



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

Esta tesis doctoral contiene un índice que enlaza a cada uno de los capítulos de la misma.

Existen asimismo botones de retorno al índice al principio y final de cada uno de los capítulos.

[Ir directamente al índice](#)

Para una correcta visualización del texto es necesaria la versión de [Adobe Acrobat Reader 7.0](#) o posteriores

Aquesta tesi doctoral conté un índex que enllaça a cadascun dels capítols. Existeixen així mateix botons de retorn a l'índex al principi i final de cadascun dels capítols .

[Anar directament a l'índex](#)

Per a una correcta visualització del text és necessària la versió d' [Adobe Acrobat Reader 7.0](#) o posteriors.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

ABREVIATURAS

- AT: Actualidad Tributaria
CaT: Carta Tributaria
CC: Código Civil
CE: Constitución Española
CEF: Centro de Estudios Financieros
Civitas, REDF: Civitas, Revista Española de Derecho Financiero
CT: Crónica Tributaria
DA: Documentación Administrativa
DPR: Decreto del Presidente della Repubblica
DPT: Diritto e Pratica Tributaria
Ed.: Editorial
FD: Fundamento de Derecho
FJ: Fundamento Jurídico
GF: Gaceta Fiscal
HPE: Hacienda Pública Española
IF: Información Fiscal
JT: Jurisprudencia Tributaria
LDGC: Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT: Ley General Tributaria
LHL: Ley de Hacienda Local
LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LITPAJD: Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LRJPAC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

La gestión de los tributos...

Núm.: número

Pág.: página

QF: Quincena Fiscal

RHAL: Revista de Hacienda Autonómica y Local

RAP: Revista de Administración Pública

RDFHP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública

RDFSF: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze

RDT: Rivista di Diritto Tributario

RGIT: Reglamento General de la Inspección de los Tributos

RIDT: Revista Iberoamericana de Derecho Tributario

RISD: Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

RHL: Revista de Hacienda Local

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RITPAJD: Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

RJ: Repertorio de Jurisprudencia

RLDT: Revista Latinoamericana de Derecho Tributario

RPREA: Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas

RTEAC: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

SDFUM: Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TRLGP: Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria

TT: Técnica Tributaria

TF: Tribuna Fiscal

VV.AA: Varios autores



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

INTRODUCCIÓN



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

El tratamiento de la gestión tributaria no ha sido un tema olvidado por la doctrina española, sin embargo, la deficiente regulación de la misma, contenida en la Ley General Tributaria, ha condicionado su estudio, de manera que la mayoría de los autores han orientado sus investigaciones hacia aspectos puntuales del procedimiento de gestión.

La aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria ha supuesto, en nuestra opinión, un importante cambio en la regulación de la gestión que se concreta en la nueva redacción del artículo 123 de esta Ley, en el que se otorgan potestades de comprobación y liquidación a los órganos de gestión, como un paso más en el curso de una evolución centrada en un conflicto de competencias entre los órganos de inspección y los órganos de gestión tributaria que ha llegado a adquirir, con el tiempo, la condición de crónico y que ha condicionado, en opinión generalizada, de manera decisiva, la aplicación de nuestro ordenamiento tributario.

El artículo 123 de la LGT no ha solucionado el problema de la insuficiencia de regulación del procedimiento de gestión, sobre todo, mientras se mantenga pendiente la aprobación de un Reglamento General de Gestión Tributaria, previsto en el artículo 9 de la LGT, que lo desarrolle adecuadamente, pero, ha venido, en cambio, a agravar el problema de la delimitación de competencias entre órganos administrativos, al atribuir a los órganos gestores la potestad de comprobación abreviada sin determinar el alcance de la misma en relación con la comprobación que corresponde a los órganos de la Inspección Tributaria.

Por todo ello, hemos creído plenamente justificado abordar un estudio global del ámbito y procedimiento a seguir por los órganos de gestión tributaria que nos obligará a examinar el conjunto de normas que, dispersas en el ordenamiento tributario, se refieren a esta cuestión, con la finalidad de establecer, observadas las deficiencias que presenta la actual regulación, los criterios básicos para una posible ordenación en un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria.

La gestión de los tributos...

No obstante, circunscribimos el objeto de nuestro estudio a la gestión desarrollada por los órganos de la Administración tributaria estatal, en la medida en que es en este ámbito donde más claramente se detectan los problemas que plantea la insuficiente regulación del procedimiento de gestión y el conflicto, siempre presente, entre los órganos de inspección y los órganos de gestión por la realización exclusiva de determinadas funciones. Por esta razón, excluimos de nuestra investigación, tanto la gestión de los tributos locales, como la realizada por la Administración autonómica, con la finalidad de acotar nuestro objeto de estudio, a pesar de que en estos ámbitos territoriales también es de aplicación el artículo 123 de la LGT.

Así, comenzamos nuestro trabajo efectuando una exposición de las principales causas que han determinado la transformación de la gestión tributaria, especialmente en relación con el procedimiento, que se muestra, en la actualidad, esencialmente diferente de aquel procedimiento tradicional de gestión que todavía inspira la regulación de la Ley General Tributaria. En este primer Capítulo se realizará un análisis descriptivo del proceso normativo experimentado por nuestro sistema tributario centrado en tres aspectos: la progresiva introducción del sistema de autoliquidación; la atribución de la potestad de liquidación a la Inspección de los tributos y la ampliación de las funciones propias de los órganos de gestión tributaria que ha culminado con la nueva redacción del artículo 123 de la LGT.

Seguidamente, una vez analizada la evolución jurídico-positiva de la gestión tributaria, abordaremos el estudio de su regulación actual siguiendo, para ello, las pautas que nos ofrece el artículo 123 de la LGT.

En primer lugar, teniendo en cuenta que nos encontramos ante un procedimiento tributario, debemos dedicar el Capítulo II de nuestro trabajo a examinar el conjunto de principios jurídicos que, siendo aplicables a los procedimientos tributarios en general, deben presidir la regulación del procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria. Fundamentalmente, serán objeto de exposición aquellos principios superiores del ordenamiento jurídico de especial trascendencia en la gestión tributaria,

los principios inferidos de las normas tributarias, esto es, de la Ley General Tributaria y de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, por último, los principios generales que informan el procedimiento administrativo común aplicables al procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria. Una remisión constante a estos principios nos permitirá fundamentar, en ocasiones, las consideraciones obtenidas al hilo de nuestro estudio.

Por otro lado, hemos creído conveniente separar en dos capítulos diferentes el estudio de la posición jurídica de la Administración y de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria.

El tercer Capítulo de nuestro trabajo se dedica al análisis de la posición jurídica de la Administración tributaria en este ámbito, diferenciando el conjunto de potestades administrativas que le corresponden de los distintos deberes que está obligada a cumplir. Tras solucionar la cuestión de la indeterminación de funciones de los órganos de gestión -acudiendo, para ello, a las normas organizativas del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria- se tratarán, fundamentalmente, las potestades de comprobación y liquidación que corresponden a los órganos de gestión, con la finalidad de precisar el alcance de éstas en relación con las propias de la Inspección Tributaria. Como complemento a lo anterior, hemos considerado que también debe ser objeto de análisis la potestad sancionadora de los órganos de gestión tributaria, puesto que, aunque entendemos que la imposición de sanciones no es una manifestación de la gestión tributaria, la estrecha relación existente en el ejercicio de ambas potestades aconseja su examen conjunto en el estudio realizado.

Al mismo tiempo, no podemos olvidar que el procedimiento de gestión, insuficientemente regulado en el artículo 123 de la LGT, gira en torno a dos pilares básicos que son los datos aportados por los contribuyentes y los elementos de prueba obrantes en poder de la Administración obtenidos, bien a través de datos suministrados por los propios sujetos pasivos, bien mediante información ofrecida por terceras personas ajenas a la relación jurídico-tributaria. Por ello, en el Capítulo IV de nuestro

La gestión de los tributos...

trabajo abordaremos el estudio de la posición jurídica de los particulares en el ámbito de la gestión, y en él serán objeto de tratamiento diferentes cuestiones. En primer término, se analizarán los deberes tributarios de los sujetos pasivos agrupados en el artículo 35 de la LGT, insistiendo en la regulación legal de las declaraciones y comunicaciones tributarias, para proseguir con el examen de la figura de la autoliquidación tributaria, como objeto del deber de autoliquidar del contribuyente, aunque no aparezca específicamente establecida en el citado precepto. Seguidamente, se examinarán los deberes de información por suministro de terceras personas, como fuente principal de aportación de datos a los órganos de gestión. De una forma accesorio, el estudio de la posición jurídica de los particulares se complementará con el análisis de los derechos y garantías de los contribuyentes en este ámbito.

Finalmente, estudiadas las distintas situaciones jurídicas subjetivas de la Administración y de los particulares, procederemos, en el Capítulo V de nuestro trabajo, a analizar los aspectos procedimentales de la gestión tributaria, separando, a efectos expositivos, el procedimiento de gestión tributaria del procedimiento sancionador y destacando aquellas cuestiones que, a nuestro juicio, aparecen necesitadas de una adecuada regulación legal.

Nuestro trabajo finalizará con la exposición de las conclusiones obtenidas en las que, una vez manifestadas las deficiencias del sistema actual de gestión, propondremos los criterios básicos de una futura regulación legal y reglamentaria de la gestión tributaria que se adecue, en la medida de lo posible, a los principios jurídicos desarrollados al inicio de nuestra investigación.

Por último, antes de poner fin a estas líneas introductorias, debemos describir el método de investigación que va a ser utilizado en el desarrollo de nuestro estudio. Podemos afirmar que nuestra investigación se desarrollará utilizando un método fundamentalmente deductivo que nos permita extraer, tras el análisis de la ordenación actual de la gestión, las deficiencias y los problemas más importantes que dicha

regulación presenta, para abordar, en fase de conclusiones, las propuestas relativas a una futura regulación de la misma.

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO I

LA GESTIÓN TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN JURÍDICO-POSITIVA



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

En el primer Capítulo de nuestro trabajo pretendemos llevar a cabo un análisis exhaustivo de las razones principales que han provocado la transformación de la gestión tributaria. Por ello, antes de comenzar con la exposición del objeto de nuestra investigación, consideramos necesario justificar la causa de que este estudio se inicie con un Capítulo dedicado en su integridad al examen de las modificaciones normativas que han conformado la transformación de la misma. La razón se encuentra en la necesidad de mostrar que el actual procedimiento de gestión difiere considerablemente del procedimiento tradicional que aparece recogido en la propia Ley General Tributaria y que es la culminación de un proceso de recuperación de funciones por parte de la Oficina gestora en esa ininterrumpida lucha por la titularidad de las competencias siempre latente entre los órganos gestores y los órganos inspectores.

Para llevar a cabo nuestra exposición, comenzaremos realizando una delimitación conceptual del término “gestión tributaria”, con la finalidad de situar el objeto de nuestra investigación en el ámbito y procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria, sin perjuicio de que en este primer Capítulo de nuestro trabajo hagamos referencia a las funciones liquidadoras de la Inspección Tributaria como una de las razones que justifican la transformación operada en la gestión tributaria.

Posteriormente, centraremos nuestra atención en el estudio de las tres razones principales que han causado el cambio de la gestión, esto es, la introducción de las autoliquidaciones como modo de iniciación del procedimiento, la atribución de funciones liquidadoras a los órganos de la Inspección y la inclusión, por otro lado, de funciones de comprobación entre las propias de los órganos de gestión, realizando un análisis descriptivo de la evolución normativa experimentada por nuestro sistema tributario hasta desembocar en la realidad actual, donde la Oficina gestora se ha convertido en un órgano administrativo con importantes facultades en materia de comprobación tributaria.

Los resultados obtenidos nos permitirán iniciar un estudio sobre la gestión

tributaria teniendo en cuenta las verdaderas razones que han influenciado el aumento de competencias que, en la actualidad, disfruta la Oficina gestora y, asimismo, partiendo, con conocimiento de causa, de los problemas que se plantean para articular normativamente el procedimiento de los órganos de gestión.

II. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Como premisa de partida en el estudio de la gestión tributaria y del procedimiento en que ésta se manifiesta hemos considerado conveniente delimitar el significado otorgado a esta expresión a lo largo de nuestro trabajo con la finalidad de determinar, desde un principio, su objeto de estudio.

Podemos comenzar diciendo que el término “gestión tributaria” no goza de un significado unívoco y puede ser objeto de diferentes interpretaciones. Por su parte, la Ley General Tributaria no ha aclarado la disparidad terminológica sino que, por el contrario, otorga una significación diversa a este término a lo largo de su articulado¹.

La gestión tributaria puede ser entedida, en un sentido muy amplio, coincidiendo con el llamado Derecho tributario formal o conjunto de normas que disciplinan el procedimiento de aplicación de los tributos². Este es el sentido otorgado al término por la Ley General Tributaria cuando rubrica su Título III con la expresión “La gestión tributaria”, incluyendo en el mismo los procedimientos de liquidación, de comprobación e investigación, de recaudación e incluso la revisión de los actos en vía administrativa.

¹ Véase, en este sentido, la crítica de PALAO TABOADA, Carlos, a la sistemática de la Ley General Tributaria, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, Estudio Preliminar al Volumen III de *Principios de Derecho Tributario* de Antonio BERLIRI, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, págs. 54 y 55.

² SAINZ DE BUJANDA, Fernando, relaciona la gestión tributaria con “el conjunto de actividades reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro”, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 10ª edición, Madrid, 1993, pág. 309.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Por otro lado, la gestión tributaria puede manifestarse en un sentido amplio comprendiendo el procedimiento de liquidación (que incluye las actividades de comprobación, investigación y liquidación tributaria) y el procedimiento de recaudación, dejando al margen la revisión de los actos en vía administrativa³. De esta forma califica la gestión tributaria el artículo 90 de la LGT, referido a los órganos administrativos, diciendo que *“Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes”*, y el artículo 114.1 de la misma, sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión, donde especifica que *“Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, ya que, en ambos casos, la Ley General Tributaria alude a la gestión tributaria excluyendo los procedimientos de revisión.

Asimismo, la expresión “gestión tributaria” es entendida, en sentido estricto, identificándose, en este caso, con las funciones de investigación, comprobación y liquidación, es decir, lo que se ha venido a calificar, usualmente, el procedimiento de liquidación⁴.

No obstante, la gestión tributaria en sentido estricto, entendida como el conjunto de actuaciones dirigidas a la liquidación del tributo, puede ser limitada, refiriéndose a aquellas actividades que realizan los órganos gestores en el procedimiento en que la

³ Al concepto amplio de gestión tributaria se refiere, criticando la sistemática de la Ley General Tributaria, PALAO TABOADA, Carlos, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria...”, ob. cit., pág. 53. Asimismo, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Ed. Compás, Volumen II, Alicante, 1989, pág. 233.

⁴ El término gestión tributaria puede entenderse, de acuerdo con los profesores BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, en un sentido estricto, que abarca el ejercicio de las funciones de investigación, comprobación y liquidación, que se desarrollan en el llamado procedimiento de liquidación, que no incluye el procedimiento recaudatorio, *Derecho Financiero*, Volumen II, ob. cit., pág. 233 y *Materiales de Derecho Financiero*, Ed. Compás, 3ª edición, Alicante, 1999, págs. 327 y 328.

gestión se manifiesta, dejando al margen la actuación de la Inspección de los tributos. Este es el sentido que la Ley General Tributaria otorga a la gestión tributaria en el artículo 9.1 c) cuando distingue entre los Reglamentos Generales de Gestión e Inspección Tributaria⁵.

Ahora bien, de los diferentes significados de la gestión tributaria defendidos por la doctrina y recogidos en la propia Ley General Tributaria, abogamos por un sentido estricto de la misma, identificándola con el procedimiento de liquidación del tributo, pero limitado al conjunto de actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, sin perjuicio de que en estas primeras páginas, en las que abordamos los principales cambios producidos en la gestión tributaria en los últimos años, destaquemos la función liquidadora que, en la actualidad, desempeña la Inspección, a los efectos de aclarar que no es ésta una actuación exclusiva de los órganos gestores. Por esta razón, a lo largo de nuestro estudio de la gestión tributaria y del procedimiento en que ésta se manifiesta, nos vamos a referir a las actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, dejando al margen las actuaciones inspectoras.

