 restante en el plazo que se determine, para cuyo beneficio será preciso declarar en plazo para poder disfrutarlo; y el pago, por último, podrá hacerse entregando bienes del Patrimonio Histórico Español, como dispone el art. 73 de la Ley de 1985 que lo regula.

Por su parte, los arts. 99 de la Ley y 65 del Reglamento <<Liquidación provisional>> establecen: "1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de

---

<sup>8</sup> Ambos preceptos hablan solamente de sujetos pasivos, pero como ya vimos en el Cap. I-III, no sólo éstos están sometidos por el deber de autoliquidar.

*declarar o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas.*

*Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las liquidaciones provisionales que requieran la comprobación de documentación contable de actividades profesionales o empresariales.*

*2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos". Resalta de ambos, que reproducen la modificación ya operada sobre el art. 160 del anterior Reglamento del I.R.P.F. (9) por otra parte legalizándola; la atribución de ciertas tareas de comprobación a los órganos de gestión, sobre los datos declarados y para la solicitud de justificantes, a efectos de la práctica de la liquidación provisional, salvo cuando dicha comprobación gire en torno a documentación contable de empresarios y profesionales, y siempre sin perjuicio de la actividad propiamente de comprobación e investigación clásica, llevada a cabo por la*

---

<sup>9</sup> Reforma operada por el Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, por el que se modifican determinados preceptos del Reglamento del I.R.P.F., al tiempo de aprobar nuevas tablas de retención, que dió nueva redacción al primer párrafo de su art. 160: "El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto, podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano, que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota, que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados".

Inspección de los Tributos, y previa a la práctica de la liquidación definitiva (10). No se olvide tampoco, que pueden practicar esa liquidación provisional tomando como base los antecedentes de que disponen si no se ha declarado o si ciertos elementos se han excluido de la declaración y por tanto autoliquidación.

Parece mostrarse así el inicio, aunque tímidamente por ahora, de un giro en esa paulatina asunción de funciones liquidadoras por la Inspección en detrimento de los órganos gestores, relanzando de nuevo esa figura bastante apartada del primer plano a raíz de la generalización de las autoliquidaciones que es la liquidación provisional, sobre todo si relacionamos la importancia del impuesto de que tratamos con los siguientes preceptos de su Ley y Reglamento que pasamos a ver, y con la modificación operada en el mismo sentido que veremos enseguida respecto de la siguiente figura impositiva a estudiar (11); y comparamos los preceptos de referencia con su antecesor inmediato, art. 160 del anterior Reglamento, puesto que han supuesto avanzar respecto del mismo en una doble línea, primero porque ya no se limitan

---

<sup>10</sup> Ver en este sentido, los comentarios que se efectuaron a tal modificación sobre el Reglamento del I.R.P.F., por E. ESEVERRI MARTINEZ: "I.R.P.F.: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras"; Car.T., nº 79. 1988, e INTERPRETACION DE LAS NORMAS: "Las funciones investigadoras están básicamente atribuidas a los órganos de Inspección. El artículo 160 del Reglamento del I.R.P.F.: el testimonio de una evolución inconclusa"; T.F., nº 1. 1990.

<sup>11</sup> Cuando tratemos en el siguiente epígrafe el I.V.A. y la modificación por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de su Ley, añadiéndole un tercer párrafo a su art. 48.

tales justificantes que puede solicitar el órgano gestor a los relativos a las declaraciones a practicar sobre la cuota; y segundo porque ya no se excluyen de tal actuación comprobadora los ámbitos de retenciones y pagos fraccionados como antes, limitándose de otro lado la exclusión respecto de actividades empresariales y profesionales sólo a su documentación contable.

En efecto, los arts. 100 de la Ley y 66 del Reglamento llamados <<Devolución de oficio>>, muy similares en su redacción, establecen la obligatoriedad de la práctica de una liquidación provisional cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta, incluidos los pagos fraccionados, supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación, en los seis meses siguientes al término del plazo para su presentación; si dicha liquidación provisional arroja una cuota inferior a la suma de las cantidades anteriores efectivamente realizadas, la Administración debe devolver de oficio en un mes el exceso ingresado sobre dicha cuota. Cuando transcurridos los seis meses citados no se hubiera realizado la liquidación provisional, la Administración devolverá de oficio en el mes siguiente, séptimo por tanto, el exceso ingresado que resulte de la autoliquidación del sujeto, sin perjuicio de posteriores liquidaciones provisionales y de la posible comprobación por

la Inspección (12).

Si transcurrido dicho mes para efectuar la devolución ésta no hubiera tenido lugar, en ambos casos se entiende, el sujeto puede solicitar por escrito el abono del interés de demora contenido en el art. 45 de la L.G.P. (13) desde la fecha de dicha petición escrita. Por último, el Reglamento ha determinado que tales devoluciones de oficio se

---

<sup>12</sup> Añade aquí el Reglamento, sin perjuicio también del derecho del sujeto a la interposición de los recursos pertinentes; posiblemente esté pensando en el establecido para la ejecución de la devolución de ingresos indebidos, aunque tales ingresos por retenciones e ingresos a cuenta eran debidos, si la devolución no llega a efectuarse, por el carácter supletorio de aquél respecto de las devoluciones no originadas por ingresos indebidos. Precisamente, en el nuevo Reglamento que regula dicho procedimiento de devolución, también se han visto "repescadas" en importancia las liquidaciones provisionales, tanto por su alusión directa en el procedimiento para rectificar simplemente autoliquidaciones, al admitirse expresamente instarlo incluso si se ha dictado liquidación provisional en un línea rectificadora distinta de la querida por el sujeto; como por dotar de este carácter a la resolución del procedimiento que persigue la devolución de ingresos indebidos propiamente (ver supra, Cap. II-V,B),d),3).

Habrá que tener en cuenta al respecto, la Resolución de la A.E.A.T. 1/1992, de 2 de enero, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos.

<sup>13</sup> Artículo 45 de la L.G.P.: "*Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 36, párrafo 2, de esta Ley, sobre la cantidad debida desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación*"; dicho art. 36-2º de la misma por su parte establece: "*El interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que venza el plazo señalado en el número anterior, sin perjuicio de lo establecido en Leyes especiales*". No obstante, hay que entender que el plazo de tres meses a que alude el primer precepto transcrito, en el caso que nos ocupa será de un mes como establece la Ley que estudiamos.

realicen por transferencia bancaria, salvo cuando las circunstancias justifiquen al Ministerio de Economía y Hacienda para autorizar la devolución por cheque cruzado y así lo haga (14). Por tanto, vemos que en el ámbito de un impuesto tan importante como éste, parece resurgir la liquidación provisional que se vió muy relegada por la autoliquidación de los sujetos, así como se ven fortalecidas las competencias de los órganos meramente gestores u Oficinas liquidadoras frente al declive que venían sufriendo también al hilo del implante masivo de la autoliquidación tributaria. Quizá las cosas vuelvan a su cauce en tiempos no muy lejanos.

### III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Como prevé el art. 66-1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su número 5: <<Obligaciones de los sujetos pasivos>>. 1. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 de esta Ley estarán obligados a: 5º. Presentar las declaraciones-

---

<sup>14</sup> Sobre los dos preceptos de la Ley, arts. 99 y 100, pueden verse los comentarios efectuados por AA.VV.: "La reforma de 1991 ...", cit. (pgs. 353 y ss.); BANACLOCHE: "Guía del nuevo impuesto ...", cit. (pgs 232 y ss.); I. PEREZ ROYO: "La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; Marcial Pons, Madrid. 1991 (pgs. 243 y ss.), y SANTIDRIAN y MORENO: "Los nuevos impuestos ...", cit. (pgs. 277 y ss.). En cualquier caso, dicha regulación ya traía su origen del anterior art. 159 del Reglamento, <<Devoluciones de oficio>>, dotado de contenido similar conforme a la redacción que le dió el R.D. 338/1985, de 15 de marzo.

*liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente"* (15); así como establece más en concreto el art. 69 de la misma: "*<<Liquidación del Impuesto>>. 1. Salvo lo dispuesto en los números siguientes, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que reglamentariamente se establezcan.*

*2. Las operaciones de importación se liquidarán en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios, con independencia de la liquidación que pudiera resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.*

*Reglamentariamente se determinarán los trámites para la liquidación del Impuesto, los medios y plazos para su pago, y las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias".*

Dicho desarrollo reglamentario viene fundamentalmente por los arts. 101 y 172 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, pero según la redacción nueva que les ha dado el art. 4 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.R.P.F. y se modifican otras normas tributarias, que afecta entre otros a estos dos preceptos del Reglamento del I.V.A.,

---

<sup>15</sup> Por su parte, la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, estableció el deber de presentar una declaración resumen anual.

relativos a las <<Declaraciones-liquidaciones>> para el régimen simplificado, y a la <<Liquidación del Impuesto. Normas generales>>, respectivamente. No obstante lo anterior, criterio de general aplicación para este impuesto, hay que tener presente varias excepciones:

- no es exigible la realización de autoliquidación a los sujetos sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que no hayan renunciado al mismo, conforme al art. 56-1º de la Ley (16).

- tampoco los sujetos sometidos al régimen especial del comercio minorista con recargo de equivalencia deberán autoliquidar ni ingresar por las operaciones comerciales efectuadas en ese régimen especial, por el art. 64-3º de la misma (17).

---

<sup>16</sup> Artículo 56-1º de la Ley: "<<Contenido del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca>>. 1. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no estarán sometidos, en lo que concierne al ejercicio de estas actividades, a las obligaciones de liquidación y pago del Impuesto, a las de índole contable o registral ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos Sexto y Séptimo de esta Ley.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones, las operaciones a que se refiere el artículo 15, número 1, apartado 2º, de esta Ley, las transmisiones de bienes inmuebles y las obligaciones a que se refiere el artículo 66, número 1, apartado 1º, de dicha Ley".

<sup>17</sup> El primer apartado del artículo 64-3º de la Ley dice: "<<Régimen especial del Recargo de equivalencia>>. 3. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales efectuadas en dicho régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes de inversión utilizados exclusivamente en dichas actividades".

- ni, en último lugar, es aplicable esta figura a los supuestos de importación, como hemos visto por el art. 69-2º de la Ley y 174 del Reglamento (18).

Por su parte, el art. 101 que hemos citado relativo a las autoliquidaciones a realizar por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado es perfectamente encajable en general con lo establecido por el art. 172 del mismo (19), no presentando diferencias dignas de mención, por lo que nos limitaremos en la explicación siguiente a referirnos a este último. En función del mismo, los sujetos deberán realizar por sí la determinación de la deuda tributaria mediante autoliquidación, salvo aquéllos empresarios o

---

<sup>18</sup> Se incia el artículo 174 del Reglamento estableciendo: "*<<Liquidación del Impuesto en las importaciones>>. 1. Las operaciones de importación sujetas al Impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse éstos de no mediar exención o no sujeción, con independencia de la liquidación que pudiere resultar ...*". De ahí que su párrafo 2º preceptúe el deber de presentar en la Aduana sólo la correspondiente declaración tributaria.

<sup>19</sup> Artículo 101 del Reglamento: "*<<Declaraciones-liquidaciones>>. 1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán presentar cuatro declaraciones-liquidaciones con arreglo al modelo específico determinado por el Ministerio de Economía y Hacienda.*

*2. Las declaraciones-liquidaciones ordinarias deberán presentarse los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre.*

*La declaración-liquidación final deberá presentarse durante los primeros treinta días naturales del mes de enero del año posterior*". La única diferencia que se advierte en la redacción actual del precepto que ha entrado en vigor el 1 de enero de 1992 respecto de la anterior dada por el Real Decreto 991/1987, de 31 de julio, es que al final del primer apartado del párrafo segundo se sustituye la expresión "*correspondientes a los meses*" por la más abreviada que figura supra "*de los meses*".

profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas. El segundo párrafo que especifica la competencia territorial de los órganos a la hora de presentarlas sí ha variado algo para simplificarlo, remitiendo al criterio general territorial por referirse sólo al órgano competente de la Administración tributaria, sin especificar como hacia antes cuál era; y continuando con las mismas referencias en cuanto a las autoliquidaciones que opten por solicitar la devolución de los saldos a favor conforme al art. 84-2º del Reglamento, si bien de nuevo cuando tales devoluciones se correspondan con el art. 85 de aquél reitera la simplificación anterior (20).

A continuación establece como criterio general del período de liquidación el trimestre natural, salvo ciertas excepciones que recoge en que será mensual; exige su realización en impreso oficial, a presentar durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación, con exclusión también de los dos supuestos recogidos en que aquel plazo varía; y sienta el principio de que la autoliquidación será única para cada empresario o profesional, añadiendo ahora *"sin perjuicio de lo que se prevee por el Ministerio de Economía y Hacienda*

---

<sup>20</sup> Los apartados primero y tercero del art. 172-2º del Reglamento, antes aludían a las Delegaciones o Administraciones de Hacienda correspondientes al domicilio fiscal, añadiendo el primero, en su defecto, al lugar de residencia habitual, establecimiento permanente o sede de la actividad económica del sujeto pasivo; para pasar actualmente a la expresión simplificada recogida en el texto, *"órgano competente de la Administración tributaria"*.

*en atención a las características de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto", para reproducir la posibilidad a continuación de autorizaciones para la presentación conjunta en un sólo documento de las autoliquidaciones de varios sujetos, pero sin concretar como antes el órgano de la Administración que podrá hacerlo.*

Por último, su sexto párrafo regula la obligatoriedad también de realizar una declaración-resumen anual igualmente en impreso oficial, presentarla junto con ejemplares de las autoliquidaciones por todos los períodos de liquidación del año en el plazo para realizar la última, sin poder efectuarse conjuntamente por quienes sí lo hicieron con las otras, de nuevo sin especificar como antes de la reforma el órgano competente.