III. LA EVOLUCIÓN JURÍDICO-POSITIVA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Planteamiento de la cuestión: las razones principales que han determinado la transformación de la gestión tributaria

La gestión tributaria en sentido estricto se configuró, tradicionalmente, como un procedimiento destinado a la determinación del crédito tributario, donde, con un evidente predominio de la Administración, se integraban las siguientes actuaciones: en primer lugar, el sujeto pasivo presentaba su declaración, por medio de la cual ponía en conocimiento del órgano gestor los hechos relevantes para la liquidación del tributo,

⁵ El concepto de gestión tributaria en sentido estricto que comprende, exclusivamente, la liquidación y deja fuera de ella a la recaudación y a la Inspección fue anunciado por PALAO TABOADA, Carlos, "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria...", ob. cit., págs. 53 y 54. En sentido idéntico, GOTA LOSADA, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, Volumen IV, Madrid, 1972, pág. 201.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

seguidamente, el órgano de gestión, a la vista de los datos aportados por el contribuyente en la declaración tributaria, practicaba la correspondiente liquidación provisional con el fin de determinar la deuda tributaria, con posterioridad, la Inspección de los tributos comprobaba la veracidad de los hechos declarados e investigaba los no declarados por el sujeto pasivo y, por último, el órgano gestor giraba la liquidación definitiva que sólo podía ser modificada haciendo uso de los procedimientos de revisión previstos en la Ley General Tributaria.

No obstante, este procedimiento tradicional de gestión ha sido superado en la actualidad y la Administración tributaria ha pasado a ocupar un papel diferente dentro del procedimiento.

Desde la reforma tributaria de 1978, aunque con anterioridad a esta fecha ya existían algunos supuestos, la declaración tributaria ha cedido su lugar al sistema de declaración-liquidación, mediante el cual el contribuyente declara el hecho imponible, cuantifica la deuda tributaria y la ingresa en el Tesoro Público; sin embargo, la declaración-liquidación sigue siendo un cuerpo extraño a la Ley General Tributaria que, desafortunadamente, no la ha incluido dentro de los modos de iniciación del procedimiento de gestión recogidos en su artículo 101.

Por otro lado, como consecuencia de una larga trayectoria legislativa que posteriormente expondremos, la Inspección de los tributos tiene atribuidas, actualmente, funciones de gestión tributaria, de modo que podrá practicar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Asimismo, como contrapeso a la pérdida de competencias liquidadoras por parte de los órganos de gestión tributaria, y ante el crecimiento desmesurado del número de contribuyentes, se inicia, dentro del marco de la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un proceso de atribución de facultades comprobadoras a

las Oficinas gestoras que culmina con la nueva redacción del artículo 123 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, mediante el cual se faculta a los órganos de gestión tributaria a realizar comprobaciones abreviadas.

Por lo tanto, el procedimiento de gestión tributaria ha experimentado importantes modificaciones en los últimos años, a raíz de las cuales la Administración ha pasado a ocupar un papel diferente dentro del mismo, puesto que, en muchas ocasiones, la autoliquidación del sujeto pasivo se convierte en liquidación definitiva ante la inactividad de la Administración.

No obstante, la Ley General Tributaria sigue anclada en un procedimiento de gestión propio de principios de los años sesenta, donde la declaración se constituye en instrumento idóneo de iniciación del mismo y donde las facultades comprobadoras se atribuyen, con carácter general, a la Administración tributaria, con una imprecisión tal que ha derivado en la eterna lucha de competencias entre los órganos gestores e inspectores y que aconseja, en nuestra opinión, una importante reforma de esta Ley y la aprobación de un Reglamento General de Gestión Tributaria ya previsto, desde sus orígenes, en el artículo 9 de la LGT, pero, lamentablemente, todavía no realizado.

La importancia de los cambios sufridos por la gestión tributaria y sus repercusiones en el desarrollo de nuestra exposición nos obliga, de algún modo, a dedicar este primer Capítulo de nuestro trabajo al análisis de la evolución jurídico-positiva de la gestión tributaria, centrándonos para ello en las tres razones principales que, a nuestro entender, han motivado su transformación, esto es, la generalización de las autoliquidaciones, la asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos y la atribución de funciones comprobadoras a los órganos de gestión tributaria.

2. La generalización de las autoliquidaciones

Una de las primeras causas que anunció la quiebra del procedimiento tradicional de gestión tributaria, fue la implantación progresiva del sistema de autoliquidación en la

aplicación de los tributos.

El sistema clásico en el que la Administración liquidaba el tributo en base a los datos que el sujeto pasivo declaraba, dejó paso a una nueva técnica, a través de la cual la liquidación se realiza por el propio contribuyente, es decir, el sujeto pasivo no sólo declara unos hechos sino que liquida y, al mismo tiempo, ingresa la deuda tributaria.

El procedimiento tradicional que diseña la Ley General Tributaria estaba pensado para un número reducido de contribuyentes, pero, cuando el número de declaraciones presentadas comienza a aumentar de forma considerable, la Administración no puede hacer frente a la práctica de todas las liquidaciones y comienza a imponerse el régimen de la autoliquidación. De esta manera, la existencia de las autoliquidaciones viene marcada por unas finalidades recaudatorias y cautelares, así como por la imposibilidad fáctica de la práctica de liquidaciones provisionales por parte de la Administración⁶.

No obstante, la introducción de esta figura en nuestro sistema tributario ha sido el resultado de un proceso lento y complejo que se inició en los años cuarenta pero que, aún en nuestros días, y a pesar de las reformas que ha experimentado la Ley General Tributaria, no ha culminado con una adecuada regulación de la autoliquidación en esta Ley. Como bien decía GARCÍA AÑOVEROS, “cualquier persona que lea, aún después de estas reformas, la Ley General Tributaria, podrá sacar la impresión de que en el sistema español de gestión tributaria lo normal es que la deuda tributaria aparezca como consecuencia de un acto de liquidación que la Administración tributaria dicta como conclusión de la comprobación de hechos y circunstancias que afectan al hecho imponible y que han sido previamente declarados por los sujetos pasivos o retenedores, o que han sido conocidas de oficio por la Administración, o que han sido descubiertas por ésta en el ejercicio de la función inspectora. También puede obtener la impresión de que existe una neta diferenciación, orgánica y funcional, entre la actividad de gestión estricta y

⁶ MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *HPE*, núm. 84, 1983, pág. 41.

liquidación y la actividad de investigación o inspección. Pues bien, nada de ello es cierto”⁷. Y nada de ello es cierto porque, mientras la autoliquidación se va a convertir, paulatinamente, en la forma normal de iniciación del procedimiento de gestión tributaria, se va otorgando, a su vez, competencias liquidadoras a la Inspección de los tributos en detrimento de los órganos gestores. Ambos procesos complementarios han contribuido a la nueva configuración del procedimiento de gestión tributaria⁸.

Expuestas estas ideas iniciales, vamos a destacar, seguidamente, los hitos legislativos más significativos de la introducción de la figura de la autoliquidación en el ordenamiento tributario estatal hasta nuestros días.

A) La declaración-liquidación en las normas anteriores a la Ley General Tributaria

a) La Orden de 18 de febrero de 1941, sobre la Contribución de Usos y Consumos

El procedimiento de gestión tributaria se iniciaba, normalmente, con una declaración del sujeto pasivo, en virtud de la cual la Administración (Oficina gestora) practicaba la correspondiente liquidación provisional a los solos efectos de recaudación, hasta que la Orden de 18 de febrero de 1941 acogió, por primera vez, el sistema de declaración-liquidación para la Contribución sobre Usos y Consumos. El artículo 23 de la citada Orden, que contenía las normas para la aplicación del artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, que crea la Contribución de Usos y Consumos, establece que *“los fabricantes, productores, criadores, elaboradores o embotelladores comprendidos en la presente Orden y obligados por el artículo 73 de la Ley de referencia, habrán de presentar en las oficinas de Hacienda, dentro del mes*

⁷ GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *Civitas, REDF*, núm. 76, 1992, pág. 598.

⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas, REDF*, núm. 37, 1983, pág. 84.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

siguiente a la terminación de cada trimestre natural, una declaración por triplicado... e ingresar su importe en la misma fecha de su presentación”.

A la vista del mencionado precepto, la declaración referida no contiene, simplemente, la manifestación del hecho imponible que, por lo demás, es el contenido propio de este acto del particular, sino que incluye, a su vez, los cálculos aritméticos necesarios para la determinación del importe que el contribuyente debe ingresar en el mismo momento de su presentación y que podrá repercutir hasta alcanzar al consumidor final, de acuerdo con el artículo 74 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.

Con esta norma, se introduce, por primera vez, la posibilidad de que el sujeto pasivo del Impuesto liquide y pague la deuda tributaria sin tener que esperar la intervención administrativa, y a raíz de ella, la figura de la autoliquidación se irá introduciendo, progresivamente, en la práctica totalidad de los tributos de nuestro sistema tributario.

b) Las Órdenes de 13 de mayo y de 17 de junio de 1958, relativas al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas

La Orden de 13 de mayo de 1958 es la encargada de introducir el sistema de declaración-liquidación en el denominado, de una forma abreviada, Impuesto sobre Sociedades, al establecer en su regla 35, desarrollada, con posterioridad, por la Orden de 17 de junio del mismo año, que *“al tiempo de presentar la documentación a que se refiere la regla 33, los contribuyentes deberán ingresar con el carácter de entrega a cuenta, la cantidad que resulte de la liquidación que practiquen...”*.

De esta forma, los sujetos pasivos del Impuesto deben, al tiempo de presentar las requeridas declaraciones, liquidar la deuda tributaria e ingresar su importe en el Tesoro público, cumpliendo las exigencias propias del sistema de declaración-liquidación que se introduce así en la gestión del Impuesto de Sociedades.

c) La Orden de 22 de enero de 1959, sobre presentación de declaraciones de ingresos a cuenta en la Contribución sobre la Renta

De acuerdo con el artículo 1 de la Orden de 22 de enero de 1959, las personas a que se refiere la Orden de 24 de enero de 1955 deben presentar la declaración de la Contribución sobre la Renta, según lo dispuesto en la Ley de 16 de diciembre de 1954.

No obstante, los declarantes por este Impuesto practicarán, además, una autoliquidación, pues, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la primera Orden citada, incluirán, en la propia declaración formulada, *“una liquidación sobre la suma total que arrojen los ingresos líquidos resultantes de ella, efectuando las deducciones legalmente procedentes y aplicando los tipos impositivos señalados por la escala en vigor. Si la liquidación practicada resultase positiva, señalarán la cantidad que, con carácter de entrega a cuenta, deberán ingresar al tiempo de presentar su declaración y el medio utilizado para ello de entre los señalados por esta Orden...”*.

Por lo tanto, desde la entrada en vigor de esta Orden, los sujetos pasivos de la Contribución sobre la Renta no sólo pondrán en conocimiento de la Administración los hechos relevantes para la liquidación del tributo, sino que realizarán la liquidación que corresponda con el fin de ingresar el importe resultante al tiempo de presentar la declaración.

B) La Ley General Tributaria y la Reforma Tributaria de 1964

a) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963

Posteriormente, se aprueba la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que, como afirma MARTÍN DELGADO⁹, se enfrentó con el problema de la autoliquidación de una forma tímida y garantista. Tímidamente, porque en 1963 todavía

⁹ MARTÍN DELGADO, Jose María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...”, ob. cit., págs. 38 y 39.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

no se había extendido el sistema de autoliquidación y, en términos garantistas, porque incluye la posibilidad del establecimiento de las autoliquidaciones en el ámbito de la reserva de ley contenida en su artículo 10 k) donde alude a *“la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria”*.

Con esta figura, se está imponiendo a los particulares un deber de colaboración con la Administración, atribuyéndoles funciones que, en principio, eran propias de los órganos de gestión tributaria; esto, unido a la excesiva complejidad de las normas tributarias que los sujetos pasivos deben interpretar, justifica que el establecimiento de la obligación de liquidar por los particulares deba estar regulada, en todo caso, por ley.

La Ley General Tributaria, en su redacción original, no vuelve a hacer referencia directa a la declaración-liquidación hasta que, en su artículo 109.3, relativo a la investigación de los tributos, entendida como actividad diversa a la comprobación administrativa, dispone que *“la investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente”*, e igualmente *“alcanzará a los hechos imposables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”*, aludiendo de esta forma al sistema de autoliquidación.

No obstante, a pesar de la escasa regulación de la autoliquidación contenida en esta Ley, de algunos preceptos de su articulado, pueden extraerse diversas alusiones al deber de liquidar impuesto a los particulares.

En este sentido, el artículo 66 de la Ley establece que los plazos de prescripción contenidos en las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen, entre otras causas, *“Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”*.

En segundo lugar, el artículo 79 b) incluye, como infracción tributaria de omisión, *“La falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que pagándose el impuesto por efectos timbrados esté dicha liquidación a cargo del contribuyente”*. Ahora bien, en este precepto se está identificando la autoliquidación tributaria con el pago por efectos

timbrados.

Sin embargo, a pesar de que se ha hablado de los efectos timbrados como la primera forma de autoliquidación¹⁰, es cierto que existen importantes diferencias entre la autoliquidación en sentido estricto y la liquidación mediante efectos timbrados. En este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ¹¹ entiende que mientras el acto de autoliquidación se materializa en el mismo documento de la declaración, en el caso de efectos timbrados no existe dicha plasmación documental, sino que sólo se conoce el resultado de las operaciones lógicas y aritméticas de la liquidación por la inutilización de los mismos efectos timbrados.

Por último, el artículo 101 de la LGT dispone que “*La gestión de los tributos se iniciará: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo...*” y, si bien el citado precepto no hace alusión expresa a la declaración-liquidación como medio de iniciación del procedimiento de gestión, algún autor se ha pronunciado, en nuestros días, ante la idéntica redacción del actual artículo 101 de esta Ley, manifestando que “*dada la utilización de los terminos por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, se pueden entender incluidas en*

¹⁰ BASANTA DE LA PEÑA, Jaime, “Nueva regulación de las autoliquidaciones”, *RDFHP*, núm. 85, 1970, pág. 44.

¹¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, homenaje al profesor Cesar Albiñana García-Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, págs. 739 y 740. Del mismo modo, FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, distingue la autoliquidación del pago mediante efectos timbrados aludiendo a la existencia de notables diferencias entre ambas figuras, *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 80 y siguientes.

Sin embargo, MARTÍN DELGADO, José María, niega que haya alguna diferencia, pues “en ambos casos se trata de una operación de liquidación realizada por el contribuyente”, “Los nuevos procedimientos tributarios:...”, ob. cit., págs. 40 y 41, mientras HINOJOSA TORRALVO, Juan José, entiende, citando al profesor MARTÍN DELGADO, que “puede admitirse que la actuación del sujeto pasivo cuando anula un efecto timbrado suponga o comporte una autoliquidación en ese sentido más inmediato, de operación de liquidación realizada por el particular. Sin embargo, también es verdad que la autoliquidación a que nosotros pretendemos referirnos no es ésta sino aquélla en virtud de la cual el sujeto documenta la comunicación (declaración), más compleja o menos, de datos relativos a la realización de hechos imposables y determinación de bases, aplica las normas relativas a la cuantificación de la deuda, e ingresa su montante, si éste es positivo, en el Tesoro”, *La autoliquidación en materia tributaria*, Inédito, Almería, 1995, págs. 42 y 43.

las mismas las citadas autoliquidaciones”¹².

b) La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y el Decreto de 30 de junio de 1964, sobre aplicación de la Ley a los Impuestos Especiales y de Lujo y normas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, supuso un paso importante para la introducción definitiva en nuestro sistema tributario de la figura de la autoliquidación.

Esta Ley crea, entre otros, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que grava las ventas, obras, servicios y demás operaciones que éstas realicen y que, de acuerdo con su artículo 203.1, *“se exigirá por cada operación sujeta a gravamen, correspondiendo al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria, a efectos de lo dispuesto en la letra k), del artículo 10, de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria”*.

La entrada en vigor el 1 de julio de 1964 de las disposiciones contenidas en la Ley de Reforma Tributaria, exige *“la adopción urgente de las medidas más necesarias para la aplicación del nuevo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas... y la adaptación a la nueva configuración legal de los Impuestos Especiales e Impuestos sobre el Lujo”*¹³.

Por esta razón, se aprueba el Decreto de 30 de junio de 1964, que recoge, con carácter transitorio, los aspectos más importantes del régimen de declaración, liquidación, ingresos y devoluciones del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

¹² SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, en VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Ed. Cedecs, 1ª edición, Barcelona, 1995, pág. 241.

¹³ Preámbulo del Decreto de 30 de junio de 1964, sobre la aplicación de la Ley de Reforma Tributaria a los Impuestos Especiales y de Lujo y normas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

La gestión de los tributos...

El artículo 8 del citado Decreto, contiene las reglas para la aplicación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, dedicando el Capítulo II de las mismas a las liquidaciones practicadas por el contribuyente, donde la regla décima dispone que *“corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna autoliquidación”*.

De esta forma, *“todo contribuyente sujeto al impuesto deberá liquidar éste operación por operación, de acuerdo con el artículo 203 de la Ley”*, formulando ante la Administración, trimestralmente, la correspondiente declaración-liquidación e ingresando el importe de las cuotas liquidadas previa o simultáneamente con el envío o entrega de la declaración¹⁴.