La otra cuestión digna de mención al respecto, es la derivada del nuevo párrafo tercero añadido al artículo 48 de la Ley, por el art. 26-7º de la ya referida anteriormente Ley 29/1991, de 16 de diciembre, aproximando en este sentido el I.V.A. al I.R.P.F. como apuntábamos al tratar este último: "Se añade un nuevo número 3 al artículo 48, con el siguiente texto: <<3. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del Impuesto.

*Cuando de la liquidación provisional resulte una*

*cantidad a devolver, la Administración procederá, en el plazo de treinta días, a su devolución de oficio.*

*Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo anteriormente previsto, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de treinta días, el importe total de la cantidad solicitada.*

*Transcurrido el plazo legal para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados intereses de demora, en la forma dispuesta en el artículo 45 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.*

*Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago para la realización de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado>>" (la Resolución de la A.E.A.T. 1/1992, de 2 de enero, ha dictado como hemos visto instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos).*

*En primer lugar, los arts. 48 y 49 de la Ley, que se corresponden con los arts. 85 y 86 del Reglamento, aluden a los supuestos de <<Devoluciones en General>> y <<Devoluciones en la exportación>>; luego está hablando de cuando el sujeto las solicita mediante la autoliquidación final, cuya competencia territorial para su presentación por otra parte hemos visto viene establecida en los dos últimos apartados del art. 172-2º del Reglamento. Se completa con este nuevo número 3 del art. 48 esa tendencia que*

reflejábamos en el epígrafe anterior respecto al resurgimiento de las liquidaciones provisionales, cuyo punto de inflexión a partir de la generalización de las autoliquidaciones sobre su paulatino declive curiosamente ha girado también el principal significado de aquéllas; puesto que parecen retomarse por el legislador no como garantistas o posibilitadoras de la finalidad puramente recaudatoria o fiscal como antaño, sino más bien como limitación o al menos control de las salidas del erario público solicitadas por el sujeto, con base en un exceso de ingreso aunque debido; a la vez que presentes en el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos como resolución del mismo, e incluso como posibilidad admitida cuando simplemente se quiere impugnar una autoliquidación, vistas ambas al tratar de dichos procedimientos.

En efecto, ahora la liquidación provisional dictada obligatoriamente en los casos de autoliquidación negativa solicitando la devolución del exceso ingresado sobre el resultado de la cuota tributaria calculada por el sujeto, parece destinada a controlar la realidad de dichos ingresos excesivos y la veracidad de tal superación respecto de la prestación tributaria, antes de procederse a la correspondiente devolución, con un plazo de realización de seis meses; si bien es cierto que no es el único caso en que puede realizarse tal liquidación, no lo es menos que frente a su posibilidad, bastante poco utilizada en el resto de supuestos en general, la actual obligatoriedad que lleva

incluso la ratificación tácita del resultado de la autoliquidación en caso contrario, va a convertirla, junto con la importancia de los dos impuestos en que se establece, en la forma principal de materializarse la liquidación provisional actualmente, junto con la resolución de peticiones de devolución de ingresos indebidos vista; con la ventaja, por otra parte para el sujeto, de reducir a un mes el plazo de espera para la efectiva realización de la devolución, frente a la regulación genérica del art. 45 de la L.G.P. que habla de tres.

Queda por ver, cómo va a respetarse o acatarse por los órganos administrativos, siempre quejosos de falta de medios personales y materiales, esa nueva tarea actuarial a sumar a las anteriores; el tiempo lo dirá.

#### **IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

Con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto, se incorpora por primera vez y de forma novedosa para el mismo, el régimen de autoliquidación por los sujetos para el ámbito de las Sucesiones y Donaciones, restando sólo fuera de este sistema generalizado como vimos la Renta de Aduanas. El art. 34-2º de la misma preveía: *"El Gobierno podrá regular los procedimientos de liquidación y pago del Impuesto, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación, que podrá establecerse con*

*carácter general o para supuestos especiales". Fruto de esta autorización, se incorporaron al Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, por el que se dictan Normas provisionales para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuatro artículos constitutivos de su Capítulo IV <<Autoliquidación>>, de los que nos interesa recordar sobre todo los tres primeros:*

*Artículo 13: "<<Requisitos>>. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones podrá ser objeto de autoliquidación por los sujetos pasivos cuando concurren las condiciones de las dos letras siguientes, si se trata de transmisiones mortis causa o sólo de la segunda en los restantes casos:*

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

*b) Que la autoliquidación se refiera a la totalidad de los bienes y derechos que integren el incremento de patrimonio que adquiera cada sujeto pasivo".*

*Artículo 14: "<<Autoliquidación en liquidaciones parciales>>. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, se admitirá la autoliquidación de una parte de los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, en los supuestos en que se autoriza la práctica de liquidaciones parciales a cuenta".*

*Por su parte, el art. 15 <<Procedimiento>> establecía que el sujeto practicara la autoliquidación ingresando, en los plazos previstos, ante los órganos*

competentes que establece su primer párrafo; lo haría en el impreso oficial, acompañándolo de copia auténtica del documento público en que conste o se relacione el acto origen del tributo y de una copia simple, o del duplicado (original y copia) del documento si éste es privado. Una vez efectuado el ingreso, el sujeto presenta la autoliquidación junto con el documento y su copia en la oficina competente, la cuál le devolverá el primero estampando con nota acreditativa del ingreso, la misma que estampará a la copia que restará en aquélla para su examen, rectificación, comprobación y liquidación/es complementaria/s en su caso. Si de la autoliquidación, por el contrario, no resultara cantidad a ingresar, se presentarán los documentos directamente en la oficina administrativa, sellando la autoliquidación y extendiendo la nota en el original que devuelve, e igualmente conservando la copia a los efectos anteriores (21).

De lo anterior se deduce fácilmente que la cuestión central del debate a raíz de dichos Ley y Decreto fué el carácter opcional, no obligatorio, de la autoliquidación, cuestión en la actualidad todavía abierta pués el reciente Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mantiene el carácter opcional del acto autoliquidatorio en su Capítulo III del Título II,

---

<sup>21</sup> El artículo 16 por su parte, <<Cierre registral>>, establecía las obligaciones de los Registradores a efectos de inscripciones o anotaciones de los documentos correspondientes.

denominados respectivamente <<Autoliquidación>> y <<Gestión del Impuesto>>; la primera Sección regula los requisitos del régimen y el momento de su presentación e ingreso; la segunda la tramitación correspondiente; la tercera, las autoliquidaciones parciales; y la cuarta los aplazamientos y fraccionamientos; con lo que parece cerrarse la posibilidad sobre la aplicación de los plazos de prórroga y suspensión de la misma por falta de regulación al respecto (22).

En general, los requisitos para optar al mismo se mantienen invariables, sólo añadiendo que de faltar alguno, el ingreso efectuado simultáneamente tendrá meramente el carácter de a cuenta sin que la oficina gestora proceda a tramitar el procedimiento como tál; y reitera la admisión de autoliquidación parcial para igual supuesto que anteriormente. La tramitación establecida reproduce también prácticamente la ya regulada, haciéndola acompañar solo de los documentos precisos al presentarla en la oficina gestora, para que se estampe la nota correspondiente y se devuelva el original al sujeto; lo mismo cabe decir si el resultado de la autoliquidación no es a ingresar. Añade tan sólo una breve remisión en el párrafo 5º del art. 87, a las reglas sobre la

---

<sup>22</sup> En efecto, se planteó si tales figuras de prórroga y suspensión de los plazos regulados en el art. 15 de la Ley eran o no aplicables al supuesto de autoliquidación; MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación ...", cit., rechazó tal posibilidad (pgs. 15 y ss.), mientras que L. M. CAZORLA PRIETO y S. MONTEJO VELILLA: "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones" ; Civitas, Madrid. 1991, parecían decantarse a favor de admitir la primera mientras que también rechazaban la segunda (pgs. 281 y ss.).

oficina que resulte competente territorialmente para las actuaciones referidas.

El art. 88 que compone la Sección segunda regula la "*<<Tramitación de autoliquidaciones>>*". 1. *La tramitación de los documentos y de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en las oficinas gestoras se acomodará a lo dispuesto para el régimen de presentación de documentos en el artículo 74 de este Reglamento, sin otras especialidades que las que sean consecuencia de las autoliquidaciones practicadas y, en su caso, ingresadas por los interesados. En consecuencia, se procederá por la oficina gestora al examen y calificación de los hechos imponibles consignados en los documentos para girar las liquidaciones complementarias que procedan, entre otros casos, como consecuencia de errores materiales o de calificación, o por la existencia de hechos imponibles no autoliquidados por los interesados, así como las que tengan su origen en la comprobación de valores, en la adición de bienes o del ajuar doméstico o en el descubrimiento de nuevos bienes del causante.*

*Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes, se concederá un plazo de quince días a los interesados para presentarlos en la oficina.*

2. *Cuando se proceda a la comprobación de valores, se cumplirá lo dispuesto en el número 2, letras c) y d), del artículo 74 de este Reglamento.*

3. *Las liquidaciones giradas por la oficina*

*competente como consecuencia de lo establecido en el presente artículo, se notificarán a los sujetos pasivos o al presentador del documento con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse".*

Por su parte, las dos últimas Secciones formadas por un artículo cada una de ellas, arts. 89 y 90 respectivamente, detallan las peculiaridades de la posibilidad de practicar una autoliquidación parcial en los mismos casos que las liquidaciones parciales; así como la aplicación de los aplazamientos y fraccionamientos al pago derivado de aquélla, con la singularidad del órgano ante quién presentar la petición, materias ambas que no desarrollamos por no creerlas determinantes del análisis subsiguiente.

De esta forma, tras un somero repaso a la regulación básica anterior, pasamos a abordar la primera de las dos cuestiones a resaltar de la autoliquidación referida al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que como hemos dicho es objeto de la principal polémica al respecto. En efecto, el hecho de que no se haya impuesto el deber de autoliquidar a todos o algunos supuestos de los sometidos a este tributo, sino que el mismo depende de la adscripción de los sujetos implicados, ha llevado a afirmar por algunos autores tratadistas del tema que " es sin duda lo más relevante de

esta regulación el que, ..., su adopción tenga carácter facultativo. Afecta directamente esta circunstancia a la naturaleza del instituto jurídico, y de modo radical. Difícilmente se podrá afirmar, ..., del procedimiento de declaración-liquidación que es manifestación de un deber de colaboración o, ..., que la autoliquidación es un acto debido, al menos en cuanto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones se refiere. En la ordenación de este régimen en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la declaración-liquidación deja de ser un acto debido para convertirse en un acto querido, potestativo, en definitiva en un derecho o facultad del sujeto pasivo" (23).

No compartimos sin embargo tales afirmaciones, el hecho de que en ciertos supuestos los particulares puedan optar por la práctica de la autoliquidación o de la simple declaración no desvirtúa la naturaleza de fondo de la institución; el deber de colaboración que fundamenta ambas figuras tributarias persiste, se mantiene tal cuál, no se transforma en voluntario; el sujeto sigue sometido a colaborar con la Administración en la gestión del tributo realizando una serie de actividades que precisa aquélla, en mayor o menor medida, pero siempre de forma obligatoria, lo único de novedoso que ha aportado este régimen de Sucesiones y Donaciones es la opción al particular para que su

---

<sup>23</sup> ROZAS VALDES: "El procedimiento de declaración-liquidación ...", cit. (pg 113; así como pueden verse también las pgs. 114 y 115).

colaboración debida sea más o menos intensa o extensa, abarque solamente la declaración del hecho imponible con todas sus circunstancias y elementos integrantes o también las tareas autoliquidatorias derivadas de aquélla; pero insisto, en cualquier caso perdura un deber de colaborar en la aplicación del tributo con la Administración tributaria, sólo que optando por hacerlo con mayor o menor alcance.

Creemos que a ésto es a lo que se refiere la expresión "deber facultativo" utilizada por algunos (24) para calificar dicha regulación, sólo que hemos preferido no adoptarla por confusa, puesto que implica un contrasentido en su propio significado; de ahí que nos parezca más claro hablar de una opción respecto del alcance o grado de intensidad sobre el objeto de cumplimiento de un deber, el deber de colaborar con la Administración declarando, autoliquidando, e ingresando el tributo. y éllo sobre todo relacionado con la especial dificultad resaltada que detenta este impuesto a la hora de que el sujeto deba aplicar todas sus normas relativas a la valoración y cuantificación de la prestación derivada del mismo; "desde una perspectiva general, sobre todo se rechaza su extensión a tributos cuyas características técnico-jurídicas son singularmente complejas. En tal sentido, es paradigmático el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". "No parece que, ..., la autoliquidación sea instrumento con el que puedan encajar

---

<sup>24</sup> MERINO JARA, op. ult. cit. (pg. 13).

fácilmente las, por otra parte, a menudo nada fáciles operaciones jurídicas que entrañan prácticamente todas las adquisiciones *mortis causa*" (25).

Para ir sentando las bases hacia el futuro régimen obligatorio generalizado en todos los casos aplicativos del impuesto, y dada la posible reacción adversa que podría provocar su implantación desde un primer momento como único posible; se ha optado por la tendencia seguida en ciertos casos por el ordenamiento italiano, de una primera fase transitoria en la que se da opción al sujeto, como decimos, para aplicar el régimen autoliquidatorio, como paso previo de concienciación hacia el, por otra parte, ya previsto expresamente por el propio legislador (26), futuro no muy lejano en que se exija autoliquidar todos los hechos imposables integrantes de esta figura impositiva. De esta forma, el carácter opcional dentro de los deberes que incumben a los sujetos obligados por dicho impuesto, a la hora del inicio del procedimiento de gestión correspondiente, sirve de instrumento suavizador de la paulatina incorporación al mismo del deber de autoliquidar como único, puesto que resulta cuestionable cuando menos si encajaría bien entre

---

<sup>25</sup> La primera cita corresponde a MERINO JARA: "El régimen de autoliquidación ...", cit. (pg. 8); por su parte, la segunda está tomada de CAZORLA y MONTEJO, op. ult. cit. (pg. 284).

<sup>26</sup> Ver al respecto la Disposición Transitoria 6ª de la Ley del Impuesto, y sobre todo la Disposición Transitoria 10ª del Reglamento y la Disposición Adicional 7ª de la Ley 29/1991, todas ellas reproducidas algo mas adelante en el texto.

aquellos tributos "en los que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible", como decía el art. 2-1º del Decreto-Ley 2/1970 visto, respecto de la posible extensión del régimen autoliquidatorio.

Por último, también es importante destacar que el régimen sancionador difiere en parte, precisamente como vamos a ver hasta la imposición de la autoliquidación como única y general exigencia en el impuesto, del visto en el Capítulo III para el caso de la presentación fuera de plazo de las declaraciones y por tanto también de las autoliquidaciones; tras la remisión genérica del Capítulo XII, <<Infracciones y sanciones>>, de la Ley del Impuesto, por su único art. 40: "<<Régimen sancionador>>. Las infracciones tributarias del impuesto regulado en la presente Ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria"; la Disposición Transitoria Sexta de la misma matizaba: "Hasta que no se disponga la aplicación del procedimiento de autoliquidación, la presentación de los documentos fuera de los plazos establecidos, además de los intereses de demora que correspondan, se sancionarán con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas siempre que no hubiese mediado requerimiento de la Administración; mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la

*multa será igual al importe de la cuota".*

Muchos autores entendieron que con la promulgación del Real Decreto 422/1988, que hemos visto reguló el régimen de la autoliquidación, había desaparecido la vigencia de dicha Disposición Transitoria 6ª (27), aplicándose por tanto el régimen infractor general; sin embargo, el nuevo Reglamento del impuesto ha venido a dar la razón a quienes no compartieron tal interpretación, puesto que tras reiterar en su art. 62 casi literalmente la misma remisión vista a la Ley General Tributaria, de nuevo su Disposición Transitoria Décima establece: *"Hasta que por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de los documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos en este Reglamento, se sancionará, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas, siempre que no hubiere mediado requerimiento de la Administración. Mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos*

---

<sup>27</sup> Así lo han hecho CAZORLA y MONTEJO: "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones", cit. (pg. 322); como ellos mismos recogen, en contra de tal postura se ha manifestado A. ZABALZA RODRIGUEZ-FORNOS: "Comentario a las normas provisionales para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Ciss Comunicación, nº 59. 1988 (pg. 49).

*necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de las cuotas".*

Sin embargo, la aplicación de esta última, que por otra parte no hacía más que reiterar la Disposición Transitoria de la Ley con lo que se remontaba a la entrada en vigor de aquélla, se ha visto recientemente alterada una vez más por la polifacética Ley 29/1991, de 16 de diciembre, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 1992 (D.F. 2ª de la Ley); puesto que su Disposición Adicional Séptima establece: "A partir de la entrada en vigor de la presente Ley y hasta que, por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos, sin mediar requerimiento previo de la Administración, dará lugar a la aplicación de un recargo único del 50 por 100 sobre la cuota ingresada o liquidada por la Administración, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles por la presentación extemporánea. No obstante, el recargo será del 10 por 100, si la presentación tiene lugar dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación del documento.

*Si mediase requerimiento de la Administración, el recargo será del 100 por 100".* Como puede verse, el primer

párrafo de esta Disposición Adicional 7ª incorpora el mismo tratamiento que se aplica también por el nuevo art. 61-2º, apartado uno de la L.G.T. desde 1 de enero de 1992 (28), a todas las autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas, con la salvedad de que igualmente lo aplicará a los casos de declaración simple del sujeto y liquidación administrativa, como expresamente se deriva del mismo. Pero sobre todo, difiere de aquel precepto en el segundo párrafo de la citada Disposición Adicional, puesto que según élla el recargo del 100 por 100 se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando haya mediado requerimiento de la Administración, cuando la presentación fuera de plazo de la declaración o autoliquidación o documentos precisos al efecto no es espontánea; a diferencia del segundo apartado del art. 61-2º de la L.G.T. que como sabemos lo exige, además en apremio, cuando la autoliquidación no se ha visto acompañada del correspondiente ingreso.

Si bién es cierto que la primera inclusión en el mismo régimen de las declaraciones simples parece en cierto modo lógica si se quiere que los sujetos opten por el sistema autoliquidatorio (29), para no diferir en perjuicio de

---

<sup>28</sup> Ver supra Cap. III-II, A) fundamentalmente, y B).

<sup>29</sup> Y éllo, como se ha puesto de relieve, porque donde "el sistema de la autoliquidación puede revestir mayor proyección práctica es en el terreno de las liquidaciones parciales" debido a que "reclaman menos requisitos en el caso de las autoliquidaciones, dado que, ..., no será necesario para las liquidaciones parciales a cuenta dentro del régimen de las autoliquidaciones formular solicitud en la que se pida (continúa...)

aquéllos el régimen aplicable en uno y otro caso respecto de un mismo impuesto; la segunda diferencia apuntada, por otra parte la realmente importante, sólo le encontramos explicación desde la imposibilidad precisamente de unificar como en el anterior supuesto para el caso de autoliquidación y simple declaración, puesto que con ésta última no puede realizarse ningún ingreso simultáneamente; con lo cuál, de haberse trasladado también aquí el régimen general de la Ley General Tributaria, hubiera sido además de desincentivador de la opción por la primera, un claro supuesto discriminatorio entre los sujetos acogidos a una y otra, con lo que parece haberse decidido el legislador por mantener ese recargo del 100 por 100 para el caso de previo requerimiento administrativo; luego no habría sanción posible en los casos de retraso, sino sólo por falta total de presentación, o bien por incorrección o inexactitud.

#### V. AMBITO LOCAL.

La normativa básica de partida es la Ley de Haciendas Locales ya citada de 1988, según la cuál dos son los ámbitos donde tiene o puede tener cabida la autoliquidación: en el campo de los impuestos municipales y en el de las tasas; respecto de estas últimas, el art. 27 de la Ley expresa y brevemente recoge que "*las Entidades locales podrán exigir las tasas en régimen de autoliquidación*", lo que resulta aplicable por el art. 58 de la misma a los

municipios así como a las provincias por el art. 122 también de aquélla, y de lo que han hecho abundante uso los entes locales; por su parte, de entre todos los impuestos municipales que el art. 60 de la Ley clasifica en dos grupos, de exigencia obligatoria o bién potestativa para los Ayuntamientos, la autoliquidación puede aplicarse a tres de ellos, uno del primer grupo, y los dos del segundo.

En efecto, de entre los tres impuestos obligatorios en su exigencia por los municipios, está prevista para el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el art. 99-1º de la Ley: "*Los Ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación*", los cuáles por el art. 98 de la misma serán aquéllos a los que corresponda el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo por tener atribuidas íntegramente las competencias para la gestión; de otro lado, igualmente puede aplicarse a los dos de imposición potestativa, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras según el art. 104-3º de aquélla, por los Ayuntamientos en cuyo término municipal se pretende realizar la obra en general, para la que se exige obtener la licencia correspondiente de obras o urbanística, por el art. 101 de la misma; y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana según el art. 111-4º también de la Ley, que además de ser la única figura que bajo su forma anterior de Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos podía exigirse mediante

autoliquidación (30), contempla en dicho precepto una alusión interesante respecto de la comprobación administrativa: *"Quedan facultados los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas"* (31).

La singularidad más destacada de este ámbito respecto de la autoliquidación, al margen de depender como hemos dicho su propia exigencia del ente local que decida o no aplicarla, por la disociación entre el ente público con poder tributario originario, el Estado, y la entidad local que lo tiene mucho más restringido por el principio de legalidad; viene referida a la posible impugnabilidad por parte del sujeto que la ha realizado respecto de la misma, puesto que ya sabemos no cabe recurrir directamente contra el acto autoliquidatorio; y é ello es así por la no aplicación de

---

<sup>30</sup> Por el art. 360-4º del Texto Refundido en materia de Régimen Local aprobado por R.D.Leg. 781/1986, de 18 de abril.

<sup>31</sup> Sobre la posible aplicación del régimen autoliquidatorio a estas tres figuras impositivas, puede consultarse nuestro trabajo: "Las Autoliquidaciones en la imposición local", cit. (pgs. 214 y ss.).

la reclamación económico-administrativa contra los actos administrativos dictados respecto de la gestión de los tributos locales desde la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, cuyo art. 108 entre otros establece que "*contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse, ante el mismo órgano que lo dictó, el correspondiente recurso de reposición; contra la denegación expresa o tácita de dicho recurso, los interesados podrán interponer directamente recurso contencioso-administrativo*". Por tanto, y dado que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa exige en su art. 37-1º el haber agotado la vía administrativa previa, cuando el particular acuda bien al procedimiento para reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos o bien al de simple rectificación de la autoliquidación por el órgano tributario, declarados aplicables al ámbito local expresamente por la Disposición Adicional Quinta 1ª del R.D. 1163/1990; será preceptivo aquí el acudir a la reposición cuando los dos procedimientos anteriores no hayan resuelto las pretensiones del sujeto, a diferencia de los expuestos en su lugar, si desea impugnar tales resoluciones, puesto que de lo contrario le quedaría vetada cualquier posibilidad de recurso.

## **VI. COMENTARIO FINAL.**

De todos es sabido que la figura de la

autoliquidación contribuyó en gran medida a la simplificación y privatización, en feliz expresión del profesor Ferreiro, del procedimiento de gestión aplicativo del tributo, que pasó de las cinco fases "clásicas" de iniciación normalmente por la declaración del sujeto, liquidación provisional por los órganos gestores, comprobación e investigación por la Inspección de los tributos, liquidación definitiva de nuevo por las Oficinas liquidadoras, y recaudación por los órganos encargados de éllo; a un esquema más reducido en tres fases, declaración, autoliquidación y si diera lugar a éllo, ingreso respectivo, como forma habitual de iniciarse por el sujeto aquel procedimiento; comprobación, investigación y liquidación definitiva, por la Inspección de los tributos, y recaudación por los órganos respectivos al efecto; si bién es cierto que en muchos casos, más de los debidos, de hecho toda la vía applicativa y exigente de la prestación tributaria se reduce a las primeras actuaciones del particular.

Sin embargo, en vista de los comentarios finales incluídos en esta última parte respecto de algunas figuras tributarias, no podemos dejar de plantearnos el interrogante de si, parece operarse un cierto frenazo o rectificación en lo que respecta a la materialmente práctica desaparición de la liquidación provisional, al menos en los casos de devoluciones solicitadas por los sujetos a la Administración tributaria, con la potenciación y refrendo que supone para esta figura en cualquier caso, la ampliación de posibilidades de actuación solicitando justificantes no aportados por los

particulares a efectos de una especie de pre-comprobación gestora anterior o complementaria de la propiamente inspectora; y todo é ello, en definitiva, en la misma línea común de la intimidación a los ciudadanos hacia el correcto, completo y puntual cumplimiento de sus cada vez más abundantes y decisivos deberes tributarios, ciertamente con pocas contraprestaciones a cambio. ¿Tendría que decir algo al respecto el tan deseado Reglamento General de Gestión, o incluso que hasta puede, una tan precisa nueva Ley General Tributaria?. Nuestra opinión es afirmativa respecto de la segunda, pero habrá de ser el tiempo quién lo decida, con el legislador.

## **CONCLUSIONES**

...ben...ón...ante...a... su...tributo...  
...deducir...a...deducción...  
...deducción...actividades...personales...  
...deducción...actividades...personales...

...deber...deber...deber...deber...deber...  
...deber...deber...deber...deber...deber...  
...deber...deber...deber...deber...deber...  
...deber...deber...deber...deber...deber...

**CONCLUSIONES**

...deber...deber...deber...deber...deber...  
...deber...deber...deber...deber...deber...

**PRIMERA.-** La actividad que debe llevar a cabo el sujeto de autoliquidar el tributo deduciendo un primer cálculo del importe de la posible deuda tributaria, debe encuadrarse entre los deberes jurídicos *sensu stricto*, frente a las obligaciones; cuyo objeto consistirá en la realización de una prestación personal, de un no hacer, a diferencia de las prestaciones patrimoniales de dar, y al margen de las consistentes en un hacer o soportar. El deber de autoliquidar encaja, por tanto, entre los deberes públicos de prestación definidos por Alessi: "aquellos deberes jurídicos de los 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 mismos, están obligados a facilitar a dichos entes aquellas bienes y aquellos actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de necesidades colectivas".

**SEGUNDA.-** Podemos definir el deber de autoliquidar por tanto, 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 cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imposables declarados por el mismo".