Tras la introducción de la autoliquidación en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, se acelera su proceso de inserción en el resto de figuras impositivas.

c) La Orden de 3 de marzo de 1965, sobre declaraciones-liquidaciones para ingreso de cuotas retenidas en el Impuesto sobre las Rentas del Capital

El sistema de recaudación correspondiente a los epígrafes segundo, tercero y adicionales del Impuesto sobre las Rentas del Capital, se basa en la retención indirecta de cuotas que, en favor del Tesoro, harán a sus acreedores respectivos las personas y entidades deudoras, sin otra excepción que los supuestos recogidos en la Orden de 22 de diciembre de 1948.

El ingreso en el Tesoro de las cuotas retenidas a su favor se verifica previa presentación ante las Administraciones de Rentas Públicas por dichas personas y entidades, de las declaraciones-liquidaciones de las cifras de rentas o rendimientos y de las cuotas del Impuesto, y, en los casos de excepción señalados en la Orden de 22 de diciembre de 1948, las cuotas afluyen al Tesoro directamente de los contribuyentes cuando

¹⁴ Reglas 13 y 14 del Decreto de 30 de junio de 1964.

las declaraciones que éstos deben presentar han sido liquidadas por aquellas oficinas¹⁵.

Por consiguiente, según dispone el primer apartado de la Orden aludida, *“las personas y entidades deudoras por dividendos, participaciones, intereses y, en general por rentas o rendimientos sometidos a gravamen por el Impuesto sobre las Rentas del Capital... deberán formular la declaración-liquidación de la renta devengada en favor de los acreedores y de las cuotas retenidas”*, de forma que, posteriormente, las Administraciones de Rentas Públicas registren las declaraciones recibidas y comprueben las liquidaciones practicadas por los sujetos pasivos.

d) La autoliquidación en los Textos Refundidos de los diferentes tributos después de la Reforma Tributaria de 1964

La Disposición transitoria 1ª de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 establece un plazo de dos años para que el Ministro de Hacienda proponga al Gobierno los proyectos de Decreto en los que se refundan las disposiciones vigentes para cada tributo.

Asimismo, el artículo 241 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, obliga al Gobierno a aprobar antes del 31 de diciembre de 1965 el texto refundido de las leyes de los distintos tributos regulados en esta Ley.

Próximo a cumplirse esta fecha sin que se dictaran los correspondientes textos, se prorroga el plazo establecido para su aprobación hasta 31 de diciembre de 1966, por Decreto-Ley de 30 de diciembre de 1965, ampliándose dicha prorroga hasta 31 de diciembre del año siguiente para la refundición de las disposiciones vigentes del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre las Rentas del Capital y del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas, de

¹⁵ Preámbulo de la Orden de 3 de marzo de 1965, sobre declaraciones-liquidaciones para ingreso de cuotas retenidas en el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

acuerdo con la Disposición final 6ª de la Ley de 8 de abril de 1967. En cumplimiento de este mandato, se fueron aprobando los textos refundidos de los diferentes impuestos durante los años 1966 y 1967.

No obstante, solamente alguno de estos textos incluye el sistema de autoliquidación entre sus normas, de manera que, en el resto de figuras impositivas, habrá que esperar a las modificaciones introducidas por el Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970 y el Decreto de 5 de marzo del mismo año, que incorpora a los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación.

Véamos, antes de abordar el contenido de estos Decretos, aquellos impuestos que incorporaron, con anterioridad, la figura de la autoliquidación en el contenido de sus normas reguladoras.

a') El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

El Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966, mantiene el sistema de autoliquidación, introducido, con anterioridad, por el artículo 203 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, al disponer, en su artículo 36 B), en los mismos términos, que *“corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria, a efectos de lo dispuesto en la letra k) del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria”*, y reservando al Reglamento del Impuesto la regulación de las normas procedimentales relativas al régimen de las declaraciones-liquidaciones que deben presentar los contribuyentes, así como el del ingreso simultáneo de las cuotas autoliquidadas. El Reglamento General del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas fue aprobado por Decreto 3361/1971, de 23 de diciembre y dedicó sus artículos 38 y siguientes a la regulación de la autoliquidación.

Por consiguiente, el Texto Refundido de este Impuesto se limitó a reiterar un

sistema que ya había sido introducido por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

b') El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas

Del mismo modo, el Decreto de 23 de diciembre de 1967, que aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, contempla, en su artículo 73, la figura de la autoliquidación, previamente introducida en este Impuesto por las Órdenes de 13 de mayo y de 17 de junio de 1958, anteriormente citadas, obligando al sujeto pasivo del tributo “*a practicar una liquidación a cuenta*”, cuya cantidad resultante debe ser ingresada en el momento de presentar los documentos a que se refiere el artículo 71 del mismo texto legal¹⁶.

Por lo tanto, el Texto Refundido del citado Impuesto, reitera un sistema de gestión que ya había sido implantado en este Impuesto en los años cincuenta.

c') El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas

El establecimiento de la autoliquidación en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, creado por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 para sustituir a la antigua Contribución sobre la Renta, ha experimentado las siguientes modificaciones sustanciales:

En la antigua Contribución sobre la Renta, no va a aparecer el sistema de declaración-liquidación hasta que la Orden de 22 de enero de 1959, anteriormente

¹⁶ El artículo 71 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas obliga a los sujetos pasivos del Impuesto a presentar una declaración de los beneficios líquidos obtenidos, copia autorizada del balance y de la Memoria del ejercicio y los demás documentos que reglamentariamente se establezcan, en el plazo de veinte días desde la fecha en que se haya aprobado el balance definitivo del ejercicio, que sólo podrá ser prorrogado por la Administración, en casos excepcionales, hasta un máximo de tres meses.

La gestión de los tributos...

expuesta, impone a los declarantes por este Impuesto, la obligación de practicar en la propia declaración presentada, una liquidación que será abonada por el contribuyente al tiempo de presentar la declaración.

Con posterioridad, el artículo 110 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, modificó la denominación de este Impuesto que, desde el 1 de enero de 1966, pasa a denominarse Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

Estando así las cosas, se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas por Decreto de 23 de diciembre de 1967 que decide, ante la complejidad del mismo, suprimir la obligatoriedad de la autoliquidación.

Ante la perentoria necesidad de un Reglamento General del Impuesto, tiene lugar la aprobación del Decreto de 11 de mayo de 1968, que contiene, con carácter provisional y, en tanto no se apruebe el mencionado Reglamento, una serie de normas reglamentarias indispensables para la aplicación del Impuesto en cuestión. Es este Decreto el que incorpora nuevamente al Impuesto el régimen de autoliquidación, si bien con un carácter facultativo ya que, según el artículo 4 del mismo, *“los contribuyentes o sus representantes, con ocasión de la presentación de la declaración, podrán practicar una liquidación a cuenta que tendrá por base los ingresos, gastos y demás elementos del hecho imponible consignados en la misma”*, debiendo ingresar las cuotas que en su caso se produzcan en el mismo acto de la presentación.

De esta forma, reaparece la figura de la autoliquidación en el Impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas, pero con un carácter potestativo, es decir, como una opción del sujeto pasivo.

e) El Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970, sobre Contribución Territorial Urbana e Impuestos y el Decreto de 5 de marzo del mismo año, que incorpora a los Textos Refundidos de las Leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación

La Ley de 8 de abril de 1967 estableció, en su Disposición final 2ª, que *“el Ministerio de Economía y Hacienda establecerá el régimen de autoliquidaciones en todos los Impuestos Directos sobre la Renta en que resulte procedente”*.

Por otra parte, la entrada en vigor del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, cuyo artículo 20.4 dispone que *“las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo deberán satisfacerse al tiempo de presentación de las correspondientes declaraciones, en las fechas o plazos que señalen los Reglamentos de cada tributo”*, justifica la urgente aplicación del sistema de autoliquidación a aquellos impuestos en los que, no estando establecido con carácter obligatorio, lo permita la naturaleza del hecho gravado. De esta manera, a la vez que se da más agilidad a los servicios, se simplifica notablemente el trámite recaudatorio, con evidente ventaja para la Administración y para los propios contribuyentes¹⁷.

Por esta razón, el artículo 2 del Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970 permite al Gobierno *“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”*. Además, según lo establecido en el apartado 2 del mismo artículo, *“los Decretos que se dicten en cumplimiento de lo previsto en el apartado anterior habrán de contener la redacción completa de los preceptos de los distintos textos refundidos a que afecten”*.

En cumplimiento de lo establecido en este Decreto-Ley, el Gobierno aprueba el Decreto de 5 de marzo de 1970, por el que se incorpora el régimen de autoliquidación a

¹⁷ Preámbulo del Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970, que modifica el artículo 30 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana y extiende el régimen de autoliquidación.

La gestión de los tributos...

los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del sistema tributario, a las que nos referimos seguidamente.

El artículo 1 del Decreto de 5 de marzo de 1970 añade un nuevo precepto, el 38 bis, al articulado del Texto Refundido de la Ley de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, aprobado por Decreto 2230/1966, de 28 de julio, en el que establece que *“los sujetos pasivos cuyas bases imponibles hayan de ser determinadas en régimen de estimación directa vendrán obligados al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta... e ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación”*¹⁸.

Por otro lado, el artículo 2 del Decreto 638/1970, de 5 de marzo, modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de marzo, incorporando el artículo 14 bis, en el que dispone que *“los sujetos pasivos que estén obligados a formular declaración de los rendimientos obtenidos directamente o de los satisfechos a terceras personas, practicarán una liquidación a cuenta... e ingresarán su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación”*. Se introduce el régimen de autoliquidación tanto para el contribuyente, como para el obligado a retener en el caso de retención indirecta. Asimismo, se modifica el artículo 57 del Texto Refundido de este Impuesto para adecuarlo a lo establecido en el nuevo artículo 14 bis, de forma que aquel precepto disponga que *“Las personas o entidades que satisfagan retribuciones a los artistas por actuaciones consideradas como dependientes, vendrán obligadas a calcular y retener la deuda tributaria así como al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 14 bis”*.

A su vez, el artículo 3 del Decreto de 5 de marzo de 1970, modifica el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, sobre el Impuesto de Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, añadiendo un nuevo precepto a su articulado, el artículo 69,

¹⁸ Más tarde, el Real Decreto de 30 de diciembre de 1980, sobre Contribución Territorial Urbana, introducirá la autoliquidación en este Impuesto.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

donde ordena a los sujetos pasivos cuyas bases imponibles hayan de ser determinadas en régimen de estimación directa a que practiquen, al tiempo de presentar su declaración, una liquidación a cuenta e ingresen la cuota resultante en el Tesoro en el mismo acto de la presentación.

Por otro lado, con la modificación del artículo 43 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida en el artículo 4 del Decreto de 5 de marzo de 1970, resurge el carácter obligatorio de la liquidación a cuenta en el citado Impuesto que, desde 1968, se había presentado como una opción del sujeto pasivo. A partir de ahora, *“los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta... así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación”*. El cambio es sumamente trascendente, puesto que la liquidación a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se convertirá, desde entonces, en una liquidación obligatoria y dejará de ser una simple facultad del sujeto pasivo¹⁹.

Por último, el artículo 5 del Decreto de 5 de marzo de 1970 introduce ciertas innovaciones en el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por el Decreto de 22 de diciembre de 1966.

En primer lugar, el Decreto añade un segundo párrafo al apartado 1 del artículo 7 de este Texto Refundido por medio del cual se obliga al sujeto pasivo sustituto a autoliquidar el Impuesto y a ingresarlo en el Tesoro. Como afirma DRAKE²⁰, esta obligación expresa no tiene especial eficacia, porque el sujeto pasivo sustituto venía obligado a cargar el Impuesto a sus clientes y, por tanto, a practicar la liquidación del mismo, pues difícilmente lo podría cargar si previamente no lo liquida.

¹⁹ Véase, en este sentido, BASANTA DE LA PEÑA, Jaime, “Nueva regulación de las autoliquidaciones”, ob. cit., pág. 47.

²⁰ DRAKE, Ramón, “Incorporación a los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación (Decreto 638/1970, de 5 de marzo)”, *RDFHP*, núm. 87, 1970, págs. 41 y 42.

Además, se introduce un nuevo apartado E) al artículo 17 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, incorporando la autoliquidación en el supuesto de adquisiciones de vehículos nuevos, al disponer que, en este caso, *“el adquirente autoliquidará el impuesto con base en las valoraciones realizadas por la Administración, y lo ingresará en la forma que reglamentariamente se determine”*.

Se adiciona, a su vez, un apartado C) en su artículo 19 por medio del cual se incorpora el régimen de autoliquidación en el caso de adquisiciones de embarcaciones empleadas para deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y otros elementos de transporte aéreo de propiedad y uso particular.

Se añade, por último, un apartado F) al artículo 35 del Decreto que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, relativo a la tenencia y disfrute de automoviles, en el que se establece que *“este gravamen será autoliquidado por el sujeto pasivo, y el importe de la cuota se ingresará anualmente mediante declaración-liquidación ajustada a las disposiciones que reglamentariamente se promulguen”*.

De este modo, podemos observar como la figura de la autoliquidación se ha implantado, con éxito, en gran número de impuestos, gracias, sobre todo, a la aprobación de los Decretos de 1970.

f) El Decreto de 20 de julio de 1974, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Lujo y el Decreto 618/1976, de 5 de marzo

Tras la aprobación de los Decretos de 1970, que extendieron la autoliquidación a un gran número de impuestos, el Decreto de 20 de julio de 1974, relativo al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Lujo, introduce la autoliquidación tributaria en el supuesto de transmisiones de vehículos, al establecer, en su artículo 2, que *“la liquidación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre el Lujo que pueda gravar la*

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

adquisición de vehículos de turismo ya matriculados, se podrá realizar por el adquirente de los mismos...”, salvo en los casos exceptuados por este mismo artículo.

Posteriormente, el Decreto 618/1976, de 5 de marzo, extiende el sistema de autoliquidación previsto en el Decreto de 20 de julio de 1974 a los vehículos comerciales y motocicletas, de manera que, de acuerdo con su artículo 1, *“el régimen de autoliquidación de los impuestos que gravan la adquisición de determinados vehículos de turismo, regulado en el Decreto 2169/1974, de 20 de julio, será también de aplicación a los vehículos comerciales y a las motocicletas ya matriculadas”*.

Sin embargo, la introducción de la autoliquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se produce de una forma parcial, ya que esta figura sólo aparece en los supuestos establecidos en los anteriores Decretos y habrá que esperar cierto tiempo para que la declaración-liquidación del contribuyente se integre definitivamente y, con carácter general, en este Impuesto.

C) La reforma tributaria de los años 1977-1978

A raíz de la reforma tributaria de 1978, que culminó algunos años después, no sólo se confirma la figura de la autoliquidación en los impuestos estatales en los que ya estaba establecida, sino que se extiende a aquellos otros en los que todavía no estaba incluida.

a) El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, creó el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, con un carácter excepcional y transitorio que, sin embargo, ha permanecido vigente hasta que la Ley 19/1991, de 6 de junio, aprobó el nuevo Impuesto de Patrimonio, hoy en vigor.

Por su parte, el artículo 11 de la primera Ley citada, introduce el régimen de declaración-liquidación en la gestión de este Impuesto al obligar a las personas físicas

sometidas al mismo “*a presentar declaración, a practicar su autoliquidación y, en su caso, ingresar el impuesto*”, recogiendo, con claridad, las tres actividades inherentes a este sistema de gestión.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se limita a confirmar en su artículo 36.2, la obligación de los sujetos pasivos de autoliquidar el Impuesto, al establecer que éstos “*vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta... así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación*”, siendo, asimismo, este deber uno de los que se incluyen entre los propios del retenedor, de acuerdo con el artículo 152 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto. De esta forma, la autoliquidación se configura como deber del sujeto pasivo del Impuesto y del retenedor, en su caso.

c) El Impuesto sobre Sociedades

Asimismo, el artículo 31 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mantiene la liquidación a cuenta, que ya había sido incorporada al Impuesto por normas anteriores. El citado artículo dispone que los sujetos pasivos de este Impuesto “*vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta... así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación*”, mientras ésta constituye, a su vez, una de las obligaciones que corresponde a las Entidades obligadas a retener en el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 261 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

d) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En un principio, la autoliquidación estaba establecida en este Impuesto con un carácter parcial, puesto que el Decreto de 20 de julio de 1974 la limitó a la adquisición de vehículos de turismo ya matriculados y el Decreto de 5 de marzo de 1976 extendió esta figura a los vehículos comerciales y motocicletas en la misma situación. Posteriormente, la declaración-liquidación se incluirá, con carácter general, dentro del procedimiento de gestión del Impuesto, tras una serie de modificaciones legislativas.

En primer lugar, la Disposición final 2ª de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, autoriza al Gobierno *“para que proceda a la regulación de los procedimientos de liquidación y pago de impuesto, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación”*.