**TERCERA.-** El deber de contribuir tál y como aparece configurado en nuestra Constitución es una manifestación más o concreción de ese deber de solidaridad, con función equilibradora no exclusivamente garantista, que la impregna, plasmación del interés fiscal en aplicar de la forma más justa posible el sistema tributario; y para que éllo pueda ser así, se requiere la existencia de un genérico deber de colaboración con la Administración no sólo de los sujetos pasivos del tributo, sino de todos los particulares en general, que cada vez ha de ser mayor; pero de igual modo, la Administración se ve compelida por el ordenamiento a utilizar todos los medios y potestades que éste le otorga para determinar la deuda tributaria, mediante un procedimiento de

gestión que tienda a averiguar la verdad material en cada supuesto concreto, entre los que se encuentran lógicamente dichos deberes de colaboración. Por tanto, el deber de contribuir no implica sólo el pago del tributo, no sólo se contribuye con una cantidad dineraria, sino que su sentido es más complejo; se contribuye también colaborando de manera directa con los órganos de la Administración tributaria, haciendo posible la efectiva aplicación de su contribución como voluntad de participar con aquéllos en el desarrollo de la función tributaria, entre otras formas, proponiendo una liquidación a la Administración, es decir, autoliquidando. Luego el fundamento jurídico último de este deber se encuentra en el de contribuir que proclama nuestra Constitución.

**CUARTA.-** Para que se respeten plenamente los derechos de los ciudadanos se exige una norma de rango legal a la que se reserva la intervención en la esfera de la libertad, la propiedad y demás derechos de aquéllos, como instrumento normativo adecuado para lograr dicho equilibrio, delimitando el ámbito preciso de la actuación administrativa, como establece el art. 31-3º también de la Constitución, respecto del establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales; sin embargo, siendo auténtica reserva de legalidad y no mera preferencia, no reviste carácter total y absoluto, puesto que ha de ser su creación y determinación de aspectos esenciales lo vinculado a la ley. Precisamente, la

ley hará surgir tal deber cuando se realice su correspondiente presupuesto de hecho, que coincide plenamente con el del deber de declarar, pero difiere o no tiene porqué coincidir con el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria; y para aquellos sujetos titulares de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo.

**QUINTA.-** La prestación objeto del deber será la realización del acto de autoliquidación tributaria, en el que se calificará jurídicamente los hechos y circunstancias que ha declarado previamente el sujeto, interpretará las posibles normas existentes aplicables al caso donde subsumirlo, valorará según las mismas dichos hechos imponibles, y por último calculará el importe derivado de todo lo anterior como cuantía de la obligación tributaria mediante todas las operaciones aritméticas precisas para éllo; esa serie de actuaciones a realizar por el sujeto coinciden materialmente con el contenido de la actividad administrativa liquidatoria, pero sin embargo precisamente el no realizarlas un órgano de la Administración tributaria será decisivo a la hora de calificar la naturaleza jurídica de la autoliquidación.

**SEXTA.-** El deber de autoliquidar no puede transmitirse ni entre personas físicas, inter vivos y mortis causa, ni entre personas jurídicas, puesto que no se colocaría el posible sucesor en la misma posición del

trasmitente; lo que acontecería es la extinción del antiguo vínculo jurídico y en su caso la creación de uno nuevo, entre el actual sujeto sometido por el deber y la Administración tributaria. Por su parte, extinguirán dicho deber, en primer lugar la realización de la autoliquidación por cumplir con su objeto, también la imposibilidad sobrevenida de realizar la declaración tributaria por el vínculo de accesoriadad que las une, la extinción de la persona obligada, la caducidad de la potestad liquidadora de la Administración tributaria, y la liquidación administrativa de oficio por falta de cumplimiento por parte del sujeto.

**SEPTIMA.**- Respecto del acto de la autoliquidación tributaria como prestación objeto del mismo deber, lo primero que debemos precisar es la nomenclatura a utilizar y el significado y contenido preciso de élla; en este sentido, hay que deslindar claramente tres actos en esa realidad llamada declaración-liquidación habitualmente: la declaración tributaria, la autoliquidación objeto del presente estudio, y el ingreso que puede derivar de su realización en algunos casos, o bién la solicitud de devolución de lo anticipado de más si a éllo hubiera lugar; debiendo reservarse el término "autoliquidación" sólo y exclusivamente para referirse a ese acto segundo integrado en la realidad más compleja vista. Y por otra parte, hay también una serie de diferencias importantes que separan el supuesto de tributos que deben satisfacerse mediante la inutilización de efectos timbrados

del referido bajo la denominación anterior de autoliquidación, por lo que esta figura debe quedar también al margen de dicho concepto.

**OCTAVA.-** Para nosotros, la realidad jurídica que estudiamos con cuyo acto se cumple el deber de autoliquidar, debe ser calificada únicamente y en sentido excluyente de autoliquidación, sin ninguna otra denominación equiparable en alcance y significado; en ausencia además de una definición normativa correcta y exacta de tal figura, no queda más remedio que acuñar un concepto doctrinal de la misma. Para nosotros, la autoliquidación tributaria será "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".

**NOVENA.-** Del concepto recogido del acto autoliquidatorio destacan ciertas características: en primer lugar, ser un acto realizado por un particular y dirigido directa y expresamente a la Administración tributaria; se realiza precisamente en cumplimiento del deber de autoliquidar, cuyos efectos vendrán predeterminados por la ley que lo crea; su contenido será una manifestación de voluntad en un doble sentido, proponiendo un importe a la Administración al que considera asciende su prestación

tributaria, e ingresando tal cantidad para extinguir su deuda en la cuantía propuesta; y por último, la autoliquidación es un acto de colaboración inserto en el procedimiento de gestión tributaria, mediante el que el sujeto colabora con la Administración para llevarlo a feliz término.

**DECIMA.-** Igualmente el concepto mantenido de la autoliquidación tributaria nos lleva a distinguirla de la declaración por su posible fuente normativa, el contenido respectivo de cada acto, la función que cada uno desempeña sobre todo en el procedimiento de gestión tributaria; también sus respectivos efectos jurídicos difieren, y de la misma forma, sus cumplimiento o incumplimiento operan de distinta manera entre sí. En segundo lugar debe diferenciarse de la liquidación administrativa, partiendo para éllo de sus respectivos conceptos, puesto que la liquidación será llevada a cabo por un órgano administrativo frente a la autoliquidación que es un acto del particular; así aquélla será un acto administrativo en sentido estricto con todas las consecuencias derivadas de tal afirmación, de cuya distinta naturaleza por tanto derivarán igualmente diferentes efectos jurídicos a varios niveles. También debe diferenciarse de los ingresos anticipados, tanto en el aspecto temporal como en el objetivo, así como de la retención tributaria a cuenta, igualmente por el aspecto objetivo de ésta junto con el subjetivo. Y por último, otra figura diversa de la autoliquidación van a ser los deberes de información

tributaria en general, y de terceras personas en particular, tanto por el objeto de ambos, como por sus respectivas funciones en el ordenamiento tributario, como también por sus distintos orígenes normativos posibles.

**UNDECIMA.-** Relativo a la naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria, no creemos que pueda considerarse simplemente como una operación intelectual del sujeto pasivo, puesto que dicha operación es jurídicamente irrelevante al atribuir el ordenamiento en estos casos los efectos jurídicos propiamente al pago del tributo que se realiza mediante efectos timbrados; operación que por otra parte aún no siendo diversa sustancialmente a la realizada por el órgano administrativo al practicar la liquidación tributaria, sin embargo por ser desarrollada por un particular no constituye acto administrativo, lo que es decisivo a estos efectos.

**DUODECIMA.-** Tampoco la recepción de la autoliquidación por el órgano administrativo constituye acto administrativo de liquidación tácito o presunto, primero porque la misma admisión de una liquidación tributaria tál resulta incompatible con las características y función que el ordenamiento tributario le otorga; en cualquier caso, no se produce ningún pronunciamiento, manifestación o prejuicio sobre la existencia o alcance de la obligación tributaria por parte de la Administración, por la simple recepción de la autoliquidación y del ingreso que le acompaña; además,

nuestro ordenamiento no admite la posibilidad de su impugnación directa, hasta la provocación de un auténtico acto administrativo, lo que en caso contrario debería aceptarse. Y es que, dada la gran cantidad de autoliquidaciones que se presentan, es materialmente imposible que la Administración pueda examinarlas para hacerse un juicio sobre las mismas.

**DECIMOTERCERA.-** Igualmente, sólo impropiamente podemos hablar de liquidación de un tributo cuando se trata de una autoliquidación puesto que las funciones liquidadoras son competencia exclusiva de los órganos de la Administración tributaria; y el hecho de que un sujeto determine su propia deuda no significa que esté asumiendo funciones típicamente administrativas, como también se ha pretendido, no es un "vicario" de la Administración sino que se limita a cumplir un deber, el de autoliquidar.

**DECIMOCUARTA.-** La identificación o equiparación material entre la liquidación provisional dictada por la Administración y la autoliquidación practicada por el sujeto debe del mismo modo rechazarse; primero porque se acaba exigiendo por quiénes lo mantuvieron, un pronunciamiento administrativo para su total identificación material, luego implícitamente se reconoce la necesidad de dicha actividad administrativa para la existencia de un acto de liquidación tributaria; el simple paralelismo entre las actuaciones del

órgano de la Administración y del sujeto no es suficiente para identificar liquidación provisional con autoliquidación en sentido estricto, la materialización de la potestad liquidadora ha de realizarse por acto administrativo directamente exigible en su cumplimiento y ejecutable de forma forzosa en caso contrario, lo que no puede predicarse del acto autoliquidatorio realizado en cumplimiento de un deber. Además, la posibilidad de modificarlas mediante el recurso del particular se plantea en términos diferentes en uno y otro caso, puesto que la autoliquidación no lo puede ser de ninguna manera en forma directa.

**DECIMOQUINTA.-** Cabe deducir por tanto que la autoliquidación tributaria, desde la perspectiva de su fundamento jurídico último en el deber de contribuir consagrado por nuestra Constitución, es simplemente un acto del particular regulado por el Derecho tributario de colaboración con la Administración e impuesto por las normas jurídicas; declaración de voluntad sobre la cuantificación de la deuda tributaria que la Ley impone a los particulares dentro de esa colaboración que se produce en el procedimiento de gestión del tributo para su mejor y más ágil desarrollo. La naturaleza jurídica del acto de autoliquidación responde plenamente a la de los deberes de colaboración exigibles por el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, para velar por el interés general y la justicia tributaria.

**DECIMOSEXTA.-** La autoliquidación constituye una manifestación de voluntad en un doble sentido, pero no creemos que en ningún caso manifestaciones de conocimiento algunas sean incluibles en su contenido, independientemente de la parte del documento en que se materializa junto con la declaración, en que deban incluirse dichos datos; formarán parte de esta última tanto dichas circunstancias de hecho determinantes de la aplicación de ciertas consecuencias jurídicas, como la propia manifestación de voluntad que ejercite el sujeto en aplicación o como consecuencia de las mismas, contenido eventual de la declaración tributaria. Además, su objeto propio también debe separarse de otros actos en cumplimiento de ciertos deberes formales incluibles en el mismo documento, tales como el deber de comunicar datos identificativos del particular que los realiza o de terceras personas, o de acompañar determinados justificantes respecto de su contenido. De esta forma, el contenido propio y esencial del acto de autoliquidación, está formado por esa declaración de voluntad sobre la existencia misma así como cuál sea el importe de la obligación tributaria material en su caso, y de quererla cumplir en esa cuantía correspondiente ingresándola en el Tesoro, relativa exclusivamente a la prestación tributaria en sentido estricto, al objeto propio del tributo; puesto que el resto de prestaciones accesorias, que pueden acompañarla formando ya más propiamente el concepto de deuda tributaria, integran, por su parte, el contenido accidental de la autoliquidación, al no contenerse

necesariamente.

**DECIMOSEPTIMA.-** Por ese contenido de la autoliquidación tanto esencial como accidental que hemos visto y dada la multiplicidad y complejidad de actividades encuadrables en su seno, no parece probable ni aún posible que pueda realizarse de forma oral; luego para que pueda ser tenido en cuenta por la Administración, necesita exteriorizarse en forma escrita o documental, que habrá de incorporar tanto el resultado final de las operaciones autoliquidatorias como lo que podríamos considerar la "motivación" del acto, todas aquellas actuaciones precisas para su consecución de calificación, interpretación, valoración y cuantificación. A este respecto, la obligatoriedad del impreso oficial no puede ser requisito esencial del acto para su validez, puesto que la ausencia de alguna exigencia como pueda ser la formal achacable al particular, no debe impedir la efectiva aplicación y exigencia del tributo.

**DECIMOCTAVA.-** La autoliquidación habrá de presentarse en plazo que será el mismo también para declarar, aunque tampoco es éste un requisito esencial de validez del acto; sin embargo, los efectos jurídicos derivados de su presentación dentro o fuera de plazo variarán. Igualmente, ambas han de presentarse juntas en el mismo lugar, realizándose simultáneamente el ingreso correspondiente si a

éllo diera origen; estos sujetos ante los que se pueden presentar son los órganos administrativos recaudadores competentes para cada caso, las Entidades de depósito que prestan sus servicios de caja en los anteriores o actuando simplemente como Entidades Colaboradoras, y las Oficinas de correos por el criterio general del art. 66 de la L.P.A.. Del mismo modo, para que dicha realización y presentación sea válida, el sujeto legítimamente interesado en el procedimiento de gestión que realiza la autoliquidación ha de reunir todos los requisitos de capacidad, tanto jurídica como de obrar, y éllo si es persona física, como si lo es jurídica; no obstante, será plenamente admisible y en algunos casos incluso exigible, que dicho sujeto actúe mediante representante, voluntario en el primer supuesto, y legal en el otro.

**DECIMONOVENA.-** La práctica del acto de autoliquidación por el sujeto va a producir una serie de efectos jurídicos tanto materiales como procedimentales; entre los anteriores, parece claro que la primera de las dos manifestaciones de voluntad proponiendo a la Administración para que lo admita, el importe de la prestación tributaria calculado por el sujeto, trae consecuentemente la fijación de dicha cuantía por el particular como efecto jurídico más propio y significativo de este acto, aunque naturalmente de forma provisional mientras tanto no transcurra el plazo de caducidad de cinco años o bién se dicte la oportuna

liquidación administrativa; en segundo lugar y como resultado "combinado" con el ingreso derivado de la misma, libera hasta el importe hecho efectivo al tiempo de su presentación, pero no como pago en sentido estricto sino como ingreso a cuenta de la futura y definitiva obligación tributaria; y por último, el tercer efecto material está relacionado con la caducidad, puesto que su realización en este caso fuera de plazo operará la interrupción del cómputo del anterior período ya iniciado desde la finalización del plazo de presentación, aunque este efecto ha perdido virtual importancia por acompañar a la declaración tributaria simple tanto la autoliquidación como en su caso el ingreso correspondiente.

**VIGESIMA.**- Respecto de los efectos procedimentales que puede originar la realización de la autoliquidación tributaria, en primer lugar aunque no en solitario sino conjuntamente con la práctica de la declaración, va a iniciar el procedimiento de gestión tributaria, provocando e impulsando una serie de actividades administrativas que jurídicamente deben seguir a tal presentación, siempre que puedan calificarse como iniciales; de este modo, y en segundo lugar, su realización posibilita la práctica por la Administración tributaria de las actuaciones necesarias para liquidar definitivamente que girarán en torno a su contenido, tales como la liquidación provisional, y la comprobación e investigación con la consiguiente liquidación definitiva, que

permitirán revisar el contenido de la autoliquidación por el órgano administrativo correspondiente; igualmente, abre el procedimiento de recaudación, originando por parte de la Administración tributaria una actividad de caja de aceptación del ingreso pero sin entrar en ese momento en la corrección o no de dicha cuantía, podríamos decir que se trata de una "recaudación provisional" mientras no se dicte propiamente un acto administrativo de liquidación tributaria o caduque la potestad correspondiente.

**VIGESIMOPRIMERA.**- Como último efecto procedimental de la autoliquidación destaca su posible rectificación a instancia del sujeto, cuestión bastante polémica en su admisión hasta la regulación de 1981 sobre el procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas; en base a ello, se puede llegar a "provocar" un acto administrativo en sentido propio, expreso o por silencio, contra el que ya sí poder recurrir en vía económico-administrativa, que se habrá pronunciado a su vez sobre la corrección o no de la autoliquidación; sobre este procedimiento, recientemente se ha operado una modificación en varios aspectos, y en lo atinente al plazo, fundamentalmente en el sentido de equipararlo con el de caducidad de cinco años, durante el cuál el sujeto podrá instarlo, lo cuál ha resuelto un grave problema hasta entonces insoluble. La misma norma ha regulado por fín el desarrollo del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, cuya estructura básica es muy semejante

a la que precisa llevar a cabo para rectificar simplemente una autoliquidación; la diferencia esencial es que aquí el sujeto pretende que se le reconozca tal derecho y que, de ser así, se efectúe materialmente la devolución, mediante el procedimiento de ejecución que también contempla de ser necesario. Igualmente este Reglamento ha abierto claramente la posibilidad de que, tras desarrollar los dos procedimientos anteriores, y previamente a la vía económico-administrativa, el sujeto si quiere recurra en reposición frente al acto administrativo que se pronuncia sobre su autoliquidación o le reconoce o deniega el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado, respectivamente, que él mismo ha hecho surgir; aunque de hecho, consideramos que no es conveniente plantearlo por ser una dilación inútil con toda probabilidad. En último lugar, cabrá la presentación de una declaración y autoliquidación complementarias, aunque normalmente para añadir nuevos datos o modificar los aportados, en la línea de proceder a un mayor ingreso.

**VIGESIMOSEGUNDA.-** En cuanto al incumplimiento del deber de autoliquidar, puede integrarse por dos tipos de conductas, las que atendiendo a diversas razones de falta de relevancia o carencia de algún requisito preciso, no llegan a ser constitutivas de infracción propiamente dicha; y aquéllas otras que sí lo son, llevando aparejada su correspondiente sanción, pudiendo inscribirse entre las meras infracciones tributarias, o incluso llegando a constituir

delitos tributarios, si alcanzan tal gravedad. Esta materia ha sufrido importantes y reiteradas modificaciones en los últimos tiempos, sobre todo en lo tocante al primer grupo de incumplimientos, hasta llegar a la situación que nos interesa vigente en 1992.

**VIGESIMOTERCERA.-** En efecto, hasta final del año pasado, todas las liquidaciones presentadas fuera de plazo sin previo requerimiento administrativo comportarían el abono del interés de demora con exclusión de las sanciones que pudieran corresponderle, interés que en ningún caso podría ser inferior al diez por ciento; en los restantes casos de incumplimiento total o parcial, sí integrarían una infracción tributaria sancionable. Pero la situación ha cambiado a partir de primero de año, puesto que desde entonces, los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración sufrirán un recargo único del diez por ciento si dicho retraso es inferior a tres meses, y del cincuenta por ciento si supera tal plazo, con exclusión de intereses de demora y sanciones, lógicamente; si además se presenta la autoliquidación fuera de plazo sin el ingreso correspondiente que debía acompañarla, y sin haber solicitado el sujeto expresamente el aplazamiento o fraccionamiento del pago, el recargo único será igual al importe dejado de ingresar y se exigirá en vía de apremio.

**VIGESIMOCUARTA.-** Al margen de algunas

consideraciones polémicas sobre la interpretación de ambos preceptos tál y como aparecen recogidos en la norma, el mayor problema que plantean es calificar la auténtica naturaleza jurídica de ambos recargos, que revestidos de una apariencia cercanísima a la sanción indirecta, con la que al menos guardan la estrecha relación de la cuantía numérica; sin embargo acabamos considerando en respeto a la dicción del precepto normativo, como recargo de prórroga y recargo de apremio, respectivamente, aunque ambos demasiado "*sui generis*" en relación al anterior que viene a reinstaurar el primero, y al normal y habitual al que acompaña el segundo; y por supuesto, los dos desmesurados en cuantía. Mientras no vuelva a retocarse el art. 61-2º de la L.G.T. de nuevo, ésta parece la consecuencia jurídica inevitable, aunque la creamos desacertada.

**VIGESIMOQUINTA.-** Por otra parte, dentro de los incumplimientos relativos a la autoliquidación que son constitutivos de ilícitos tributarios, deben considerarse tres posibilidades pero siempre tras el correspondiente expediente y procedimiento sancionador con todos sus requisitos, que demuestre su existencia, para poder sancionar efectivamente. En primer lugar serán infracciones simples las autoliquidaciones negativas no presentadas en plazo previo requerimiento administrativo, que sean correctas y completas en su contenido; igualmente, aunque este supuesto es difícil de encontrarlo, podrían plantearse autoliquidaciones

extemporáneas posteriores a una actuación de la Administración, inexactas o incorrectas o incluso incompletas, pero cuyo defecto no afecta para nada al resultado cuantitativo del importe de la prestación tributaria tanto si era positiva como negativa, no suponiendo alteración alguna al efecto, lo cuál podría suceder respecto de lo que es propiamente la declaración tributaria, pero parece casi imposible en la autoliquidación. En segundo lugar, de los cuatro supuestos de infracciones graves previstos, sólo los dos primeros, letras a) y b) del art. 79 de la L.G.T., pueden darse respecto de las autoliquidaciones, si bien es cierto que relacionados más propiamente con el incumplimiento total o parcial del ingreso derivado de aquéllas que con el que afecta a dichos actos directamente; en primer lugar puede consistir en ingresos extemporáneos del sujeto previa actuación de la Administración, sean totales o no, o bien siendo espontáneos si aquéllos resultaron inferiores a los debidos tras la comprobación administrativa, pero sólo por la diferencia entre la liquidación administrativa y lo ingresado anteriormente por el sujeto; en segundo lugar, cuando la autoliquidación se presenta en plazo pero sin ingresar simultáneamente la cuantía debida, que será reclamada por la Administración; y por último, incumplimiento total por no presentar autoliquidación alguna ni por tanto ingresar ninguna cantidad, cuando sea descubierto por la actuación investigadora de la Administración tributaria. Para terminar, respecto de los tres tipos delictivos incluidos en

el Código Penal de delito fiscal, sólo el contenido en el art. 349 del mismo puede estar relacionado con el tema, pero se relaciona propiamente con la comisión por omisión cuando la defraudación deriva precisamente de la declaración y su autoliquidación, y siempre que cumpla los requisitos necesarios.

**VIGESIMOSEXTA.-** Para terminar, creemos que la Ley General Tributaria debería ser modificada, también en esta materia, incorporándole a su articulado el régimen jurídico básico, mínimo podríamos decir, de la institución que hemos estudiado, la autoliquidación; debería contener junto a la remisión genérica para su regulación por la ley, del art. 10-k) de aquélla, su contemplación como figura posible a imponer para cada tributo por su Ley propia, aludiendo a los sujetos que podrán verse sometidos por este deber así como al contenido esencial que tiene por objeto, con las vicisitudes más destacables de su desarrollo; sería interesante plantearse la necesidad de introducir una referencia a los recursos posteriores posibles al hilo de la misma, en su propia forma documentada mediante impreso oficial, como ha destacado en varias ocasiones la propia jurisprudencia; así como, resaltar las singularidades derivadas de su presencia respecto de los efectos jurídicos que opera, tales como la aplicación de la prescripción como la denomina la propia Ley, a la hora de calificar y en su caso sancionar las posibles infracciones que puedan cometerse, y relativas precisamente

también a las propias vías de impugnabilidad a emprender, siempre y en todo caso por remisión a todos los preceptos implicados en cada una de esas cuestiones, restando para el cambio normativo sólo lo propio, característico y singular de la autoliquidación en relación a esos preceptos generales ya existentes.

**BIBLIOGRAFIA**



- "Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos", Estudio Preliminar a <<Manual de Procedimientos Tributarios>>; Santillana, Madrid. 1968.
- "Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes"; R.D.Pri., LII. 1968.
- "El control de la Hacienda Pública en España", en <<Control de la Hacienda Pública>>; Rialp, Madrid. 1971.
- "Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria"; H.P.E., nº 16. 1972.
- "La Inspección de los Tributos: una evolución significativa"; Civitas, R.E.D.F., nº 4. 1974.
- "Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas"; Civitas, R.E.D.F., nº 9. 1976.
- "La devolución de ingresos indebidos: puntualizaciones"; Civitas, R.E.D.F., nº 21. 1979.
- "Notas sobre la Inspección de los Tributos después de la Reforma Tributaria"; Cro. T., nº 36. 1981.
- "Infracciones Tributarias "singularizadas""; Cro. T., nº 43. 1982.
- "Comentario al artículo 31 de la Constitución", en <<Comentario a la Constitución>>, Tomo III; EDERSA, Madrid. 1983.
- "Sanciones que no diferencian los hechos y las bases imponibles objeto de declaración"; Civitas, R.E.D.F., nº 41. 1984.
- "Sistema Tributario Español y Comparado"; Tecnos, Madrid. 1986.

- "Las llamadas autoliquidaciones tributarias: una solución interina"; Tapia, nº 42, Madrid. 1988.
- "El interés de demora tributario en espera de una regulación coherente"; Tapia, nº 52. 1990.
- "La regulación de los ingresos tributarios indebidos y sus adherencias"; Tapia, nº 54, Madrid. 1990.
- "La retención a cuenta como deuda no tributaria"; Tapia, nº 56, Madrid. 1991.

ALEMANY Y SANCHEZ DE LEON, Luis Fernando: "Gestión de tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho español"; R.D.F.H.P., nº 114. 1974.

ALESSI, Renato: "Principi di Diritto Amministrativo", vols. I y II; Giuffrè, Milano. 1966.

- "Instituciones de Derecho Administrativo", vols. I y II, (Traducción: Buenaventura Pellisé Prats); Bosch, Barcelona. 1970.

ALLEGRETTI, Nicola y MURATORI, Paola: "La riscossione ed i rimborsi nella imposizione diretta"; Il Fisco, dispensa 39, nº 46. 1986.

ALLER RODRIGUEZ, César: "Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias", en <<Conferencias sobre Recaudación>>; Ministerio de Hacienda, Madrid. 1970.

- "Algunas cuestiones sobre recaudación de tributos";

Impuestos, nº 2. 1985.

- "Algunas modificaciones introducidas en materia de recaudación por el Real Decreto 338/1985"; Impuestos, nº 9. 1985.

**ALLORIO, E.:** "Diritto processuale tributario"; U.T.E.T., Torino. 1969.

**ALONSO FERNANDEZ, Felipe:** "Las infracciones y sanciones en el I.R.P.F."; G. F., nº 44. 1986.

- "La interpretación del derecho sancionador tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional"; T. F., nº 3. 1991.

**AMOROS RICA, Narciso:** "Liquidaciones paralelas"; R.D.F.H.P., nº 200. 1989.

**ANGULO RODRIGUEZ, Edmundo:** "Un supuesto de remisión normativa: El Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria"; Cro. T., nº 28. 1979.

**APARICIO PEREZ, José:** "El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo"; G. F., nº 42. 1987.

**APUNTES A LAS NOVEDADES LEGISLATIVAS:** "Procedimiento para la

realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria"; T. F., nº 1. 1990.

- "Reglamento de Sucesiones y Donaciones"; T. F., nº 15. 1992.

**AQUILUE ORTIZ, Javier:** "La colaboración social en la gestión tributaria", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**ARAGONES BELTRAN, Emilio:** "Sobre el nuevo Reglamento General de Recaudación", I y II; G. F., nº 87 y 88. 1991.

**ARCOS ALCARAZ, Julián:** "La recaudación de los tributos. I. Recaudación en período voluntario; II. Recaudación ejecutiva"; Car. T., nº 11 y 12. 1985.