Por otro lado, la Disposición final 3ª de la mencionada Ley, ordena al Gobierno la elaboración y aprobación en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la misma (1 de julio de 1980) del Texto Refundido de este Impuesto.

En orden a lo establecido en la Disposición final 3ª de la Ley 32/1980, el Gobierno aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por Real Decreto Legislativo de 30 de diciembre de 1980, que reproduce la autorización al Gobierno para proceder a la regulación de los procedimientos de liquidación y del régimen de autoliquidación, en su caso.

Haciendo uso de esta autorización, el régimen de autoliquidación fue objeto de una regulación especial a través del Real Decreto 1008/1981, de 5 de febrero, cuyo artículo 1 introduce este sistema de gestión, con carácter general.

No obstante, de acuerdo con la Disposición final del Real Decreto de 5 de febrero de 1981, lo establecido en el mismo no comenzará a regir hasta que entre en vigor el

La gestión de los tributos...

Reglamento del Impuesto, que se aprueba el 29 de diciembre de ese mismo año, por el Real Decreto 3494/1981, aunque, curiosamente, el artículo 3 del mismo deroga, entre otros, el Decreto 1008/1981, de 5 de febrero, que no llegó, por lo tanto, a ser aplicado.

Tras la entrada en vigor del Reglamento del Impuesto, será esta norma la que regule, dentro de los procedimientos especiales y, concretamente en sus artículos 85 y siguientes, el régimen de autoliquidación, que quedará establecido con carácter general y que sólo será excluido, de acuerdo con lo dispuesto en el propio Reglamento, para aquellos hechos imponible que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y en los supuestos de transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, en los cuales el sistema de autoliquidación sólo será aplicable al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados²¹.

En consecuencia, los sujetos pasivos de este Impuesto deben presentar su autoliquidación de acuerdo con las disposiciones reglamentarias, quedando excluidos del sistema de declaración-liquidación únicamente los supuestos tasados en la norma reglamentaria²².

²¹ Artículos 85 y 86.1 del RITPAJD, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

²² Con posterioridad a la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, éste constituye uno de los tributos cedidos y, en consecuencia, gestionados por la Administración autonómica. No obstante, se mantiene la figura de la autoliquidación en el nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y en su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Asimismo, fruto de la reforma de 1977-1978 es el Impuesto de Sucesiones y Donaciones regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en el que el régimen de autoliquidación tributaria se presenta como opcional para el sujeto pasivo que puede decantarse por el sistema tradicional de declaración tributaria y posterior liquidación por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es también un tributo cedido y gestionado por la Administración autonómica en cuyo desarrollo no nos detenemos.

e) El Impuesto sobre el Valor Añadido

La autoliquidación se introduce, posteriormente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, creado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que, siguiendo la práctica habitual en nuestra imposición indirecta y en el Derecho comparado, establece, con carácter general, el sistema de autoliquidación y simultáneo ingreso para el pago del Impuesto. No obstante, en las importaciones, el adecuado control del Impuesto hace preciso que la correspondiente liquidación se practique en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios²³.

Por consiguiente, salvo en los casos de operaciones de importación y de determinados regímenes especiales del Impuesto, los sujetos pasivos deberán, según el artículo 69.1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, “*determinar e ingresar la deuda tributaria*” de acuerdo con el sistema de autoliquidación.

Este sistema de gestión tributaria es más tarde desarrollado por los artículos 172 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

f) Los Impuestos Especiales

El régimen de autoliquidación será posteriormente recogido en la Ley de 23 de diciembre de 1985, reguladora de los Impuestos Especiales, cuyo artículo 8.1 establece que “*los sujetos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan...*”²⁴.

²³ Apartado XV del Preámbulo de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dedicado a la gestión del Impuesto.

²⁴ Con anterioridad, la Ley de Impuestos Especiales de 30 de noviembre de 1979, prevé que reglamentariamente se determinarán la normas para la autoliquidación en los distintos conceptos incluidos en la Ley para los que fuera aplicable (artículos 15, 25 y 35). Por su parte, el Reglamento de los Impuestos Especiales, de 4 de noviembre de 1980, especifica, en su artículo 7, que los sujetos pasivos por estos Impuestos vendrán obligados “*a formular ante la Administración una declaración-liquidación...* (que)

D) La Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

A pesar de que el sistema de autoliquidación se había introducido en la práctica mayoría de los impuestos estatales, la Ley 10/1985, de 26 de abril, no modifica el procedimiento de gestión establecido en la Ley General Tributaria, en el sentido de incluir la declaración-liquidación dentro de los modos de iniciación del procedimiento de gestión.

Sin embargo, el artículo 3 de la citada Ley da nueva redacción, entre otros, al artículo 61.2 de la LGT, estableciendo que *“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 bien este precepto no hace referencia a la autoliquidación, tenemos que interpretar, con FERNÁNDEZ PAVÉS²⁵, atendiendo a la Disposición transitoria 1ª del Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, entonces en vigor, que estamos ante un caso de declaración-liquidación, puesto que la citada Disposición transitoria, en su párrafo 6, disponía que *“en los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, en virtud de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de ingreso hubiese 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”*.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, provocó, además, una importante modificación en la prescripción de los tributos. Con anterioridad a la misma, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria comenzaba a contarse desde el momento del devengo, sin embargo, el artículo 3 de esta Ley da nueva redacción

únicamente podrá ser rectificada mediante comprobación por la Inspección. No obstante, las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales podrán rectificar de oficio, con notificación al contribuyente, los errores puramente aritméticos, materiales o de hecho”.

²⁵ FERNÁNDEZ PAVÉS, María Jose, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 224.

al artículo 65 de la LGT, de forma que, en este caso, el plazo de prescripción comenzará a contar “desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración”, sin embargo, dicho precepto no hace ninguna alusión al supuesto de autoliquidación del tributo.

Por otro lado, la nueva redacción del artículo 79 de la LGT incluye, dentro de las infracciones graves, concretamente en su apartado c), la siguiente conducta: “Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros”, pero, si bien este precepto alude al sistema de declaración-liquidación, el artículo 88 que recoge la sanción correspondiente a esta infracción grave se refiere, solamente, a las declaraciones tributarias.

Como podemos observar, la Ley General Tributaria se refiere a la declaración-liquidación, en ciertas ocasiones, pero sigue sin reconocer la existencia de este modo de iniciación del procedimiento de gestión que, por otro lado, es el más frecuente.

E) Las reformas posteriores de nuestro sistema tributario estatal

En los años noventa comienzan a producirse importantes reformas en los impuestos más significativos de nuestro sistema tributario estatal, que pasamos a enunciar seguidamente para observar cómo inciden en el establecimiento del régimen de autoliquidación.

a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio

El día 6 de junio de 1991 se aprueban dos Leyes importantes, a saber, las relativas a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.

Por lo que respecta a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas

La gestión de los tributos...

Físicas, los sujetos pasivos del mismo deberán, al tiempo de presentar su declaración, determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el Tesoro, de acuerdo con lo establecido en el artículo 97 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y en el artículo 39 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

Por otro lado, idéntico deber de autoliquidar la obligación a cuenta en que la retención consiste corresponde a los sujetos obligados a retener e ingresar a cuenta, de acuerdo con el artículo 98.1 de la Ley del Impuesto, que deben presentar, trimestralmente, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro público (artículo 59 del RIRPF) y a los sujetos obligados a realizar pagos fraccionados, que deben autoliquidar e ingresar el importe que corresponda, de acuerdo con el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta. Así, como ya venía ocurriendo, la autoliquidación se constituye en un deber que corresponde, tanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, como a los sujetos pasivos de las obligaciones a cuenta.

Del mismo modo, el nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, que pone fin al carácter transitorio y excepcional que se predicaba del hasta entonces vigente, se gestiona mediante el régimen de declaración-liquidación recogido en el artículo 36 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que obliga a los sujetos pasivos a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria.

Por lo tanto, la reforma operada en estos dos Impuestos no hace sino confirmar un sistema de gestión ya establecido con anterioridad.

b) El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales

La Ley 32/1992, de 28 de diciembre, regula el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido cuya Disposición derogatoria 1ª termina con la vigencia del anterior. No obstante, el sistema de gestión por autoliquidación continua siendo el habitual, ya que el artículo 167 de la citada Ley establece que, salvo en el caso de las importaciones que se liquidarán

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

en la forma prevista en la legislación aduanera, “*los sujetos pasivos (por este Impuesto) deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda*” y, por otro lado, dichas declaraciones-liquidaciones serán reguladas detalladamente en el artículo 71 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Del mismo modo, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, derogó la anterior Ley de Impuestos Especiales de 1985, recogiendo nuevamente el sistema de autoliquidación, en su artículo 18 sobre normas generales de gestión, cuyo apartado 1 establece que “*los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan*”, por consiguiente, este Impuesto se gestiona mediante autoliquidación, salvo en el caso de las importaciones que se liquidan en la forma prevista para la deuda aduanera.

F) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

Después de la reforma operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, la Ley General Tributaria hace constantes alusiones a la autoliquidación, pero, sigue sin contener, una adecuada y suficiente regulación de esta figura que, unida a la declaración, se ha convertido en la forma habitual de iniciación del procedimiento de gestión tributaria y en uno de los principales deberes tributarios del contribuyente, lo que aconseja una nueva modificación de dicha Ley codificadora en este aspecto.

Para comenzar, el artículo 61.3 de la Ley, regula los supuestos de aplicación del recargo único, sustancialmente reducido con la reforma, estableciendo que se impone tanto a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas, a su vez, fuera del plazo establecido, regulando, de esta forma, las declaraciones-liquidaciones extemporáneas.

La gestión de los tributos...

En segundo lugar, la nueva regulación de las infracciones y sanciones hace algunas referencias a esta figura al extender la exención de responsabilidad contenida en su artículo 77.4 al supuesto en el que el sujeto pasivo haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, en particular, cuando haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. Además, el artículo 79 b) incluye como infracción grave la consistente en “*no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación*”, que en la actualidad son los menos.

Por otro lado, se ha reformado, de forma notable, el procedimiento de recaudación, dentro de cuya regulación se ha tenido en cuenta el uso cada vez más frecuente de la autoliquidación. Así, el período ejecutivo comienza, para las deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si este plazo ya hubiese concluido, al presentar la misma e, iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago²⁶. En base a ello, se admite en la Ley la ejecución forzosa de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones, cuestión, por otro lado, polémica, puesto que la ejecutividad es una característica propia de los actos administrativos y la autoliquidación constituye un acto realizado por un particular a los efectos de determinar la deuda tributaria²⁷.

²⁶ Artículos 126 y 127 de la LGT, en su nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la misma.

²⁷ Véase, en este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 390.

G) La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Con posterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria, se aprueba la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, donde el régimen de autoliquidación sigue siendo el sistema habitual de gestión, al disponer su artículo 143 que los sujetos pasivos del Impuesto deben determinar la deuda e ingresarla junto a la declaración presentada.

Por otro lado, los sujetos pasivos de las obligaciones a cuenta por este Impuesto tienen el deber de autoliquidar las mismas y proceder a su ingreso en el Tesoro público, de acuerdo con el artículo 146 de la Ley y el artículo 64 del Reglamento del Impuesto, en los mismos términos que el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.

H) Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de No Residentes

Por último, la reforma más significativa del sistema tributario español se produce a raíz de la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, sobre el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley 41/1998, del mismo día, sobre la Renta de no Residentes, que somete a tributación, tanto a las personas físicas como a la jurídicas, siempre que no residan en territorio español.

En el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el sistema de gestión presenta una novedad importante, puesto que, aunque subsiste el sistema de autoliquidación recogido en la Ley 18/1991, de 6 de junio, se introduce la posibilidad de que los sujetos no obligados a declarar por este Impuesto presenten una comunicación, con la finalidad de obtener la devolución de las cantidades pagadas como objeto de los pagos a cuenta y que superen la cuota líquida que corresponda abonar al sujeto pasivo.

Como consecuencia de la regulación legal, la gestión del Impuesto sobre la Renta presenta dos modalidades, a saber, la gestión por autoliquidación del artículo 80 de la Ley

La gestión de los tributos...

del Impuesto y la gestión por comunicación, como medio de iniciación del procedimiento mediante el cual se persigue la devolución del exceso de retención abonada.

De acuerdo con lo expuesto, podemos observar cómo el nuevo Impuesto sobre la Renta va a suponer una limitación del número de autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, ya que, en primer lugar, la elevación del mínimo exigido para que el sujeto esté obligado a declarar conlleva que un gran número de particulares no se vean obligados a presentar la declaración, mientras, por otro lado, si pretenden obtener la devolución del exceso retenido presentarán la correspondiente comunicación, prevista en el artículo 81 de la LIRPF²⁸. Asimismo, la autoliquidación como deber del sujeto pasivo se verá también limitada ante la posibilidad introducida en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto de realizar acuerdos de colaboración con entidades, instituciones o empresas, como manifestación de la previsión contenida en el artículo 96 de la LGT, a los que nos referimos más detenidamente en otro momento.

Por otro lado, las obligaciones a cuenta constituyen el punto algado de la nueva Ley, puesto que todo el sistema de comunicaciones está basado en un régimen de pagos a cuenta adecuado a la capacidad económica del sujeto pasivo, con la finalidad de que éstos se presenten como Impuestos definitivos, mientras la autoliquidación de las obligaciones a cuenta sigue siendo la forma idónea para determinar la cuantía de las mismas y proceder a su ingreso en el Tesoro público, de acuerdo con el artículo 87 de la Ley del Impuesto.

Por su parte, la nueva Ley del Impuesto de No Residentes no presenta novedad alguna en cuanto el procedimiento de gestión se inicia por declaración-liquidación del sujeto pasivo del Impuesto, de acuerdo con los artículos 20 y 27 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre. No obstante, en el caso de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 27.3 de la Ley establece la inexigibilidad de presentación de la declaración en relación a las rentas sometidas a retención e ingreso a

²⁸ La Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 30 de diciembre de 1999 ha aprobado los modelos de solicitud de devolución y de comunicación de datos adicionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio de 1999.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

cuenta, por lo que las cantidades retenidas e ingresadas se convierten en Impuesto definitivo, con la posibilidad de obtener la devolución del exceso presentando la correspondiente autoliquidación.

Expuestas las novedades más significativas de los nuevos Impuestos, volveremos sobre todo ello en el Capítulo dedicado a los deberes tributarios de los sujetos pasivos, donde incidiremos en la notable disminución del número de autoliquidaciones presentadas que el sistema instaurado por la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede suponer.

3. La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos

La moderna Inspección de los tributos nace, como órgano especializado, con el fin de descubrir y poner de manifiesto ante la Administración gestora los hechos imposables no declarados, siendo, en ese momento, donde acaban sus competencias, porque sería, posteriormente, la Oficina gestora la encargada de seguir el procedimiento normal de liquidación.

Dos razones han avalado, para FERREIRO LAPATZA²⁹, la existencia de la Inspección de los tributos: una de ellas, mira hacia el correcto funcionamiento de la Administración, se trata de aplicar a la misma las técnicas de la división de trabajo y consiguiente especialización y, la otra, hacia el contribuyente, ya que supone una garantía para él que el inspector compruebe los hechos imposables realizados pero que sea un órgano independiente, el órgano liquidador, quien fije el impuesto a pagar.

Sin embargo, esta división de funciones se verá oscurecida cuando el órgano inspector asuma competencias, en principio, atribuidas a la Oficina gestora, pasando de ostentar una función informadora de los hechos imposables no declarados a realizar

²⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan, "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", *Civitas, REDF*, núm. 11, 1976, págs. 403 y 404.

La gestión de los tributos...

propuestas de liquidación hasta convertirse, posteriormente, en el órgano liquidador por antonomasia.

Veamos cuáles han sido los momentos más significativos de este proceso normativo que ha culminado con la asignación de funciones liquidadoras a la Inspección de los tributos.

A) Las normas anteriores a la Ley General Tributaria

a) El Decreto-Ley de 30 de marzo de 1926 y la Real Orden de 13 de julio de ese mismo año

Con la publicación de estas normas, puede hablarse de una verdadera Inspección, pues hasta entonces “la actividad administrativa de inspección se entiende como una actividad básicamente interna de la Administración, de realización por los órganos de inspección de un conjunto de tareas esencialmente burocráticas, de registro de datos y ordenamientos, de buena organización ad intra;... sólo ocasionalmente relacionada con los contribuyentes”³⁰.

Ahora bien, la Inspección de los tributos comienza realizando una función básicamente investigadora sin facultades en orden a la liquidación de los tributos. Así lo confirma el Preámbulo del Decreto-Ley de 30 de marzo de 1926 donde “*se propone que la acción del Inspector quede limitada a la que su propio nombre indica, a la actuación pura y simplemente investigadora, que debe terminar en el momento de ser presentada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido*

³⁰ CERVERA TORREJÓN, Fernando, *La Inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 10.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hace difícil la ofuscación o el apasionamiento muchas veces inevitable, de los que en los mismos hayan intervenido activamente”.