**ARIAS VELASCO, José:** "Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española"; XII S.E.D.F., Madrid. 1965.

- "Procedimiento Tributario"; Marcial Pons, Madrid. 1990.

**ARIAS VELASCO, José y CARRAL LARRAURI, Nóbel:** "Manual de Procedimientos Tributarios"; Santillana, Madrid. 1968.

**ARSUAGA NAVASQUES, Juan José:** "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria"; G. F., nº 14. 1984.

**AUTORES VARIOS:** "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", (Homenaje a F. Sainz de Bujanda), vols. I y II; I.E.F., Madrid. 1991.

**AUTORES VARIOS:** "La reforma de 1991 de los impuestos sobre la renta y el patrimonio"; Gomez Trujillo, Madrid. 1991.

**AUTORES VARIOS:** "Cuestiones tributarias prácticas"; La Ley, Madrid. 1990.

**AUTORES VARIOS:** "Estudios de Derecho y Hacienda", (Homenaje a C. Albiñana), vols. I y II; Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

**BAFILE, Carlo:** "Introduzione al Diritto Tributario"; CEDAM, Padova. 1978.

- "Sugli effetti della dichiarazione"; Rass.T., parte prima, vol. I. 1985.

**BAJO FERNANDEZ, Miguel:** "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda pública", en <<Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Centro de Estudios Judiciales, vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid. 1988.

**BALLBE PRUNES, Manuel:** "Acto administrativo", en <<Nueva Enciclopedia Jurídica>>; Seix, tomo II.

**BANACLOCHE PEREZ, Julio:** "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias"; H.P.E., nº 80. 1983.

- "La declaración tributaria"; Cro. T., nº 50. 1984.

- "Régimen sancionador", en <<Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos administrativos y penales>>, vol. II; Centro de Estudios Judiciales. Ministerio de Justicia, Madrid. 1988.

- "Guía del nuevo impuesto sobre la renta"; Ciss, Valencia. 1991.

**BASANTA DE LA PEÑA, Jaime:** "Nueva regulación de las autoliquidaciones"; R.D.F.H.P., nº 85. 1970.

- "La función liquidadora en los impuestos de base jurídica"; XI Conferencia Técnica del C.I.A.T., Madrid. 1976.

**BASCIU, Antonio Ferdinando:** "Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria"; Casa Edittrice Dott. E. Jovene. 1966.

- "Autoliquidazione del tributo", R.D.F.S.F., nº 2. 1986, y en <<Enciclopedia Giuridica>>, Tomo IV; Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da G. Treccani, Roma. 1988.

**BAYONA DE PEROGORDO, Juan Jose y SOLER ROCH, María Teresa:** "Derecho Financiero", vols. I y II; Librería Compás, Alicante. 1989.

**BELTRAN MORAL, Susana y GIL BEJAR, José A.:** "El error de

hecho en la devolución de impuestos"; R.D.F.H.P., nº 162.  
1982.

**BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix:** "El recurso de reposición previo al económico-administrativo"; I.E.F., Madrid. 1980.

- "Comentarios al Reglamento regulador del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto"; EDERSA, Madrid. 1983.

**BERLIRI, Antonio:** "Principi di Diritto Tributario", vols. I, II y III; Giuffrè, Milano. 1972 y 1964.

- "Principios de Derecho Tributario", vols. I, II y III; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1974.

- "Corso Istituzionale di Diritto Tributario", vol. I; Giuffrè, Milano. 1985.

**BLUMENSTEIN, Ernst:** "Sistema di Diritto delle Imposte" (traduzione e nota introduttiva di Francesco Forte); Ed. Dott. A. Giuffrè, Milano. 1954.

**BOLLO AROCENA, M. del Carmen:** "Análisis jurídico de la liquidación provisional"; EDERSA, Madrid. 1983.

- "Comentario a los artículos 126 á 128 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, vol. II; EDERSA, Madrid. 1983.

**CALVO ORTEGA, Rafael:** "La determinazione dell'aliquota

tributaria"; Giuffrè, Milano. 1969.

- "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos"; R.D.F.H.P., nº 80. 1969.

**CANO MATA, Antonio:** "Devolución de ingresos tributarios indebidos. Especial consideración de las autoliquidaciones"; R.A.P., nº 92. 1980.

- "Una sentencia interpretativa. Constitucionalidad de la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril"; R.D.F.H.P., nº 207. 1990.

**CAPACCIOLI, Enzo:** "L'accertamento tributario"; R.D.F.S.F., vol. I. 1966.

**CARO CEBRIAN, Aníbal:** "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión"; Car. T., nº 89. 1989.

**CASADO OLLERO, Gabriel:** "De la imposición de producto al sistema 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.

- "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco"; H.P.E., nº 68. 1981.

- "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)"; Civitas, R.E.D.F., nº 32. 1981.

- "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.

**CASANA MERINO, Fernando:** "Graduación de sanciones en el ilícito tributario (según la Ley 10/85, de 26 de abril)"; Impuestos, nº 3. 1986.

**CASERTANO, Antonio:** "Gli acconti d'imposta"; Il Fisco, nº 35. 1982.

- "Liquidazione delle imposte. La rettifica ex art. 36-bis del D.P.R. nº 600/1973 e le garanzie del contribuente"; Il Fisco, nº 6. 1986.

**CASERTANO, Antonio y CAPOLUPO, Saverio:** "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. La dichiarazione"; Il Fisco, dispensa 27, nº 32. 1986.

- "Le sanzioni in materia di imposte sui redditi"; Il Fisco, dispensa 43, nº 3. 1987.

**CASTAN TOBEÑAS, Luis:** "Derecho civil español, común y foral. Derecho de obligaciones", Tomo III; Reus, Madrid. 1978.

**CASTILLO DEL CARPIO, Carmen:** "La legalidad del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981. Ambito de aplicación"; Car. T., nº 101. 1989.

**CAYON GALIARDO, Antonio:** "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 36. 1982.

- "Reflexiones sobre el deber de colaboración"; XXXII S.E.D.F., Madrid. 1986.

**CAZORLA PRIETO, Luis María:** "Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; CISS, Valencia. 1988.

**CAZORLA PRIETO, Luis María y MONTEJO VELILLA, Salvador:** "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones"; Civitas, Madrid. 1991.

**CERVERA GONZALEZ, Julián:** "El recargo por aplazamiento o prórroga"; Cro. T., nº 12. 1975.

**CERVERA TORREJON, Fernando:** "La Inspección de los tributos. Garantías y procedimiento"; I.E.F., Madrid. 1975.

**CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco:** "Procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de julio"; Civitas, R.E.D.F., nº 19. 1978.

- "El acto de liquidación"; Civitas, R.E.D.F., nº 20. 1978.

- "Informe sobre el Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal"; I.E.E., Madrid. 1984.

- "La Autoliquidación tributaria", en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II, (Homenaje a C. Albiñana); Ministerio

de Economía y Hacienda. 1987.

- "El deber de autoliquidar"; Inédito.

**CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, y MAZORRA MANRIQUE DE LARA,**  
**Sonsoles:** "La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano"; Civitas, R.E.D.F., nº 63. 1989.

**COCIVERA, Benedetto:** "Note sull'accertamento tributario"; G. Imp., parte III. 1958.

**COLLADO YURRITA, Miguel Angel:** "Los intereses de demora en la L.G.T."; Civitas, R.E.D.F., nº 56. 1987.

**CORRAL GUERRERO, Luis:** "El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos. (Introducción a una teoría general)"; R.D.Pri., EDERSA, Jaén. 1978.

**CORTES DOMINGUEZ, Matías:** "La Declaración Tributaria"; R.D.F.H.P., nº 52. 1963.

- "Ordenamiento Tributario Español"; Civitas, Madrid. 1985.

**CRUZ AMOROS, Miguel:** "La devolución de ingresos indebidos"; R.D.F.H.P., nº 187. 1987.

- "Las infracciones en la Ley General Tributaria", en <<Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1988.

CUBILLO VALVERDE, Carlos: "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria"; XII S.E.D.F., Madrid. 1965.

CHECA GONZALEZ, Clemente: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos: Historia de una evolución"; Impuestos, nº 12. 1986.

- "El principio de reserva de ley en materia tributaria", en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II (Homenaje a C. Albiñana); Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

- "La revisión de los actos tributarios en vía administrativa"; Lex Nova, Valladolid. 1988.

D'AMATI, Nicola: "Teoría generale dell'imposta di bollo"; Giuffrè, Milano. 1957.

- "Funzione giuridica dell'avviso di accertamento"; D.P.T., parte I. 1977.

- "La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico"; D.P.T.. 1977.

- "Diritto Tributario. Teoria e Critica"; UTET, Torino. 1985.

DE BONO, C.: "L'accertamento tributario", I; Giuffrè, Milano. 1966.

DE GIACOMO, Angelo: "L'accertamento delle imposte sui redditi"; Editori Laterza, Roma. 1982.

**DE LA HUCHA CELADOR, Fernando:** "Procedimiento de gestión de los tributos", Ponencia al Curso U.I.M.P., <<Crisis y reforma de la Ley General Tributaria>>; Sevilla, 1990.

**DELGADO PACHECO, Abelardo:** "Algunas cuestiones polémicas en la Reforma de la Ley General Tributaria"; G. F., nº 25. 1985.

- "Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias"; G. F., nº 36. 1986.

**DEL POZO LOPEZ, Joaquín:** "Nueva etapa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: entrada en vigor de la autoliquidación"; Cro. T., nº 39. 1981.

- "El ilícito Tributario"; Civitas, R.E.D.F., nº 40. 1983.

- "La generalización de la declaración-liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente", en <<Política y Administración en las Reformas Tributarias>>; C.I.A.T., Madrid. 1984.

**DE MITA, Enrico:** "Le Iscrizioni a Ruolo delle Imposte sui Redditi"; Giuffrè, Milano. 1979.

**DE OLAÑETA DE FERNANDEZ-GRANDE, Rafael:** "Algunas notas sobre las autoliquidaciones municipales y su impugnación"; R. J. Cat., nº 4. 1988.

**DE SALVO, Antonino:** "Le aziende di credito nel quadro della riscossione delle imposte dovute per autotassazione"; Rass.

T., parte prima, vol. I. 1984.

**DIAZ YUBERO, Fernando:** "La actuación de los órganos de gestión en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**DIEZ-ALEGRIA FRAX, Manuel:** "La extinción de la obligación tributaria"; R.D.F.H.P., nº 68. 1967.

**DIEZ-PICAZO, Luis:** "Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial", vol. I; Tecnos, Madrid. 1986.

**DOCAVO ALBERTI, Luis:** "Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre devolución de ingresos indebidos"; Impuestos, nº 3. 1989.

**DRAKE y DRAKE, Ramón:** "Incorporación a los Textos Refundidos de las Leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación"; R.D.F.H.P., nº 87. 1970.

**DUFOL ABAD, José:** "Algunos aspectos de la devolución de ingresos indebidos en materia tributaria", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**DURAN-SINDREU BUXADE, Antonio:** "Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria";

Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona. 1989.

- "Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las autoliquidaciones y liquidaciones correspondientes al período impositivo 1987 y anteriores no prescritos"; G. F., nº 88, bis. 1991.

**ECHENIQUE GORDILLO, Rodrigo:** "El secreto bancario y la Administración Tributaria: sus consecuencias jurídicas", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**ECHEVARRIA TORRES-TOVAR, Luis:** "La actuación de los órganos de gestión tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**ESCRIBANO LOPEZ, Francisco:** "La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales"; Civitas, Madrid. 1988.

- "Procedimiento tributario", Ponencia al Curso U.I.M.P. <<Crisis y reforma de la Ley General Tributaria>>; Sevilla. 1990.

**ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto:** "Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa"; Cuadernos Civitas, Madrid. 1983.

- "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones

tributarias"; Civitas, R.E.D.F., nº 37. 1983.

- "El pago de los intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos"; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985.

- "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II, (Homenaje a C. Albiñana); Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

- "El nuevo Reglamento para la Inspección Tributaria, ¿garantía para la Administración o para los administrados?"; Impuestos, nº 10. 1987.

- "Anotaciones a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 8. 1988.

- "Apuntes sobre la prescripción tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 57. 1988.

- "I.R.P.F.: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras"; Car. T., nº 79. 1988.

- "Las actuaciones inspectoras"; R.D.F.H.P., nº 200. 1989.

- "Los límites al deber de contribuir"; Revista del I.E.E., <<La Reforma del Sistema Tributario Español>>, nº 1. 1990.

- "Derecho a la devolución de ingresos", en <<Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma>>, vol. II (Homenaje a F. Sainz de Bujanda); I.E.F., Madrid. 1991.

- "El ingreso extemporáneo de deudas autoliquidadas"; Inédito (en prensa).

FALCON Y TELLA, Ramón: "El Decreto-Ley en materia tributaria"; R.E.D.Const., nº 10. 1984.

- "Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria"; Tecnos, Madrid. 1991.

**FALSITTA, G.:** "Struttura della fattispecie dell'<<accertamento>> nelle importe riscosse mediante ruoli", en <<Studi sul procedimento amministrativo tributario>>; Quaderni della R.D.F.S.F., Giuffrè, Milano. 1971.

**FANTOZZI, Augusto:** "La solidarietà nel diritto tributario"; U.T.E.T., Torino. 1968.

- "Premesse per una teoría della successione nel procedimento tributario", en <<Studi sul procedimento amministrativo tributario>>; Quaderni della R.D.F.S.F., Giuffrè, Milano. 1971.

- "Autotassazione e posizione delle banche delegate"; Il Fisco, nº 4. 1980.

- "I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario"; R.D.F.S.F., parte prima. 1984.