Asimismo, la Base 31 del citado Decreto-Ley establece que *“la actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acta de presencia, con todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo; a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso, y a pasar el acta, acompañada de su informe, a la Administración de Rentas Públicas. Ésta en el plazo correspondiente, dictará el acto administrativo y notificará su resolución al interesado, que, personalmente o por medio de escrito, aceptará o no la nueva clasificación hecha por la Administración”.*

De acuerdo con lo establecido en dicha Base, el Reglamento de la Inspección de Hacienda aprobado por la Real Orden de 13 de julio de 1926, desarrolla en sus artículos 61 y siguientes, el procedimiento de comprobación, en el que la actuación de la Inspección se limita a levantar acta de constancia de hechos que pasa a la Administración de Rentas Públicas que será la encargada de dictar el acto administrativo correspondiente al que el sujeto prestará o no su conformidad; de conformarse con el acuerdo de la Administración, le será condonada automáticamente la multa correspondiente al Tesoro.

De esta forma, el papel de la Inspección queda reducido a los casos en los que interviene para comprobar e investigar los hechos no declarados por el contribuyente, dando cuenta a la Oficina gestora para que, con los datos aportados por la Inspección y, en su caso, por los contribuyentes, decida sobre la cuantía del tributo y las sanciones procedentes.

Así, a lo largo de su articulado, ambas disposiciones mantienen una clara división de funciones entre los órganos gestores y los órganos inspectores, mientras los primeros limitan su actuación a la liquidación del tributo, los órganos de la Inspección realizan su

La gestión de los tributos...

tarea típica de investigación y comprobación. Como señala PALAO TABOADA³¹, “en estas disposiciones la Inspección se concibe como un órgano encargado del descubrimiento de hechos y su puesta en conocimiento de las Oficinas gestoras, con abstención de toda actividad de calificación jurídica, tarea ésta de la exclusiva competencia de los órganos de gestión”.

Por ello, podemos afirmar, siguiendo a MARTÍNEZ LAFUENTE³² que, en esos momentos, la figura del inspector era muy semejante a la del instructor de un expediente sancionador, pues se limitaba a realizar una mera labor inquisitiva, quedando las tareas liquidadoras encomendadas a un órgano ajeno a los hechos enjuiciados, el cual se entendía que podía revestir su juicio, como indica el Preámbulo del Decreto-Ley de 30 de marzo de 1926, de una serenidad que se estimaba era difícil de alcanzar por quienes habían intervenido directamente en aquellos hechos.

b) La Real Orden de 23 de septiembre de 1927

El primer paso decisivo en la ampliación de las competencias inspectoras se produce con la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, creadora de las llamadas “actas de invitación”.

La citada Orden establece que “los Inspectores del Tributo iniciarán su actuación cerca de los contribuyentes que no hayan cumplido las obligaciones fiscales que reglamentariamente les correspondan, invitándoles a rectificar su situación tributaria, previa exposición y razonamiento de los textos legales que obligan a este cambio de situación. Si la invitación fuese aceptada por el contribuyente, se hará constar en acta redactada con arreglo a modelo y firmada por ambos, acta que la Inspección pasará a la Administración de Rentas Públicas para su liquidación y trámite consiguiente... Estas

³¹ PALAO TABOADA, Carlos, “El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria”, *CT*, núm. 80, 1983, pág. 15.

³² MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, *La condonación de las sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 89.

actas... tendrán la consideración de declaraciones o partes de alta, sin que, por lo tanto, pueda imponerse penalidad alguna por los hechos en ellas reflejados”.

De esta forma, las actas de invitación, acogidas de forma negativa por la doctrina, introducen dos importantes novedades, a saber, en primer lugar, la conformidad del sujeto pasivo, que hasta ahora se había prestado ante el órgano liquidador del tributo, se manifiesta, a partir de estos momentos, ante el propio inspector y, por otro lado, la conformidad del sujeto pasivo no se presta sólo a hechos, sino que se extiende a bases imponibles, es decir, a la rectificación que propone la Inspección, de manera que el órgano gestor comienza a ver limitadas sus funciones liquidadoras al verse atado a los resultados contenidos en el acta de invitación³³.

c) La Ley de 28 de marzo de 1941, de Inspección de Hacienda

A raíz de la aprobación de esta Ley, la situación no varía de forma notable, puesto que la única novedad introducida por la norma consiste en el establecimiento de un recargo del 10 por 100 a favor del Tesoro sobre la cuota a liquidar en virtud de un acta de invitación autorizada con su conformidad por el contribuyente, con excepción de aquellos supuestos en que el contribuyente hubiere cumplido con sus deberes fiscales de modo correcto, es decir, cuando en el acta se reflejen bases impositivas conocidas por la Administración, en su concepto y cuantía, por declaración o documentos presentados por el contribuyente con el fin de liquidar la contribución y concepto a que el acta se contraiga o cuando el contribuyente se halle matriculado con clasificación fijada por la propia

³³ Comenta el profesor FERREIRO LAPATZA que, si bien “en la legislación de 1926 la Oficina liquidadora contaba, para determinar la cuantía de la obligación tributaria, con los datos que ella misma poseía, con los que le suministraba el contribuyente y con los que, en su caso, le suministraba, separadamente, la Inspección, después de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, una vez redactada el acta de invitación la Administración de Rentas Públicas sólo cuenta con los datos que ella posee y con los que, conjuntamente, le suministran el contribuyente y la Inspección que es la encargada de realizar esta comprobación conjunta. La Oficina liquidadora, en la práctica, en la mayoría de los casos, ha de verse atada por los resultados de esta comprobación conjunta. Nada ha de decidir, sólo ha de realizar las actuaciones necesarias para su liquidación y trámite consiguiente”, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, ob. cit., pág 412.

Administración en virtud de consulta³⁴. Con este tímido recargo se pretende contrarrestar las prácticas abusivas que se habían ocasionado como consecuencia de la ausencia de penalidad en el caso de conformidad del sujeto pasivo con el acta de la Inspección de los tributos³⁵.

Por lo demás, la Ley de 28 de marzo de 1941 confirma la existencia de las ya conocidas actas de invitación y reitera la idea mantenida por la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 de que la conformidad del sujeto pasivo no se presta solamente a hechos, al reconocer que en el acta se reflejan bases impositivas.

d) La Orden de 10 de abril de 1954, sobre Normas de Inspección

Con la aprobación de esta disposición normativa, dictada en desarrollo de la Ley de 20 de diciembre de 1952, de Inspección de tributos, se avanza un paso más hacia la asignación de las competencias liquidadoras a la Inspección de los tributos con la aparición de las denominadas “actas de rectificación” y “actas de ingreso a cuenta”, recogidas en el número 2, apartados a) y c) de la citada Orden, respectivamente.

Previo examen de los libros, documentos y demás antecedentes, los Inspectores de Utilidades apreciarán si las declaraciones de los contribuyentes resultan conformes o si, por el contrario, existe discrepancia entre la declaración y lo que resulte del indicado examen.

Cuando siendo exacta la declaración o ajustada a clasificación tributaria señalada por la propia Administración, se aprecie por los Inspectores error en la liquidación practicada, levantarán acta haciendo constar los errores observados y proponiendo su

³⁴ Artículo 1 de la Ley de 28 de marzo de 1941.

³⁵ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución”, *Impuestos*, núm. 12, 1986, pág. 11.

rectificación³⁶. Como ha observado la doctrina, ésta es un acta particularmente llamativa porque ya no recoge hechos sino propuestas de liquidación³⁷.

Por otro lado, cuando las diferencias observadas entre las bases declaradas y las estimadas por la Inspección afecten a varios conceptos integrantes de la base impositiva y el contribuyente acepte rectificar su situación tributaria respecto a alguno de ellos, el Inspector levantará acta en la que hará constar, de manera expresa, y por separado, los conceptos a los que presta su conformidad el contribuyente y aquéllos que son objeto de discrepancia. Respecto de los primeros deberá consignar, también, que el contribuyente acepta realizar un ingreso a cuenta de la cuota suplementaria que resulte al adicionar a la base liquidada en provisional el importe de dichos conceptos³⁸. Este acta de ingreso a cuenta tiene por objeto, en opinión de MARTÍN DELGADO³⁹, una mayor simplificación del procedimiento de gestión.

e) La Orden de 18 de diciembre de 1954

Mediante la aprobación de la Orden de 18 de diciembre de 1954 se confirma la idea, sostenida con anterioridad, de que la conformidad del contribuyente no se reduce sólo a hechos sino que se amplía a bases impositivas, ya que el apartado 1 de la Orden de 18 de diciembre de 1954 establece que *“cuando como consecuencia de invitación de la Inspección de los Tributos, el contribuyente preste su conformidad, en todo o en parte, a las bases impositivas propuestas por dicha Inspección, tendrán el carácter de firmes las aceptadas por el contribuyente, mediante la consignación de su conformidad en el acta levantada por la Inspección, aunque ésta no contenga especificación de detalle, no*

³⁶ Número 2, apartado a) de la Orden de 10 de abril de 1954, sobre actas de rectificación.

³⁷ ARIAS VELASCO, José, “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria”, *CT*, núm. 18, 1976, pág. 37 y MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...” , ob. cit., pág. 32.

³⁸ Número 2, apartado c) de la Orden de 10 de abril de 1954, sobre actas de ingreso a cuenta.

³⁹ MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...” , ob. cit., pág. 32.

pudiendo, por tanto, ser objeto de impugnación por el contribuyente”.

Del texto de este apartado 1 de la Orden se desprende la posibilidad de que el acta no contenga especificación de detalle, con lo que se priva a los órganos encargados de liquidar del conocimiento detallado y minucioso de la situación del contribuyente⁴⁰, de forma que se consigue, como establece CERVERA TORREJÓN, que en las actas de invitación se contengan cada vez en mayor grado calificaciones jurídicas que hechos y, en consecuencia, se viene a obstaculizar la labor de las Oficinas gestoras, que empiezan a carecer de los datos conducentes a ilustrar su juicio que antes se le aportaban⁴¹.

En consecuencia, la Oficina liquidadora se ve, cada vez en mayor medida, vinculada a lo consignado en el acta de la Inspección de los tributos firmada con la conformidad del sujeto pasivo.

B) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, aporta un dato importante al proceso evolutivo que se está produciendo, puesto que, en su artículo 145.1 c), ordena que en el acta debe incluirse *“la regularización que la inspección estime procedente de las situaciones tributarias”*. Tal regularización no podía ser, según FERREIRO⁴², sino la incorporación al acta, no ya de los datos o elementos que permitieran a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que dicho precepto avanza en la vía de extender el contenido de las actas hasta el acto mismo de liquidación.

⁴⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras...”, ob. cit., pág. 12.

⁴¹ CERVERA TORREJÓN, Fernando, *La Inspección de los tributos...*, ob. cit., pág. 150.

⁴² FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, ob. cit., pág. 413. Del mismo modo, entiende CHECA GONZÁLEZ, Clemente, que la redacción del artículo 145.1 c) implica que en las actas se recogen mucho más que meros elementos fácticos avanzando plenamente por la vía de incluir en ellas auténticas consideraciones jurídicas y de dar así respaldo legal a un mayor predominio de la Inspección con relación a los órganos de gestión, “La asunción de funciones liquidadoras...”, ob. cit., págs. 12 y 13.

Sin embargo, el artículo 140 de la LGT, comprensivo de las funciones de la Inspección de los tributos, no recoge, en su redacción original, la función liquidadora como propia de la Inspección, argumento que, como seguidamente veremos, servirá al Tribunal Supremo para declarar nulo el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que atribuye expresamente competencias liquidadoras a este órgano administrativo⁴³.

C) Las normas posteriores a la Ley General Tributaria

a) El Decreto 2137/1965, de 8 de julio, sobre Procedimiento de gestión de los tributos

El Decreto de 8 de julio de 1965 supuso un paso importante en el proceso hacia la obtención de competencias liquidadoras por parte de la Inspección que se había iniciado en 1927 con las conocidas actas de invitación, a pesar de que, como establece la Orden de 16 de agosto de 1965, el mencionado Decreto sólo será de aplicación al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y a los Impuestos sobre el Lujo, adaptándose el resto de tributos a la normativa anterior.

A raíz de la aprobación del Decreto de 8 de julio de 1965 se produce una notable simplificación de trámites, en la medida en que las propuestas de liquidación contenidas en las actas de inspección se entienden como firmes y notificadas en cuanto sean tácitamente confirmadas por el órgano encargado de la liquidación por el transcurso del plazo establecido en el mismo⁴⁴.

⁴³ En opinión de CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “lo que hace el art. 140 de la LGT es sencillamente señalar lo que siempre corresponde a la Inspección (la investigación) y lo que con carácter general tiene atribuido (la comprobación), pero el hecho de que nada diga acerca de las funciones liquidadoras no puede ser interpretado en el sentido de que no las pueda ejercer, sino que el legislador, que expresamente no se las prohibió, entendió que no les correspondían con la misma intensidad que las anteriores, y de ahí que no las mencionase en el precitado artículo,... por otro lado, existe un precepto, el 145 c), ya citado, en el cual se puede fundamentar la posibilidad de que la Inspección efectúe liquidaciones *stricto sensu*, y no sólo rectificaciones o propuestas de liquidación...”, “La asunción de funciones liquidadoras...”, ob. cit., pág. 21.

⁴⁴ Preámbulo del Decreto 2137/1965, de 8 de julio, sobre Procedimiento de gestión de los tributos.

La gestión de los tributos...

Así, el artículo 1 del Decreto de 8 de julio de 1965 establece que *“en las actas que con carácter de definitivas formalice la Inspección de los Tributos deberán consignarse... las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de investigación o comprobación, con expresión de las infracciones que aprecie y de las sanciones que a su juicio fueren pertinentes expresando, en consecuencia, la cuantía total de la deuda... Deberá constar igualmente la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo con las circunstancias en ellas consignadas, especificándose en su caso si la conformidad prestada se extiende a la regularización de las situaciones tributarias y a las consiguientes liquidaciones propuestas por la Inspección”*.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en su artículo 2.1, *“si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la propuesta de liquidación formulada por la Inspección del Tributo, ésta le notificará formalmente que si no le fueren comunicados por la Administración reparos a la liquidación propuesta dentro del plazo de 45 días naturales, a contar del siguiente al de la fecha del acta, se entenderá que dicha Administración confirma íntegramente la propuesta de referencia y que esta última tiene el carácter de liquidación definitiva”*.

Por otro lado, *“La Administración, una vez recibida el acta de inspección a que se refiere el artículo 1, deberá proceder -de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.4 del Decreto de 8 de julio de 1965- al examen de la propuesta de liquidación formulada en aquélla, y si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales lo notificará al sujeto pasivo a fin de que éste pueda expresar su conformidad con la nueva liquidación e ingresar el importe de la deuda tributaria en los quince días hábiles siguientes, o bien su disconformidad”*.

La simplificación del procedimiento es sustancial, ya que basta con que la Oficina gestora no modifique la propuesta de liquidación contenida en el acta en el plazo establecido, para que se presuma que confirma la misma y ésta pase a convertirse en liquidación definitiva.

Sin embargo, quien liquida siempre y en todo caso, es la Administración gestora; la Inspección de los tributos se limita a realizar propuestas de liquidación y no liquidaciones en sentido estricto, a pesar de que el párrafo 4 del artículo 2, anteriormente citado, hable de *nueva liquidación*, ya que tenemos que entender, con CLAVIJO HERNÁNDEZ⁴⁵, que se trata de un error en la redacción, porque hasta que no se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta definitiva no se puede hablar jurídicamente de liquidación, sólo existe una propuesta de liquidación, nunca una liquidación propiamente dicha.

No obstante, MARTÍN DELGADO⁴⁶ opina que, con este sistema, la Administración gestora sólo de modo formal continua liquidando, ya que, en la práctica, la regularización contenida en el acta de la Inspección sólo excepcionalmente será modificada por los órganos de gestión -si apreciaran error aritmético o aplicación indebida de las normas legales-, por lo que, de hecho, la gestión tributaria, incluido el acto de liquidación, habrá quedado desplazada definitivamente a los órganos de gestión pasando a manos de la Inspección de los tributos⁴⁷.

Tal fue el cambio operado por el Decreto de 8 de julio de 1965 que ya en aquel momento, previendo lo que ocurriría años más tarde, CERVERA TORREJÓN afirmó que “era posible que se concluyera en que la solución óptima fuera la liquidación de la deuda tributaria por la misma Inspección”⁴⁸.

Posteriormente, el Decreto de 8 de julio de 1965 fue modificado por el artículo 2

⁴⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio”, *Civitas, REDF*, núm. 19, 1978, pág. 391.

⁴⁶ MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...” , ob. cit., pág. 32. En idéntico sentido, CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras...” , ob. cit., pág. 14.

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos” , ob. cit., pág. 413.

⁴⁸ CERVERA TORREJÓN, Fernando, *La Inspección de los tributos...*, ob. cit., pág. 143.

del Decreto de 24 de julio de 1969, introduciendo simplemente una variación en el plazo establecido para entender confirmada la propuesta de liquidación contenida en el acta ante la inactividad del órgano gestor, que pasa a ser de un mes.

De este modo, la ampliación de las facultades inspectoras lleva consigo una vinculación cada vez más estrecha de los órganos gestores a las actuaciones de la Inspección.

b) El Decreto 545/1976, de 24 de febrero, de Modificación del Decreto de 8 de julio de 1965

Más tarde, la aprobación del Decreto de 24 de febrero de 1976 extiende el procedimiento simplificado de gestión contenido en el Decreto 2137/1965, de 8 de julio, para las actas definitivas que practique la Inspección, a las actas previas autorizadas por el artículo 144 de la LGT, cuando su liquidación determine ingresos a cuenta o complementarios en el Tesoro público, por aceptar parcialmente el sujeto pasivo la propuesta de regularización de su situación tributaria o por limitarse la comprobación o investigación inspectora a determinar elementos del respectivo hecho imponible⁴⁹, de forma que el sistema anterior se va extendiendo no sólo a las actas definitivas de la Inspección sino también a las actas previas.

c) El Decreto 1920/1976, de 16 de julio, sobre Régimen de determinadas liquidaciones tributarias

Poco después, se aprueba el Decreto de 16 de julio de 1976 que extiende el procedimiento simplificado de gestión, hasta ahora aplicado al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y a los Impuestos sobre el Lujo, a la mayoría de tributos estatales, quedando solamente al margen del mismo los tributos aduaneros y aquellos impuestos que gravan las sucesiones y donaciones, las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos

⁴⁹ Artículo 1 del Decreto de 24 de febrero de 1976.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

documentados, cuyas actas de constancia de hechos se tramitarán de acuerdo con lo establecido en la Orden de 28 de febrero de 1976 y la Orden de 31 de enero de 1977, sobre modelos de actas⁵⁰.

Una importante novedad destaca en el artículo 1 del Decreto de 16 de julio de 1976 que consiste en suprimir la práctica de la liquidación provisional “*en los supuestos de autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo*”, en los cuales para conseguir una mayor celeridad en el procedimiento y con el fin de “evitar la corruptela de que la Administración efectuara una liquidación provisional sobre la ya realizada por el sujeto pasivo en su declaración-liquidación con el único fin de interrumpir la prescripción”⁵¹, las Oficinas gestoras se limitarán a realizar un somero examen de las declaraciones presentadas con el único fin de corregir los posibles errores materiales o de hecho padecidos al practicarse la autoliquidación y en el caso de no apreciarse errores se procederá a la anotación en los ficheros y registros de control de las declaraciones para que se remitan a la Inspección, sin más trámites⁵².

Por otro lado, según el artículo 2 del citado Decreto, “*en las actas previas o definitivas que formalice la Inspección de los Tributos deberán consignarse las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedente para regularizar la situación*

⁵⁰ Para el profesor FERREIRO LAPATZA, José Juan, el procedimiento recogido en la Orden de 28 de febrero de 1976, para la tramitación de las actas de constancia de hechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es similar al sistema introducido por el Decreto de 8 de julio de 1965 y desarrollado por el Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, puesto que entiende que son similares las funciones del inspector y la Oficina liquidadora queda vinculada, de forma idéntica, a las actuaciones de la Inspección ya que sus tareas se reducen a constatar que no se ha producido una aplicación indebida de normas legales, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, ob. cit., págs. 432 y 433. Sin embargo, en opinión de ANGULO RODRÍGUEZ, Edmundo, aquí las actas continúan manteniendo el carácter de propuestas de liquidación que, en ningún caso, adquieren el carácter de liquidaciones definitivas por el simple transcurso del tiempo, siendo atribuida la competencia liquidadora a las Oficinas gestoras, en exclusiva, “Un supuesto de remisión normativa: el RD 1920/1976, de 16 de julio, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria”, CT, núm. 28, 1979, pág. 26.

⁵¹ MANTERO SÁENZ, Alfonso, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, 3ª edición, Madrid, 1987, pág. 306.

⁵² Apartado 1 de la Orden de 22 de noviembre de 1976, que desarrolla el Decreto de 16 de julio de 1976, sobre Régimen de determinadas liquidaciones tributarias.

La gestión de los tributos...

tributaria que haya sido objeto de comprobación o investigación, con expresión de las infracciones apreciadas y de las sanciones reglamentarias, determinando, si procede, la deuda tributaria... Asimismo deberá constar la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo... especificándose, en su caso, si la conformidad prestada se extiende a la regularización de la situación tributaria y a las liquidaciones en ellas practicadas". Si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la liquidación formulada por la Inspección de los tributos -de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1 del Decreto- se dará por notificado de su obligación de ingresar.

El hecho de darse por notificado al prestar la conformidad constituye, como manifiesta CLAVIJO HERNÁNDEZ⁵³, una de las diferencias de este Real Decreto con el Decreto de 8 de julio de 1965. En el procedimiento simplificado de 1965, el inspector notificaba al sujeto pasivo que si no le fueran comunicados por la Oficina gestora reparos a la liquidación propuesta en el plazo establecido, se entenderá que dicha Oficina confirma la propuesta de referencia y que ésta última tiene el carácter de definitiva. Aquí, sin embargo, el hecho de prestar la conformidad lleva consigo que el sujeto pasivo se dé por notificado de la obligación de ingresar. Es decir, que en el Decreto de 1965, la Inspección de los tributos únicamente hacía propuestas de liquidación y, con el Real Decreto de 1976, la Inspección tiene funciones liquidadoras y las funciones de las Oficinas gestoras quedan reducidas, como ahora veremos, a la corrección de las liquidaciones practicadas por la Inspección de los tributos.

Así pues, la Oficina gestora "*queda facultada* -según los párrafos 3 y 4 del artículo 3 del Decreto de 16 de julio de 1976- *para iniciar expediente administrativo, en el que dará audiencia al interesado, en el plazo de un mes, siempre que aprecie ha existido error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes en la liquidación girada en el acta...Transcurrido el indicado plazo de un mes sin que la Oficina gestora haya acordado la iniciativa del expediente...la liquidación practicada en el acta de la Inspección de los*

⁵³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "El procedimiento simplificado de liquidación...", ob. cit., págs. 393 y 394.

Tributos tendrá el carácter de definitiva”.

Sin embargo, CHECA GONZÁLEZ⁵⁴ opina que la situación no es muy diferente a la existente a partir de 1965, “puesto que a partir del Decreto de 8 de julio de 1965, la Oficina gestora sólo formalmente continuaba liquidando, limitándose, cuando actuaba, a la subsanación de errores aritméticos o a la corrección de las normas legales indebidamente aplicadas, lo cual evidentemente tenía lugar en pocos supuestos y, por consiguiente, la propuesta del Inspector, con la debida conformidad del contribuyente, devenía liquidación definitiva en la gran generalidad de los casos, todos ya a partir del Real Decreto de 16 de julio de 1976, en el cual, sin embargo, se siguieron manteniendo, cosa que posteriormente desaparecería,... las competencias de las Oficinas gestoras para incoar expedientes administrativos siempre que apreciaran, por sí o como consecuencia de los reparos formulados por la Intervención error material o indebida aplicación de las disposiciones vigentes en la liquidación girada en el acta de la Inspección de los tributos, debiendo en estos casos girar una nueva liquidación modificativa”.

Asimismo, el artículo 4 del Decreto de 16 de julio de 1976, apoya la tesis mantenida sobre la autenticidad de las liquidaciones que practica la Inspección al establecer que *“cuando el sujeto pasivo acepte parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria que le formule la Inspección de la Hacienda Pública, se formalizará acta previa... y la liquidación que en ella se practique tendrá la consideración de a cuenta de la que en definitiva se acuerde”*, por lo tanto, la Inspección realiza verdaderas liquidaciones aunque sean provisionales.

No obstante, se planteó, a nivel doctrinal, la posible ilegalidad del Decreto de 16 de julio de 1976, en cuanto atribuía competencias liquidadoras a la Inspección en contra de la normativa vigente.

El primer punto de discusión del Decreto se centró en el precepto de su articulado

⁵⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras...”, ob. cit., pág. 15.

La gestión de los tributos...

que suprimía la liquidación provisional en el caso de autoliquidación realizada por el propio sujeto pasivo, basándose para ello en la autorización concedida al respecto en el artículo 120.2 a) de la LGT. En un intento de demostrar la nulidad del citado Decreto se argumentó que “en este artículo de la Ley General Tributaria no existe autorización a la Administración financiera para que prescinda de la liquidación provisional. Sólo dice que puede haber liquidación definitiva, sin que necesariamente tenga que existir liquidación provisional, y nada más”, añadiéndose que, en todo caso, podría pensarse en la existencia de una autorización implícita, la cual chocaría con la unánime exigencia doctrinal del carácter expreso en la autorización⁵⁵. Pero, este argumento fue rebatido, desde otro punto de vista, diciendo “que efectivamente el artículo 120.2 a) de la LGT no contiene una autorización, sin embargo, el que la autorización no se contenga en ese precepto no quiere decir que no exista”⁵⁶.

Otro argumento de confrontación consistió en mantener que este Real Decreto no sólo era ilegal porque no existe esa autorización de la que hemos tratado sino porque, además, “atenta contra el principio de jerarquía normativa, al ir contra el procedimiento de liquidación previsto en los textos refundidos de los impuestos y en la Ley General Tributaria, a los cuales indudablemente desarrolla”⁵⁷; pero este argumento también fue satisfactoriamente rebatido demostrando que el Real Decreto “no infringe la Ley General Tributaria, sino que regula, mediante normas de rango reglamentario y en virtud de

⁵⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “El procedimiento simplificado de liquidación...”, ob. cit., pág. 397. En el mismo sentido afirma FERREIRO LAPATZA, José Juan, que “El artículo 120. 2 a) LGT, al que alude el Preámbulo del Decreto 1920/1976, dice, simplemente, que en ciertos casos la liquidación definitiva se hace directamente, sin previa liquidación provisional, pero no autoriza, a nuestro parecer, a prescindir de la provisional en todos los casos en los supuestos en que está prevista y regulada como una etapa del procedimiento de liquidación de tributos”, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, ob. cit., pág. 432, (nota a pie núm. 34).

⁵⁶ ANGULO RODRÍGUEZ, Edmundo, “Un supuesto de remisión normativa...”, ob. cit., págs. 29 y 30. Según este autor, en los artículos 9, 17 y 91 de la LGT se produce una remisión normativa que habilita al Gobierno para sucesivas regulaciones reglamentarias con el único límite del complemento indispensable, pues bien, el sistema trazado en el Real Decreto 1920/1976, de 26 de julio, complementa las normas contenidas en la Ley General Tributaria, permitiendo su correcta aplicación, y sin ir más allá de ese complemento, puesto que no vulnera ninguno de los preceptos de este texto legal y, en particular el artículo 120.2 a).

⁵⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “El procedimiento simplificado de liquidación...”, ob. cit., pág. 398.

remisión normativa, el procedimiento de gestión tributaria y la competencia material en relación al mismo. En cambio, el Real Decreto vulneró ciertos preceptos de los Textos Refundidos de los Impuestos sobre Renta de Capital y sobre Sociedades, vigentes en el momento de promulgación de aquél. Sin embargo, aquellos preceptos estaban indebidamente incluidos en los Textos Refundidos, y conservaban su primitivo rango reglamentario, por lo que el Real Decreto 1920/1976 no incurre tampoco en este punto en infracción del principio de jerarquía normativa⁵⁸.

A pesar de las críticas recibidas, el Real Decreto de 16 de julio de 1976 siguió en vigor hasta su derogación por el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que atribuye definitivamente competencias liquidadoras a la Inspección de los tributos.

d) El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero

Con la aprobación del Real Decreto de 12 de febrero de 1982 y sus normas de desarrollo (Orden de 26 de mayo de 1982 y Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 30 de julio de 1982) culmina el proceso de asignación de funciones liquidadoras a la Inspección de los tributos, puesto que en este texto se otorga, expresamente, la competencia liquidadora a la Dependencia de Inspección, siendo el Inspector Jefe el encargado de dictar el acto administrativo de liquidación tributaria.

Este texto deja fuera de su ámbito de aplicación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuya regulación sigue contenida en la Orden de 28 de febrero de 1976, y a los Impuestos aduaneros, como se desprende de su artículo 11 y de la Disposición transitoria 2ª del mismo.

Un análisis detallado del articulado del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, revela el importante cambio producido al otorgar la competencia liquidadora a unos órganos cuya función había sido, en principio, de comprobación e investigación de hechos

⁵⁸ ANGULO RODRÍGUEZ, Edmundo, “Un supuesto de remisión normativa:...”, ob. cit., págs 33 y 34.

imponibles.

Así, en las actas que extienda la Inspección, debe hacer constar las circunstancias mencionadas en el artículo 145 de la LGT, expresando, en su caso, las infracciones que aprecie y cuantificando la deuda tributaria, incluyendo, cuando proceda, los intereses de demora y la sanción aplicable.

Cuando el acta tenga por causa una prueba preconstituida, deberá expresar, detalladamente, en que consiste la misma e irá acompañada de un informe del inspector actuario, que, junto con el acta y la iniciación del correspondiente expediente, se notificará al sujeto pasivo para que, en el plazo de quince días, pueda alegar ante la Dependencia de Inspección lo que proceda, reservándose al Inspector Jefe, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 del Real Decreto de 12 de febrero de 1982, la realización del acto administrativo de liquidación.

Si el sujeto presta su conformidad a la propuesta de liquidación contenida en el acta de la Inspección, ésta lo hará constar así en ella y le entregará un ejemplar, una vez firmada por ambas partes, y aquél se tendrá por notificado de su contenido, teniendo que ingresar el importe de la deuda tributaria liquidada en el acta.

No obstante, el artículo 7 del Real Decreto citado permite al interesado, en caso de acta de conformidad, impugnarla en el plazo de quince días, por razón de error material o aplicación indebida de las normas vigentes ante la Dependencia de Inspección, que será competente para resolver. Asimismo, autoriza, en su párrafo 2, a la Dependencia de Inspección a que, en el plazo de un mes, a partir de la fecha del acta de conformidad, inicie expediente administrativo, en el que oirá al interesado si aprecia en el acta error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes o si entiende que el acta tiene defectos de forma o se halla incompleta; una vez finalizada la tramitación del expediente, propondrá al Inspector Jefe la resolución que proceda, pero *“transcurrido el plazo de un mes, sin que se haya acordado la iniciación del expediente, la liquidación practicada en el acta tendrá el carácter de definitiva, salvo que en ella se haga constar que el acta tiene carácter de*

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

previa”. Ambas posibilidades de impugnación permiten entender, con PUEYO MASÓ⁵⁹, que en el acta de la Inspección encontramos un verdadero acto administrativo de liquidación.

En el caso de actas de disconformidad, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo 3 del artículo 7 del Real Decreto de 12 de febrero de 1982, *“el sujeto pasivo, en el plazo de ocho días, a partir del décimo siguiente al de su fecha, podrá realizar alegaciones ante la Dependencia de Inspección. El Inspector actuario remitirá, por su parte, al Inspector Jefe un ejemplar del acta con su informe en los diez días siguientes a la fecha de aquella. Recibidos el acta e informe y el escrito del particular, el Inspector Jefe, a propuesta, en su caso, de la Oficina Técnica,... dictará el correspondiente acto administrativo de liquidación”*.

Por último, el artículo 9 del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, declara que, en el caso de regularización de la situación tributaria en el régimen de estimación indirecta de bases, *“el acto administrativo de liquidación se dictará por el Inspector Jefe”*. Para desarrollar el procedimiento aplicable en el caso de estimación indirecta de bases imponibles se aprueba el Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, en el cual se reitera la competencia liquidadora del Inspector Jefe. En este supuesto, el Inspector actuario propondrá la aplicación del régimen de estimación indirecta y formulará un informe razonado, todo ello será remitido al Inspector Jefe advirtiendo al interesado de su derecho a conocer y alegar dentro de los quince días siguientes lo que estime procedente, transcurridos los cuales, el Inspector Jefe elevará al Delegado de Hacienda las actuaciones para que resuelva sobre la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta. Firme este acto, la Oficina Técnica de la Inspección pone de manifiesto el expediente al interesado para que alegue cuanto estime conveniente sobre la cuantía de las bases y la regularización de la situación tributaria; a la vista de todo ello, la Oficina Técnica propondrá la base imponible o rendimiento neto y la liquidación tributaria si

⁵⁹ PUEYO MASÓ, José Antonio, “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *CT*, núm. 75, 1982, pág. 169.