- "Accertamento Tributario", en <<Enciclopedia Giuridica>>; Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da G. Treccani, Roma. 1988.

**FEDELE, Andrea:** "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada <<anticipación del tributo>>"; R.D.F.H.P., nº 114. 1974.

- "Comentario al artículo 23 de la Constitución italiana", en

<<Commentario della Costituzione>>, Tomo II; Rapporti Civilli, Zanichelli, Bologna. 1978.

**FERNANDEZ CUEVAS, Antonio:** "Pago de las deudas tributarias fuera del plazo de ingreso voluntario y procedimiento de apremio"; Car. T., nº 116. 1990.

**FERNANDEZ DE TROCONIZ MARCOS, Fernando:** "Los Decretos-Leyes en la Constitución", en <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo:** "Autoliquidaciones y recargo de prórroga"; Cro. T., nº 39. 1981.

**FERNANDEZ PAVES, María José:** "Las infracciones tributarias en proceso de revisión"; La Ley, nº 2080. 1988.

- "Las Autoliquidaciones en la imposición local"; R.H.A.L., nº 59. 1990.

- "Administración y gestión tributaria", en <<Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma>> (Homenaje a F. Sáinz de Bujanda), tomo II; I.E.F., Madrid. 1991.

**FERNANDEZ PEREZ, Luis:** "Hacia una integración de la gestión de los tributos", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**FERRAU, Giovanni:** "Rimborsi ILOR-professionisti: pagamenti avvenuti per autotassazione o in base a cartella esattoriale"; Corr. T., nº 35. 1987.

**FERRE OLIVE, Juan Carlos:** "La omisión de declaración tributaria ¿configura un delito fiscal?"; Poder Judicial, nº 10. 1986.

**FERREIRO LAPATZA, José Juan:** "La extinción de la obligación tributaria"; R.D.F.H.P., nº 77. 1968.

- "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 11, Madrid. 1976.

- "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos"; Civitas, R.E.D.F., nº 37. 1983.

- "El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español", en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol II, (Homenaje a C. Albiñana); Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

- "Introducción: a la espera del nuevo Reglamento", en <<Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>; La Ley, Madrid. 1988.

- "Curso de Derecho Financiero Español"; Marcial Pons, Madrid. 1991.

**FONSECA CAPDEVILA, Enrique:** "La devolución de ingresos indebidos y el principio de legalidad"; Cro. T., nº 56. 1986.

**GAFFURI, Gian Franco:** "Lezioni di Diritto Tributario. Parte generale"; CEDAM, Padova. 1989.

**GARBERI LLOBREGAT, José:** "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador"; Trivium, Madrid. 1989.

**GARCIA-BRAGADO DALMAU, Alejandro:** "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo:** "La participación del administrado en las funciones administrativas", en <<Homenaje a S. Royo Villanova>>; Moneda y Crédito, Madrid. 1977.

- "Curso de Derecho Administrativo", Tomos I y II; Civitas, Madrid. 1986.

**GARCIA PRATS, Francisco Alfredo:** "Acerca del artículo 61-2º de la L.G.T. y su posible inconstitucionalidad"; T. F., nº 15. 1992.

**GARRIDO FALLA, Fernando:** "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo"; R.A.P., nº 1. 1950.

- "Tratado de Derecho Administrativo", vols. I y II; Tecnos, Madrid. 1987.

**GAZZERRO, F.:** "La dichiarazione tributaria nell'accertamento

e nel contenzioso"; Giuffrè, Milano. 1969.

**GIANNINI, Achile Donato:** "I concetti fondamentali del diritto tributario"; UTET, Torino. 1956.

- "Istituzioni di Diritto Tributario"; Giuffrè, Milano. 1972.

**GIARDINA, E.:** "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati"; R.D.F.S.F., XXI, parte I. 1962.

**GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, Enrique:** "Las liquidaciones paralelas"; Impuestos, nº 2. 1985.

**GIULIANI FONROUGE, C. M.:** "Derecho Financiero", Tomo I; Depalma, Buenos Aires. 1976.

**GONZALEZ GARCIA, Eusebio:** "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", en <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

- "Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado"; M.A.E.D.T., Madrid. 1980.

- "Comentario a los artículos 96 á 100 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, vol. II; EDERSA, Madrid. 1983.

- "La gestión tributaria en las Haciendas Locales"; H.P.E., nº 100. 1986.

- "El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local", en <<La Gestión Tributaria en la Hacienda Local>>; III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales, Granada. 1991.

**GONZALEZ MENDEZ, Amelia Paz:** "Los plazos de ingreso voluntario de deudas tributarias en la nueva redacción de la L.G.T. y el R.G.R."; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985.

- "El pago de la obligación tributaria"; I.E.F., Madrid. 1988.

**GONZALEZ PAEZ, Eduardo:** "Carácter administrativo de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984.

- "Petición de devolución de ingresos por autoliquidaciones tributarias con error de derecho"; Cro. T., nº 56. 1986.

**GONZALEZ PEREZ, Jesús:** "El recurso de reposición previo al económico-administrativo"; H.P.E., nº 16. 1972.

- "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria"; G. F., nº 25. 1985.

**GONZALEZ SANCHEZ, Manuel:** "Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria"; H.P.E., nº 16. 1972.

**GOTA LOSADA, Alfonso:** "Tratado del Impuesto sobre la Renta", vol. IV; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1972.

GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU, Joaquín: "Naturaleza jurídica de la autoliquidación"; R.D.F.H.P., nº 93. 1971.

HENSEL, A.: "Diritto Tributario", (Traducción italiana a la edición alemana); Giuffrè, Milano. 1956.

HERNANDEZ GIL, Antonio: "Derecho de obligaciones"; C.E.U.R.A., Madrid. 1983.

HERNANDEZ LAVADO, Alejo: "¿Es posible cometer delito fiscal por omisión? (Comentario a la Sentencia de 2 de marzo de 1988)"; Impuestos, nº 11. 1988.

HERNANDEZ TORNOS, Santiago: "La revisión de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984.

HERRERO MADARIAGA, Juan: "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 10. 1976.

- "Notas críticas al Real Decreto 171/1978, de 27 de enero, sobre fraccionamiento del pago de las deudas tributarias derivadas de la regularización voluntaria: Su posible ilegalidad"; Civitas, R.E.D.F., nº 15-16. 1977.

- "El responsable tributario"; Civitas, R.E.D.F., nº 26. 1980.

- "El fraude de ley tributaria: Comentario al Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio"; Cro. T., nº 34. 1980.

**HORNILLOS URQUIZA, Fernando:** "Medidas de regularización fiscal"; T. F., nº 14. 1991.

**HUESCA BOADILLA, Ricardo:** "La impugnación de las autoliquidaciones"; Ciss C., nº 48. 1987.

**IELO, Girolamo:** "Rimborsi di imposta nei casi di autoliquidazione e di versamenti diretti in esattoria"; Corr. T., nº 5. 1982.

**INGROSSO, Manlio:** "Il credito d'imposta"; Giuffrè, Milano. 1984.

**INTERPRETACION DE LAS NORMAS: JURISPRUDENCIA:** "Las funciones investigadoras están básicamente atribuidas a los órganos de la Inspección. El artículo 160 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el testimonio de una evolución inconclusa"; T. F., nº 1. 1990.

**JARACH, Dino:** "Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria"; D.P.T., XL, parte I. 1969.

**JESCH, Dietrich:** "Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad"; I.E.A., Madrid. 1978.

**JIMENEZ DIAZ, Andrés:** "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones"; Cro. T., nº 51. 1984.

JORDANA DE POZAS GONZALEZ, Luis y LESMES SERRANO, Carlos: "El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública", en <<Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Centro de Estudios Judiciales, vol II, Ministerio de Justicia, Madrid. 1988.

KRUSE, Heinrich Wilhem: "Derecho Tributario. Parte general"; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1978.

LAMOCA PEREZ, Carlos: "Los intereses de demora y la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/89"; Car. T., nº 113. 1990.

LA ROSA, Salvatore: "Accertamento tributario", en <<Digesto delle Discipline Privatistiche>>, Sezione Commerciale, Tomo I; UTET, Torino. 1987.

LASARTE ALVAREZ, Javier: "La fomulazione della legge e il principio di capacità contributiva"; D.P.T., parte I. 1965.  
- "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978"; Civitas, R.E.D.F., nº 19. 1978; y en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979.

LASARTE ALVAREZ, Javier, y otros: "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia Financiera y Tributaria (1981-1989)"; Tecnos, Madrid. 1990.

LASHERAS MERINO, Miguel Angel: "El cumplimiento voluntario de

las obligaciones fiscales", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**LAVAGNA, Carlo:** "Istituzioni di Diritto Pubblico"; U.T.E.T., Torino. 1973.

**LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto:** "La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; EDERSA, Madrid. 1983.

- "Comentario a los artículos 120 á 125 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, vol. II; EDERSA, Madrid. 1983.

**LOMBARDI, G.:** "Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria"; <<Temì Tributaria>>. 1964.

**LONGOBARDI, C.:** "La nascita del debito d'imposta"; CEDAM, Padova. 1965.

**LOPEZ GETA, José María:** "La reforma de cada día"; Impuestos, nº 14. 1989.

- "La Ley 18/1991: sus Disposiciones Adicionales 11, 13 y 14"; Impuestos, nº 22. 1991.

**LOPEZ MARTINEZ, Juan:** - "Inspección. Competencias", en <<Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su

reforma>>, (Homenaje a F. Sáinz de Bujanda), vol. II; I.E.F., Madrid. 1991.

- "Los deberes de información tributaria"; I.E.F.-Marcial Pons, Madrid. 1992.

**LOZANO, Blanca:** "El artículo 61-2º de la L.G.T.: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo"; Civitas, R.E.D.F., nº 63. 1989.

**LOZANO SERRANO, Carmelo:** "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos"; T. F., nº 2. 1990.

**LUCIFREDI, V.:** "Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni"; I. Teoría generale, II. Prestazioni di cose; Padova. 1934 y 1935.

**LLAMAS LABELLA, Miguel Angel:** "Devolución de ingresos tributarios indebidos"; Civitas, R.E.D.F., nº 3. 1974.

**MAFFEZZONI, F.:** "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta"; Giuffrè, Milano. 1969.

**MAGNANI, Corrado:** "Dichiarazione tributaria"; D.P.T., vol. I. 1988.

**MANTERO SAENZ, Alfonso:** "Rectificación de liquidaciones,

graduación de sanciones e intereses de demora"; Cro. T., nº 21. 1977.

- "La prescripción en el Derecho tributario"; H.P.E., nº 52. 1978.

- "Las declaraciones complementarias"; Cro. T., nº 29. 1979.

- "Las actas inspectoras de comprobado y conforme"; Cro. T., nº 30. 1979.

- "Comentarios de jurisprudencia relativos a la Ley General Tributaria. Declaraciones-liquidaciones"; Cro. T., nº 47 y 51. 1983 y 1984.

- "La Nueva Normativa sobre liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras"; Cro. T., nº 51. 1984.

- "La función inspectora tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 41. 1984.

- "El deber de información tributaria, artículos 111 y 112 de la L.G.T."; Cro. T., nº 53. 1985.

- "Las declaraciones y los ingresos tributarios extemporáneos", I y II; Car. T., nº 29 y 30. 1986.

- "Procedimiento de la Inspección Tributaria"; Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

- "Comentario a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1987"; Car. T., nº 69. 1988.

**MANZONI:** "La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Possibilità di integrazioni e rettifiche"; R.D.F.S.F., 1979.

**MARTIN DELGADO, José María:** "La derogación de los impuestos a cuenta y los generales sobre la renta: interpretación en Derecho"; Cro. T., nº 27. 1978.

- "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española"; H.P.E., nº 60. 1979.

- "El control constitucional de la capacidad económica", en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979.

- "La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias", en <<Derechos y Garantías del contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1983.

- "Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias"; H.P.E., nº 84. 1983.

**MARTIN OVIEDO, José María:** "Tipología, jerarquía y producción de las normas en la Constitución española", en <<La Constitución española y las fuentes del Derecho>>, vol. II; I.E.F., Madrid. 1979.

**MARTIN QUERALT, Juan:** "La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 24. 1979.

**MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo:** "Curso de Derecho Financiero y Tributario"; Tecnos, Madrid. 1991.

**MARTINEZ HORNERO, Francisco Javier:** "Sancionabilidad en el

I.R.P.F. de los incumplimientos anteriores a la Sentencia 45/89 del Tribunal Constitucional"; G. F., nº 88. 1991.

**MARTINEZ LAFUENTE, Antonio:** "El interés de demora en las relaciones tributarias", en <<Estudios de Derecho Tributario>>, vol. I; I.E.F., Madrid. 1979.

- "El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda pública a la luz de la Constitución", en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979.

- "Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo"; H.P.E., nº 60. 1979.

- "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa"; Cro. T., nº 36. 1981.

- "La autoliquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"; Cro. T., nº 41. 1982.

- "Transmisión de obligaciones pendientes en el I.R.P.F."; H.P.E., nº 82. 1983.

- "Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria"; Civitas, Madrid. 1985.

- "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias"; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985.

- "Comentarios de jurisprudencia a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 16 de junio de 1986"; Impuestos, nº 1. 1987.

- "Comentario de jurisprudencia a la Resolución del Tribunal

Económico Administrativo Central de 3 de junio de 1987";  
Impuestos, nº 12. 1987.

- "Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal"; Ciss  
C., nº 53. 1987,

- "Comentario a la Sentencia de la Audiencia Territorial de  
Valencia de 23 de diciembre de 1987"; Impuestos, nº 6. 1988.

**MARTINEZ LAGO, Miguel Angel:** "¿Despenalización o  
desadministrativización de las sanciones tributarias?";  
Impuestos, nº 7. 1988.