La gestión de los tributos...

procediere que serán elevadas al Inspector Jefe para su aprobación.

Por lo tanto, con la reforma introducida por el Real Decreto de 12 de febrero de 1982, la Inspección de los tributos comprueba e investiga y, en su caso, practica la correspondiente liquidación, siendo esta última función encomendada al Inspector Jefe.

En otro orden de ideas, uno de los problemas suscitados tras la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico tributario del texto analizado fue aclarar si la atribución de competencias liquidadoras a la Inspección de los tributos con ocasión de la nueva norma atenta contra las garantías del contribuyente al ser el mismo órgano el que comprueba e investiga y, posteriormente, practica la liquidación e incluso sanciona, si es procedente.

El Preámbulo del Real Decreto citado consideró que, en aras a la eficacia y a la economía de procedimiento, era necesario que fuera la propia Dependencia de Inspección la que realizara las liquidaciones, asegurando que *“nada sufren con ello las garantías del administrado, pues aparte de la subsistencia de los procedimientos de revisión a que se refieren los arts. 153 a 159 de la Ley General Tributaria, así como la actuación de la Intervención en la esfera que le es propia, el hecho de que el acto administrativo se dicte por el superior jerárquico del Inspector actuario, supone la eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad de juicio”*.

Sin embargo, no toda la doctrina se muestra conforme con lo establecido en el Preámbulo de esta norma, sino que, por el contrario, el profesor PALAO TABOADA entiende que *“la referencia a los procedimientos de revisión de oficio y a la Intervención cabe considerarla como hecha a mayor abundamiento. En cuanto a los primeros, por el carácter esporádico de su empleo y por las limitaciones formales y materiales de éste. En cuanto a la segunda, porque se trata de un control de legalidad que en la mayoría de los casos será imposible de ejercer por la insuficiente distinción en el acta de los aspectos fácticos y jurídicos. En realidad -sigue diciendo el autor- la medida principal adoptada por el Real Decreto en garantía del contribuyente es la atribución de las competencias que antes pertenecían a las Oficinas gestoras, al Inspector Jefe de la correspondiente*

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Dependencia. Acerca de ello, cabe observar, en primer lugar, que esta separación de personas no es equiparable, en nuestra opinión, a la antigua separación de órganos. Quien dicta el acto administrativo sigue siendo la Inspección de los tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior de éste. Pero, aún admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no cabe duda de que resulta debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía. Cabe presumir con algún fundamento que pocas veces discrepará el Inspector Jefe de las liquidaciones practicadas por sus subordinados”⁶⁰. Como tendremos ocasión de analizar, algunos de estos argumentos serán utilizados, posteriormente, por el Tribunal Supremo para declarar nulo el Real Decreto de 12 de febrero de 1982.

Frente al planteamiento del profesor PALAO TABOADA se argumentó, por otro lado, que era inadecuado trasladar al ámbito tributario las garantías del proceso judicial y, por tanto, comparar la posición de los órganos administrativos con la del juez⁶¹.

Por lo demás, de acuerdo con otro sector de la doctrina, las garantías del contribuyente están lo suficientemente garantizadas. Entre ellos, CLAVIJO CARAZO entiende que continúan perfectamente garantizados los intereses del contribuyente, ganándose con esta solución agilidad y eficacia en la gestión de los tributos⁶².

⁶⁰ PALAO TABOADA, Carlos, “El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria”, ob. cit., págs. 17 y 18.

⁶¹ En este sentido, dice PUEYO MASÓ, José Antonio, que eso sería pretender configurar el procedimiento tributario como un proceso judicial. “El procedimiento tributario es -según el autor- el cauce de actuación de una persona dotada de poder público frente a otra sometida a ese poder. Pretender basar en él la actuación de órganos neutrales, al igual que actúa un juez, es pretender unir realidades distintas... Por ello hablar del carácter neutral de la Oficina liquidadora frente a la Inspección y a los contribuyentes es utilizar un concepto carente de todo significado técnico. Es simplemente utilizar una suposición que la realidad, por otra parte, no confirma”, “Los actos y el procedimiento de actuación...”, ob. cit., pág. 157, (nota a pie núm. 8).

⁶² CLAVIJO CARAZO, Francisco, “La función comprobadora y liquidadora de la Inspección”, *Impuestos*, núm. 7, 1986, pág. 15. Asimismo, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, “Inspección. Competencias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1659 y 1660 y RODRÍGUEZ CATIVIELA, Enrique José, “La Oficina Técnica de Inspección: una creación del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *CT*, núm. 42, 1982, pág. 217.

e) La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984

El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, fue objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación de Técnicos de Hacienda que, posteriormente, se amplió a los artículos 15 y 17 y a la Disposición adicional del Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, sobre estimación indirecta de bases. En este recurso se cuestionaba la legalidad de ambos Reales Decretos por infringir el principio de jerarquía normativa al atribuir funciones liquidadoras a la Inspección de los tributos.

El Tribunal Supremo resolvió el recurso a favor de los recurrentes declarando nulos de pleno derecho el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y los artículos antes mencionados del Real Decreto de 9 de julio de 1982, en su Sentencia de 24 de abril de 1984, donde se pronunció diciendo que *“como el RD 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, atribuye a la Inspección funciones liquidadoras en una amplia medida lo cual entraña una ilegalidad, por violación de norma superior,... procede declarar la nulidad de pleno derecho del referido Decreto impugnado, ya que la Administración al ejercer la potestad reglamentaria no puede dictar disposiciones de tal índole que supongan infracción de otras establecidas en normas de superior jerarquía, por ser natural limitación de aquella potestad, la de no poderse contener en sus Reglamentos preceptos contra legem...”*⁶³, estableciendo, además, que *“por las mismas razones y fundamentos legales, por los que se declara la nulidad del RD 412/1982, procede declarar la del 1547/1982, éste respecto de sus arts. 15, 17 y su Disposición adicional, en cuanto en dichos preceptos se atribuyen funciones liquidadoras a los Inspectores de Tributos”*⁶⁴.

Para llegar a esta conclusión el Tribunal Supremo debe analizar si los mencionados textos atentan contra lo preceptuado en la Ley General Tributaria y la normativa concordante, asegurando que *“dicha Ley General Tributaria, vino a restablecer*

⁶³ Considerando 11º de la STS de 24 de abril de 1984 (RJ 1984, 2711).

⁶⁴ Considerando 12º de la Sentencia citada en la nota anterior.

en su pureza el esquema de funciones ortodoxo en el procedimiento de gestión tributaria, al determinar que las actividades de comprobación e investigación constituyen, básica y exclusivamente, el contenido de la función inspectora, en tanto que, las de liquidación, constituyen una fase separada que se encomienda a las oficinas técnicas liquidadoras o de relación con los contribuyentes; principio funcional recogido en el art. 109 de la Ley General Tributaria y precisado en el art. 140 de la misma... resultando claro, por ello, que dicha Ley General Tributaria atribuye a la Inspección funciones exclusivamente inspectoras: comprobación e investigación de los hechos imposables nunca de liquidación; sin que proceda objetar a esta interpretación que el art. 145 de la propia Ley permita incluir en el acta calificaciones jurídicas,... porque tal regulación, en lo que consiste... es que en la propia acta se pueda incluir la rectificación o propuesta de liquidación por parte del inspector actuario, pero nunca el acto de liquidación o liquidación en sentido estricto, entendida como una declaración de voluntad de la administración financiera sobre el an y el quantum de la obligación tributaria que corresponde a órganos distintos de la Inspección”⁶⁵. “De lo anterior deriva -para el Tribunal- que al preceptuar el Real Decreto objeto de impugnación y las disposiciones que lo desarrollan que la Inspección tiene, además de sus funciones propias, las de liquidación, se está atentando a lo establecido en la Ley General Tributaria y normas concordantes, conculcando la misma”⁶⁶.

El Tribunal Supremo alude además en su Sentencia a la polémica doctrinal que había suscitado el Real Decreto de 12 de febrero de 1982 al atribuir a los mismos órganos la comprobación y la liquidación del tributo, afectando, de este modo, según algunos autores, las garantías del administrado; parafraseando en algún punto al profesor PALAO TABOADA, entiende el Tribunal que *“un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación Inspección-liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la oficina liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria,*

⁶⁵ Considerando 8º de la citada Sentencia del Tribunal Supremo.

⁶⁶ Considerando 9º de la Sentencia del Tribunal Supremo, citada en la nota a pie 63.

La gestión de los tributos...

teniendo presente los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyentes; garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto en que la separación de personas, sustituye a la separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo, sigue siendo la Inspección de tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior a éste; y, aun admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a dudas que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía”⁶⁷.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 fue alabada por algunos autores que la consideraban sumamente acertada⁶⁸, pero también sufrió duras críticas en el sentido apuntado por CHECA GONZÁLEZ que pone de manifiesto la inexistencia en la Ley General Tributaria de precepto alguno que prohíba al Inspector actuario y, mucho menos, al Inspector Jefe liquidar, no existiendo tampoco, en su opinión, ningún artículo en esta Ley que atribuya esa función a otro órgano distinto, por lo que entiende que “ninguna disposición que atribuyese a la susodicha Dependencia (de Inspección) esos cometidos se podría predicar que atentase contra el principio de jerarquía”⁶⁹.

Lo cierto es que la sentencia declaró nulo el Real Decreto de 12 de febrero de 1982 y varios preceptos del Real Decreto de 9 de julio del mismo año, dejando un vacío normativo que era preciso llenar.

⁶⁷ Considerando 6º de la STS de 24 de abril de 1984.

⁶⁸ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, califica la sentencia del Tribunal como “de elogiabile elaboración y perfección técnico-jurídica, así como de claridad en sus considerandos”, “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84 en relación al Real Decreto 412/1982”, *RDFHP*, núm. 172, 1984, pág. 958.

⁶⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras...”, ob. cit., pág. 21. Para PUEYO MASÓ, “la Ley General Tributaria, se limita a describir y regular funciones, pero no a articularlas orgánicamente... por lo que fundar en el principio de contrarius actus la ilegalidad de la atribución a órganos inspectores de funciones liquidadoras, supone un relevante giro interpretativo de la Ley General Tributaria, a saber, que ésta no sólo describe funciones sino que las atribuye a órganos concretos”, “Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 50, 1984, pág. 270.

f) La Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 11 de julio de 1984 y el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, sobre el Régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los tributos y de las liquidaciones tributarias de ellas derivadas

Con carácter provisional y hasta que una nueva disposición ocupara el lugar dejado por el Real Decreto de 12 de febrero de 1982, anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, la Secretaría General de Hacienda dicta una Resolución, en cuya norma primera deja constancia de que, a partir de entonces, *“los actos administrativos y cualesquiera otros que deban dictarse como consecuencia de actas de Inspección, lo serán por el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes”*.

Poco tiempo después, se aprueba el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, que haciéndose eco de las argumentaciones del Tribunal Supremo, remite la competencia liquidadora a su titular original, esto es, al órgano gestor.

De esta forma y, según su artículo 9, dedicado a las actas con prueba preconstituida, *“a la vista del acta y el informe y de las alegaciones que en su caso haya formulado el sujeto pasivo, la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes dictará el acto administrativo que corresponda, que se notificará reglamentariamente al sujeto pasivo”*.

Asimismo, el artículo 11 del citado Real Decreto que regula la tramitación de las actas de la Inspección, dispone que *“las actas de comprobado y conforme o de conformidad adquirirán firmeza y la propuesta de liquidación practicada en ellas se convertirá en definitiva transcurrido el plazo de un mes desde su fecha sin que la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes haya modificado la propuesta de la Inspección... Cuando el acta sea de disconformidad, la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas (ante ella), en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones”*.

La gestión de los tributos...

Por otro lado, en el régimen de estimación indirecta de bases, corresponde, de acuerdo con el artículo 12 del Real Decreto citado, a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, previa puesta de manifiesto del expediente a los interesados para alegaciones, elevar al Delegado de Hacienda las propuestas de resolución relativas a la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta, siendo la propia Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes la que dictará la liquidación cautelar y el acto administrativo de fijación de bases o rendimientos y de liquidación tributaria que proceda.

Por consiguiente, con la aprobación del Real Decreto de 31 de octubre de 1984, la Oficina gestora vuelve a ostentar las competencias liquidadoras que le habían correspondido en un principio, mientras la Inspección de los tributos regresa a su tarea de órgano investigador y de comprobación.

D) La reforma tributaria de 1985

a) La Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

No obstante, la situación creada por el Real Decreto de 31 de octubre de 1984 duró poco tiempo, porque el día 26 de abril de 1985 se aprueba una Ley que modifica determinados preceptos de la Ley General Tributaria, entre ellos, el artículo 140, comprensivo de las funciones de la Inspección de los tributos, introduciendo, en su apartado c), una nueva competencia inspectora que consiste en practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

Con esta Ley, la Inspección se apropia, de forma totalmente legal, de la competencia liquidadora en detrimento de los órganos gestores que, a partir de ese momento, verán debilitadas sus facultades en el ámbito de la gestión tributaria hasta que, como observamos más adelante, empiecen a tener competencias comprobadoras.

b) El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos

En desarrollo de la Ley General Tributaria y, de acuerdo con lo previsto en su artículo 9, se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, por Real Decreto de 25 de abril de 1986, que viene a confirmar la competencia liquidadora de los órganos inspectores. Veamos los preceptos más destacados en este sentido.

El Reglamento que regula el procedimiento inspector, comienza incluyendo la función liquidadora como propia de la Inspección, en su artículo 2, de acuerdo con lo establecido en el artículo 140 de la LGT.

En segundo lugar, analizando las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, establece, en su artículo 10.2, que la Inspección *“determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos”*.

Más tarde, el artículo 42 del Reglamento dispone que *“las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho”*.

Por otro lado, las actas de la Inspección deben contener, de acuerdo con el artículo 49.2 de este Reglamento, entre otros datos, *“la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias”*.

Por último, el artículo 60 del RGIT desarrolla el procedimiento a seguir por la Inspección para la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actas, que corresponde dictar al Inspector Jefe del Organo o Dependencia central o territorial desde el

que se hayan realizado las actuaciones inspectoras.

Tras la lectura de los preceptos mencionados podemos destacar la atribución de la competencia liquidadora a la Inspección de los tributos, siendo el Inspector Jefe el encargado de dictar el correspondiente acto administrativo de liquidación tributaria.

c) La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril

El artículo 140 de la LGT salió airoso del recurso de inconstitucionalidad planteado ante el Tribunal Constitucional, con el fin de anular determinados preceptos de la nueva reforma. Los recurrentes alegaban que el hecho de que el órgano inspector disfrutara funciones comprobadoras y liquidadoras atentaba contra el principio que prohíbe ser juez y parte en un mismo asunto y suponía, además, volver al sistema instaurado por el Real Decreto de 12 de febrero de 1982 que había sido declarado nulo de pleno derecho por el Tribunal Supremo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional desestimó el recurso, argumentando, en primer lugar, que *“siendo cierto que el Tribunal Supremo, en la Sentencia citada, declaró nulo el Real Decreto 412/1982, dicha anulación se hizo sobre la base de que tal disposición reglamentaria violaba el principio de jerarquía normativa, consagrado en el art. 9.3º de la Constitución, en la medida que contradecía lo dispuesto en una Ley -la Ley General Tributaria- según la cual a la Inspección de Tributos le correspondían funciones exclusivamente inspectoras, de comprobación e investigación de los hechos imponibles, pero no de liquidación... Tampoco puede aceptarse -según el Tribunal Constitucional- que el precepto impugnado haya vulnerado los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos... Por un lado, la norma es clara y los ciudadanos saben a qué atenerse ante la misma; por otro, el legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de las funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos, por lo que la opción entre una u otra solución cae dentro del ámbito de la legítima discrecionalidad del legislador, no resulta arbitraria y no produce indefensión alguna”*. Además, el Alto

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Tribunal entiende, de acuerdo con lo expuesto por el Abogado del Estado, que “*debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos*”⁷⁰.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 ha sido criticada por la doctrina que la ha calificado, mayoritariamente, de desafortunada, puesto que provoca un reforzamiento de los poderes de la Administración en detrimento de los derechos individuales de la persona, en una especial configuración del deber de contribuir que la convierte en un pronunciamiento poco garantista, en un momento en el cual deben empezar a primar los derechos de los contribuyentes sobre las potestades administrativas⁷¹.

Por consiguiente, tras el reconocimiento jurisdiccional de la constitucionalidad del

⁷⁰ FJ 8º de la STC 76/1990, de 26 de abril.