- "Sobre la modificación parcial de la Ley General  
Tributaria, producida por la Ley 10/1985"; Impuestos, nº 11.  
1985.

**MARTINEZ PEREZ, Alicia:** "Relaciones entre Gestión Tributaria  
e Inspección Tributaria", en <<La gestión tributaria y el  
servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**MARTINEZ SERRATE, Ricardo:** "Devolución de ingresos  
indebidos"; Cro. T., nº 2. 1972.

- "Particularidades del procedimiento de gestión  
liquidadora"; Cro. T., nº 25. 1978.

**MASI, Giuseppe:** "In tema di rimborso dell'imposta locale sui  
redditi corrisposta in autotassazione"; Comm. T.C., vol. II.  
1983.

**MATEU-ROS CERESO, Rafael:** "Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley"; Civitas, Madrid. 1985.

**MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles:** "La exigibilidad de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 30. 1981.

**MERCATALI, Arturo:** "L'accertamento delle imposte dirette"; CEDAM, Padova. 1980.

**MERINO JARA, Isaac:** "Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria"; Impuestos, nº 12. 1987.

- "El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 12. 1988.

**MERLINO, Rolando:** "Acconto d'imposta o prestito forzoso?"; Il Fisco, nº 10, 1980.

**MESSINA, Angelo:** "Rimborso delle imposte: silenzio e diniego espresso"; Boll. T., nº 19. 1987.

**MESTRE DELGADO, Esteban:** "La Defraudación tributaria por omisión"; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1991.

**MIALET, Emilio:** "El interés de demora después de la Ley

10/1985"; G. F., nº 29. 1986.

**MICHELI, Gian Antonio:** "Corso di Diritto Tributario"; UTET, Torino. 1979.

**MOGOROVICH, Sergio:** "La ripetizione dell'indebito"; Corr. T., nº 21. 1987.

**MORILLO MENDEZ, Antonio:** "Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones"; Cro. T., nº 54. 1985.

- "La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"; Impuestos, nº 11. 1985.

**NUÑEZ PEREZ, Guillermo G.:** "La actividad administrativa de comprobación tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 53. 1987.

**NUZZO, Enrico:** "Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria"; D.P.T., parte prima, vol. I. 1986.

- "Modelli ricostruttivi della forma del Tributo", en <<Problemi attuali di Diritto Tributario>>; CEDAM, Padova. 1987.

**ONRUBIA FERNANDEZ, Jorge:** "El procedimiento de autoliquidación y las liquidaciones "paralelas" en el I.R.P.F.. Cuestiones de seguridad"; A. F., 1990.

ORON MORATAL, G.: "El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias"; Civitas, R.E.D.F., nº 69. 1991.

PALACIN RIBE, Ramón: "Regularización fiscal voluntaria"; T. F., nº 12. 1991.

PALAO TABOADA, Carlos: "La retención a cuenta"; R.D.F.H.P., nº 74. 1968.

- "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español"; Estudio preliminar al vol. III de <<Principios de Derecho tributario>>; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1974.

- "La estimación objetiva singular"; Civitas, R.E.D.F., nº 2. 1974.

- "Traducción (anotada) al castellano de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977"; I.E.F., Madrid. 1980.

- "Comentario a los artículos 34 á 36 de la Ley del I.R.P.F.", en <<Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>; Civitas, Madrid. 1983.

- "El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria"; H.P.E., nº 80. 1983.

- "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites"; G. F., nº 45, y en <<Estudios de Derecho y Hacienda>>, vol. II, (Homenaje a C. Albiñana); Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1987.

PALMERINI, Castore y PETRACHI, Salvatore: "Autotassazione di

fine novembre. I versamenti di acconto I.R.P.E.F., I.R.P.E.G. e I.L.O.R."; Il Fisco, nº 40. 1988.

**PARRA DE MAS, Santiago:** "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal"; XII S.E.D.F., Madrid. 1965.

**PEDRAZA BOCHONS, José:** "Los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo"; Ciss C., nº 44. 1987.

**PEREZ DE AYALA, José Luis:** "Función Tributaria y procedimiento de gestión"; R.D.F.H.P., nº 114. 1974.

**PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio:** "Curso de Derecho Tributario", vols. I y II; EDERSA, Madrid. 1989.

**PEREZ DE AYALA PELAYO, Concha:** "Temas de Derecho Financiero"; Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid. 1990.

**PEREZ MORENO, Alfonso, y LOPEZ MENUDO, Francisco:** "Comentario a los artículos 160 á 171 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, vols. II y II-bis; EDERSA, Madrid. 1983-1985.

**PEREZ ROYO, Fernando:** "Las infracciones y sanciones tributarias"; I.E.F., Madrid. 1972.

- "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria"; H.P.E., nº 14. 1972.
- "El pago de la deuda tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 6. 1975.
- "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", en <<Estudios sobre el proyecto de Constitución>>; C.E.Const., Madrid. 1978.
- "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo Ordenamiento constitucional", en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979.
- "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria"; R.E.D.C., nº 13. 1985.
- "Los delitos y las infracciones en materia tributaria"; I.E.F., Madrid. 1986.
- "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación", en <<Comentario a la nueva Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones>>; La Ley, Madrid. 1988.
- "Derecho Tributario Sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación", en <<Jornadas sobre infracciones tributarias: Aspectos administrativos y penales>>; Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid. 1988.
- "Derecho Financiero y Tributario. Parte General"; Civitas, Madrid. 1991.

**PEREZ ROYO, Ignacio:** "La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; Marcial Pons, Madrid.

1991.

**PERRONE, Leonardo:** "Appunti in tema di omissione della dichiarazione dei redditi"; R.D.F.S.F., 1967.

**PERRUCCI, Ubaldo:** "Rimborsi d'imposta e ripetizione d'indebido"; Corr. T., nº 25. 1988.

**PERULLES MORENO, Juan Manuel:** "El nuevo procedimiento de gestión tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 45. 1985.

**POLI, Osvaldo:** "L'accertamento delle imposte sui redditi"; Boll. T.. 1986.

**PONT MESTRES, Magín:** "Distinción entre derecho a la impugnación de autoliquidaciones y derecho a devolución de ingresos procedentes de autoliquidaciones"; G. F., nº 17. 1984.

- "En torno a las características de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"; G. F., nº 25. 1985.

- "El problema del interés de demora en el marco tributario. Estado actual de la cuestión"; G. F., nº 46. 1987.

**POTITO, Enrico:** "La successione nei rapporti tributari"; Ed. Jovene, Napoli. 1964.

- "L'ordinamento tributario italiano"; Giuffrè, Milano. 1978.

**PRAENA REQUENA, Antonia:** "Los expedientes de devolución de ingresos indebidos"; H.P.E., nº 16. 1972.

**PUEYO MASO, José Antonio:** "Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria"; Cro. T., nº 50. 1984.

**PUJALTE CLARIANA, Emilio:** "El procedimiento de ejecución forzosa de la obligación tributaria en el nuevo Reglamento General de Recaudación"; G. F., nº 89. 1991.

**PUJALTE CLARIANA, Emilio y PUJALTE MENDEZ-LEITE, Emilio:** "La devolución de ingresos tributarios indebidos"; G. F., I y II, nº 79 y 82. 1990.

**RAMALLO MASSANET, Juan:** "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 20. 1978.

- "Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas", en <<Hacienda y Constitución>>; I.E.F., Madrid. 1979.

- "La modificación parcial de la Ley General Tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 47-48. 1985.

- "El reparto de competencias entre los distintos ámbitos de gobierno"; Civitas, R.E.D.F., nº 60. 1988.

- "Crisis y reforma de la Ley General Tributaria"; H.P.E., Cuadernos de Actualidad. 1990.

**RASTELLO, Luigi:** "Diritto Tributario. Principi Generali"; CEDAM, Padova. 1980.

**RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro:** "La sucesión en las relaciones tributarias"; R.D.F.H.P., nº 57. 1965.

- "Introducción al estudio del Derecho Financiero"; I.E.F., Madrid. 1976.

- "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en <<Estudios sobre el proyecto de Constitución>>; C.E.Const., Madrid. 1978.

- "La Autoliquidación Tributaria"; Bol. A.E.A.F., nº 108. 1983.

**RODRIGUEZ FERREIRO, Manuel:** "Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"; G. F., nº 12. 1984.

**ROZAS VALDES, José Andrés:** "El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Impuestos, nº 8. 1988.

**ROZAS ZORNOZA, Manuel:** "Las infracciones y sanciones tributarias en el régimen vigente"; Impuestos, nº 5. 1987.

**RUFIAN LIZANA, Dolores María:** "Ambito objetivo del recurso de

reposición previo al económico-administrativo. Algunas cuestiones"; Civitas, R.E.D.F., nº 35. 1982.

- "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 58. 1988.

**RUIZ GARCIA, José Ramón:** "La liquidación en el ordenamiento tributario"; Civitas, Madrid. 1987.

- "Secreto bancario y Hacienda Pública. (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria)"; Civitas, Madrid. 1988.

**SAINZ DE BUJANDA, Fernando:** "Estudio preliminar a las <<Instituciones>> de Giannini", en <<Hacienda y Derecho>>, vol. II, y en (Homenaje a Giannini) <<Un arquetipo de Derecho Tributario>>; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1957.

- "Lecciones de Derecho Financiero"; Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid. 1991

**SALES GARGALLO, Fernando:** "Naturaleza sancionadora del recargo de prórroga"; Cro. T., nº 17. 1976.

**SANCHEZ GALIANA, José Antonio:** "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocio"; Impuestos, nº 12. 1985.

**SANCHEZ ONDAL, Juan José:** "El recargo único del nuevo artículo 61-2º de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991 de 6 de junio"; La Ley, nº 2878. 1991.

**SANCHEZ SERRANO, Luis:** "Declaración de nulidad y anulación, de oficio, de actos dictados en materia tributaria"; H.P.E., nº 16. 1972.

- "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos"; Civitas, R.E.D.F., nº 3. 1974.

- "La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido", en <<El reparto de la carga fiscal>>, vol. III; C.E.S.V.C., Madrid. 1975.

- "La Declaración tributaria"; I.E.F., Madrid. 1977.

- "Comentario a los artículos 101 y 103 de la Ley General Tributaria", en <<Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras>>, Tomo II; EDERSA. 1983.

**SANMARTIN FERNANDEZ, Jaime:** "La función gestora en la Administración Tributaria", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**SANTALO SORS, F. X.:** "La devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria"; Praxis Fiscal, apéndice 18. B.I.T.. 1991.

**SANTI ROMANO:** "Frammenti di un Dizionario Giuridico"; Giuffrè, Milano. 1947.

**SANTIDRIAN ALEGRE, Jesús y MORENO ROYES, Francisco:** "Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio"; Tirant lo Blanch, Valencia. 1991.

**SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO:** "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, vols. 2º y 3º; Sección de Publicaciones e Intercambio de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid. 1976 y 1975.

**SERRANO GUIRADO, Enrique:** "El deber tributario en el cuadro general de los deberes cívicos y sociales"; XII S.E.D.F., Madrid. 1965.

**SIERRA FERNANDEZ-VICTORIO, Encarnación:** "Las declaraciones e ingresos realizados fuera de plazo"; G. F., nº 31. 1986.

**SOLANA VILLAMOR, Francisco:** "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria"; Cro. T., nº 50. 1984.

**SOLER ROCH, María Teresa:** "Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda pública"; I.E.F., Madrid. 1974.

- "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al I.R.P.F.";

Civitas, R.E.D.F., nº 25. 1980.

**SUSINO BUENO, Pilar:** "El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", I y II; Car. T., nº 73 y 74. 1988.

**TESAURO, Francesco:** "Il rimborso dell'imposta"; U.T.E.T., Torino. 1975.

- "Profili di incostituzionalità dei versamenti d'acconto delle banche"; Boll. T., vol. II. 1984.

- "Rimborso delle imposte"; Boll. T., nº 21. 1985.

- "Istituzioni di Diritto Tributario", vol. I, Parte generale; UTET, Torino. 1987.

**TOLEDO JAUDENES, Julio:** "Transcurso del plazo para recurrir: pérdida del trámite, no del derecho a la devolución de ingresos indebidos"; G. F., nº 46. 1987.

**TURPIN VARGAS, José:** "Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias"; R.D.F.H.P., nº 95. 1971.

- "Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa"; R.D.F.H.P., nº 109. 1974.

**VALDES COSTA, Ramón:** "Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano"; Amalio M. Fernández, Montevideo. 1982.

**VANONI, E.:** "La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità"; Opere Giuridiche, I. Milano. 1961.

**VIBORAS, José Antonio:** "Sobre la reforma del procedimiento tributario en España. (Notas a un proyecto de ley)"; Cro. T., nº 34. 1980.

**VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando:** "Consideraciones sobre el hecho imponible"; R.D.F.H.P., nº 39. 1960.

**VILLAR PALASI, José Luis:** "Fisco versus Administración: La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas"; R.A.P., nº 24. 1957.

**VILLEGAS MORENO, Alicia:** "La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de facturas"; T. F., nº 3. 1991.

- "El reglamento de la gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia", en <<La gestión tributaria y el servicio al contribuyente>>; I.E.F., Madrid. 1991.

**VINCI, Calogero y GAGLIARDI, Mario:** "Il rapporto giuridico tra fisco e contribuenti. Profili di costituzionalità nella fattispecie dei rimborsi"; Il Fisco, nº 5. 1985.

**ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, Arturo:** "Comentario a las normas provisionales para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; Ciss C., nº 59. 1988.

**ZORNOZA PEREZ, Juan José:** "La declaración tributaria

complementaria"; Civitas, R.E.D.F., nº 26. 1980.