⁷¹ En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, núm. 8, 1992, pág. 21. Dicha Sentencia es criticada también por FERREIRO LAPATZA, José Juan, “El Estatuto del Contribuyente”, *Civitas, REDF*, núm. 88, 1995, pág. 654 y por GARCÍA AÑOVAROS, Jaime, “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *Civitas, REDF*, núm. 90, 1996, pág. 218 y siguientes. Por otro lado, a favor de esta Sentencia, BANACLOCHE, Julio, “Una sentencia con dos lecturas (TC S 26 de abril de 1990)”, *Impuestos*, núm. 11, 1990, pág. 48.

La gestión de los tributos...

artículo 140 de la LGT, la Inspección de los tributos ha pasado a gozar de la competencia liquidadora asignada, en principio, a los órganos de gestión, que, a sensu contrario, pasarán a asumir nuevas competencias.

E) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

La Ley 25/1995, de 20 de julio, no ha modificado las funciones de la Inspección de los tributos que continúa manteniendo la competencia para dictar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Sin embargo, la citada Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria lleva a cabo importantes innovaciones en materia de fraude a la ley; modifica determinados aspectos del responsable tributario; reforma, de forma considerable, las infracciones y sanciones tributarias y el procedimiento recaudatorio e introduce un importante avance en la atribución de funciones comprobadoras a los órganos gestores, como veremos posteriormente.

F) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

Con posterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria, tiene lugar la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.

Por lo que a las facultades liquidadoras de la Inspección se refiere, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no aporta más novedad que el establecimiento, en su artículo 29, de un plazo general de doce meses para el ejercicio por parte de los órganos inspectores de las actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación que les correspondan, que se entenderán finalizadas -de acuerdo con el artículo 29.4- en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas. Luego,

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

la aprobación de la Ley que regula los derechos y garantías de los contribuyentes viene a reforzar la competencia liquidadora de la Inspección al incluirla, en este precepto, como una de sus actuaciones que, sin embargo, no aparece especificada en el artículo 9 del Reglamento General de la Inspección.

4. La atribución de funciones comprobadoras a los órganos gestores

Por último, otra de las causas que ha ocasionado la modificación del procedimiento tradicional de gestión tributaria, ha sido la progresiva asunción de funciones comprobadoras por parte de los órganos gestores, que ha culminado con la nueva redacción del artículo 123 de la LGT, por medio del cual se atribuyen verdaderas competencias comprobadoras a las Oficinas gestoras.

La función esencial de los órganos gestores había sido siempre la liquidación de los tributos, esto es, determinar la deuda tributaria resultante de la declaración presentada por el sujeto pasivo, mientras los órganos inspectores se encargaban de la función de comprobación e investigación. Pero, esta clara división de funciones desapareció cuando el sistema de iniciación del procedimiento de gestión a través de la declaración tributaria del sujeto pasivo comenzó a verse sustituido por el régimen de declaración-liquidación, por medio del cual el propio sujeto pasivo declara, determina e ingresa la deuda tributaria. A partir de entonces, la liquidación provisional de la Administración comienza, en algunos casos, a ser innecesaria, por lo menos como modo de determinar la cantidad que debe pagar el sujeto pasivo, no así, por el contrario, como método de control de las autoliquidaciones presentadas.

Asimismo, la Inspección de los tributos empieza a asumir funciones liquidadoras, de forma que los órganos gestores van a ver debilitadas sus competencias de forma extraordinaria porque, por un lado, los contribuyentes determinan su deuda tributaria autoliquidando el tributo y, por otro, la Inspección de los tributos practica el acto de liquidación resultante de sus actuaciones de comprobación e investigación e impone, en su caso, las correspondientes sanciones. Como afirma el profesor TEJERIZO LÓPEZ, “en

La gestión de los tributos...

esta época en que las funciones y órganos tributarios se desdibujan hay un claro perdedor, incluso desde el punto de vista corporativo: los órganos de gestión. Entre la asunción de la mayor parte de las funciones de gestión por parte de los obligados tributarios y la asunción de funciones de liquidación por parte de los órganos de control (Inspección), aquellos han perdido buena parte de su razón de ser y su importancia en el organigrama de la Administración tributaria⁷².

Ahora bien, como contrapunto a esta pérdida de funciones liquidadoras por parte de las Oficinas gestoras, surge una tendencia a asumir competencias comprobadoras, tradicionalmente reservadas a la Inspección de los tributos, de manera que, a partir de ese momento, empezamos a vivir un proceso histórico inverso que perfectamente podría culminar -en opinión de MAGRANER MORENO⁷³- con la atribución total de la función de comprobación a los órganos de gestión. Esta ampliación de funciones de los órganos de gestión, se inició en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante la necesidad de un control rápido y masivo de la autoliquidaciones presentadas por dicho Impuesto, hasta culminar en la nueva redacción del artículo 123 de la LGT, que supondrá la atribución de competencias de comprobación, con carácter general, a los órganos de gestión.

Seguidamente, aludimos al proceso que ha experimentado la normativa tributaria en la consolidación de las facultades comprobadoras de los órganos gestores, distinguiendo la normativa general de la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷² TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "La reforma de la gestión tributaria", *CT*, núm. 68, 1993, págs. 85 y 86.

⁷³ MAGRANER MORENO, Francisco J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 46.

A) La comprobación de los órganos gestores en la normativa general

a) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963

La Ley General Tributaria atribuye, con un carácter general, la función comprobadora a la Administración, al establecer, en su artículo 109.1, que ésta *“comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible”*, sin asignar dicha función a órganos concretos, mientras, por otro lado, en su artículo 140, atribuye dicha facultad a la Inspección de los tributos a la que corresponde, entre otras funciones, la investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración y la integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación.

Asimismo, el artículo 121 de la LGT, en su redacción original, permite a la Administración discrepar de los datos consignados en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos a la hora de practicar la correspondiente liquidación, con la obligación de notificarles, adecuadamente, el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones, con expresión de los hechos y elementos adicionales que la motiven. De esta forma, como acertadamente sostiene la profesora BOLLO AROCENA, en el plazo comprendido entre la presentación de la declaración y la práctica de la liquidación provisional, *“las Oficinas gestoras pueden llevar a cabo una actividad dirigida a examinar las declaraciones, examen que... puede traducirse en una actividad de control del contenido de las mismas, que si bien no es parangonable con la comprobadora en sentido técnico, en cuanto a las facultades con que la Administración cuenta en uno y otro caso, no cabe duda, sin embargo, de que a través de ella puede llegarse a hacer una depuración del contenido de las declaraciones que normalmente redundará en beneficio de la Hacienda al permitírsele, a través de este mecanismo, la práctica de una liquidación provisional por un importe superior al que hubiera resultado en esta fase en el caso de que la declaración no*

hubiera sido sometida a dicho control”⁷⁴.

La redacción de los mencionados preceptos legales planteó el problema de quién ostenta la competencia comprobadora, es decir, si sólo los órganos inspectores podían comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo o si también las Oficinas gestoras tenían esta facultad.

Muchos autores han sido partidarios de entender que esta competencia sea compartida por ambos órganos administrativos, correspondiendo a los órganos gestores facultades comprobadoras dentro del procedimiento de gestión tributaria. En este sentido, FERREIRO LAPATZA establece que, dentro de la relación normal entre la Administración gestora y los contribuyentes, los órganos de gestión deben contar con ciertas facultades comprobatorias. Los órganos liquidadores, “pueden y deben -según el autor- utilizar todos los datos a su alcance para comprobar que las actuaciones de los particulares que llegan a su conocimiento se ajustan a derecho. Pueden y deben, en ocasiones, procurarse nuevos datos requiriendo para su aportación a quienes los posean, fundamentalmente a los sujetos pasivos del tributo. Pueden y deben comprobar si el contribuyente ha seguido correctamente el mandato de la norma al cumplimentar la declaración o al cuantificar la deuda de acuerdo con el hecho imponible declarado, cuando la ley encomiende al propio contribuyente la liquidación”⁷⁵.

Asimismo, ALBIÑANA opina que “corrientemente, las actuaciones comprobadoras a que nos venimos refiriendo, están a cargo de los Inspectores de los Tributos (artículo 140 de la LGT), aunque en determinados casos también pueden efectuarse por las oficinas liquidadoras”⁷⁶.

⁷⁴ BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Ed. EDERSA, Madrid, 1983, págs. 118 y 119.

⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, ob. cit., pág. 40

⁷⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar, *Sistema tributario español y comparado*, Ed. ICE, 2ª edición, Madrid, 1983, pág. 86. Del mismo modo, SANMARTÍN FERNÁNDEZ, Jaime, recuerda que “la

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

“A la tarea comprobatoria general de la Administración Tributaria le son aplicables -según PUEYO MASÓ⁷⁷- los artículos 109, 110 y 111 de la LGT, así como los artículos 114 a 119 de la misma ley. A la función comprobadora de la Inspección de los Tributos se aplican, además de los anteriores, los artículos 140 a 146 de la misma ley, que parece reconocer que la competencia general comprobatoria de los tributos corresponde a la Inspección, si bien deja subsistentes facultades comprobatorias residuales de otros órganos administrativos, carentes de regulación procedimental oportuna”.

No obstante, esta atribución de funciones comprobatorias de los tributos a órganos ajenos a la Inspección ha sido -en opinión del autor- tradicional en nuestro Derecho tributario, incluso en épocas en que se reservaba a la Inspección a tareas exclusivamente de este género.

Todo ello demuestra que en nuestro Derecho tributario se ha huido de la especialización funcional para basarse en la especialización orgánica, es decir, que no se han atribuido funciones especializadas a cada órgano concreto de la Administración, funciones comprobadoras a la Inspección y funciones liquidadoras a los órganos gestores, sino que ambas funciones pueden ser ejercidas por estos órganos indistintamente⁷⁸.

Esta postura va a ser confirmada, más tarde, por la propia Administración al reconocer que “la Ley General Tributaria se basa en un criterio de delimitación de funciones y no de creación de órganos con unas atribuciones concretas”, de manera que “cabe la existencia de tareas de comprobación fundadas en los artículos 109 y 110 LGT y

comprobación no debe considerarse como una actividad exclusiva de la Inspección, y que el art. 109 (de la LGT), atribuye con carácter general a la Administración la comprobación”, “La función gestora en la Administración Tributaria”, *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 112.

⁷⁷ PUEYO MASÓ, José Antonio, “Los actos y el procedimiento de actuación...”, ob. cit., pág. 156.

⁷⁸ PUEYO MASÓ, José Antonio, “Los actos y el procedimiento de actuación...”, ob. cit., págs. 156 y 157 y “Las funciones de la Inspección de los Tributos...”, ob. cit., pág. 270.

La gestión de los tributos...

no en cambio en los artículos 140 y siguientes de la misma Ley”⁷⁹.

Pero, si aceptamos, como ha hecho un importante sector de la doctrina, que los órganos gestores tienen facultades comprobadoras, es necesario determinar cuál es su alcance, esto es, qué es lo que las Oficinas gestoras pueden comprobar y cuáles son sus límites.

Es importante partir, con FERNÁNDEZ LÓPEZ⁸⁰, de la idea de que los órganos de gestión no tienen atribuidas todas y las mismas facultades de comprobación de que goza la Inspección, pues, de lo contrario, perdería toda virtualidad la atribución específica de potestades recogida en el artículo 140 y siguientes de la LGT.

Por consiguiente, como iremos desvelando a lo largo de estas líneas, los órganos gestores no van a tener las mismas facultades que la Inspección en orden a la comprobación de los tributos, limitando su actuación, en un principio, a la comprobación formal, que se verá ampliada, posteriormente, hacia una actuación comprobadora cada vez más intensa y similar, de alguna forma, a la propia de la Inspección de los tributos, con los problemas que ello plantea.

b) El Decreto de 11 de marzo de 1971, de Reorganización del Ministerio de Economía y Hacienda

Con este Decreto de Reorganización comienza a asignarse, de forma expresa, funciones comprobadoras a las Oficinas gestoras al obligarlas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LGT, a *“incorporar a las declaraciones de los sujetos pasivos todos los elementos y demás antecedentes y valoraciones de los respectivos hechos*

⁷⁹ Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987 sobre “Documentos utilizados por las dependencias y secciones de gestión tributaria en la comprobación de ciertos hechos consignados en declaraciones-liquidaciones por el IRPF”, *Impuestos*, núm. 4, 1988, pág. 141.

⁸⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, *Impuestos*, núm. 1, 1995, pág. 8. En sentido idéntico se pronuncia la Dirección

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

*imponibles que ya conozca la Administración pública en todos sus ramos, cumpliendo en tales supuestos lo prevenido en el apartado dos) del artículo 121 de dicho texto legal, y sin perjuicio de la posterior actuación de la Inspección de los Tributos*⁸¹, debiendo actuar del mismo modo cuando no exista declaración del sujeto pasivo al amparo del artículo 101 b) de la LGT.

Concretando así la competencia comprobadora que, con carácter general, se asigna a la Administración en el artículo 109 de la LGT, y basándose en el artículo 121 de la misma Ley, que permite a la Administración discrepar de lo establecido por el sujeto pasivo en su declaración al realizar la liquidación correspondiente, se otorga a las Oficinas gestoras ciertas facultades de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria.

c) El Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, de Reorganización de la Administración Territorial

Por otro lado, el Real Decreto de Reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda pública asigna funciones a órganos concretos y así, en su artículo 17, atribuye a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, entre otras, *“la comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados”*, reservando a la Inspección de Hacienda, en el artículo siguiente, las funciones previstas en el artículo 140 de la LGT.

De este modo, se distingue entre la comprobación formal o simple cotejo de datos que es asignada a los órganos gestores y la comprobación en sentido estricto, que sigue siendo competencia de la Inspección de los tributos.

General de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe de 23 de enero de 1987, ob. cit., pág. 140.

⁸¹ Artículo 10.1 del Decreto de 11 de marzo de 1971, de Reorganización del Ministerio de Hacienda.

d) La Orden de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública

La Orden de 23 de mayo de 1980 desarrolló el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, antes citado, pero algunos años más tarde parece aconsejable dictar una nueva disposición de desarrollo que actualice la organización y funciones de las diferentes Dependencias de la Administración periférica de la Hacienda pública y, por ello, tiene lugar la aprobación de la Orden de 12 de agosto de 1985 que, de nuevo, reserva a la Dependencia de Gestión Tributaria, en su artículo 34, “*la comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados*”, mientras recoge dentro de las funciones de la Dependencia de Inspección de Hacienda, en su artículo 37, entre otras: la investigación de los hechos imposables; la comprobación de las declaraciones tributarias, así como de las declaraciones-liquidaciones; la realización de actuaciones inquisitivas y de información para la aplicación de los tributos; la comprobación del cumplimiento de las condiciones exigidas para el disfrute de beneficios fiscales y, en general, las que se derivan del artículo 140 de la LGT y demás disposiciones vigentes.

De la lectura de ambos preceptos, parece desprenderse que la comprobación formal se refiere, más bien, a una función de control que de comprobación⁸², siendo la comprobación inquisitiva función privativa de los órganos inspectores.

e) El Reglamento General de Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986

Siendo la comprobación tributaria una función típica de la Inspección, debemos aludir a la norma que regula dicho procedimiento, puesto que el Reglamento de Gestión Tributaria sigue aún sin aprobarse.

⁸² CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, 2ª edición, Madrid, 1990, pág. 392. Idéntica opinión mantiene CARO CEBRIÁN, Aníbal, “La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”, *Monografías CaT*, núm. 89, 1989, pág. 11.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Así, el artículo 1 del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, reduce la competencia gestora a la mera comprobación formal cuando, al definir la Inspección de los tributos como “*los órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios*”, establece que ésta podrá tener atribuidas otras funciones de gestión tributaria y que, asimismo, “*los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas*”.

En opinión de CARO CEBRIÁN, este precepto “se dicta imbricado en las nuevas competencias atribuidas a la Inspección por la reforma de la Ley General Tributaria y trata de ensanchar las funciones de la Inspección y recortar las de las Oficinas gestoras. Se las limita a la comprobación meramente formal de las declaraciones presentadas. Ahora bien - según el autor- como todo, tiene, al menos dos lecturas, y una Oficina gestora ambiciosa (legítimamente) de competencias, argüiría que la limitación es corta, pues alude sólo a las declaraciones presentadas para reducir a lo formal el ámbito de la comprobación, mientras que en lo restante, indagaciones, requerimientos, otras labores de comprobación, queda investida de plenas facultades hasta no invadir, las expresamente atribuidas a la Inspección”⁸³.

Por otra parte, el artículo 34 del RGIT, referido a la comprobación abreviada de los órganos inspectores, reconoce la facultad de los órganos gestores de corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan.

En consecuencia, las facultades comprobadoras de las Oficinas gestoras siguen estando reducidas, de acuerdo con este Reglamento, a una mera comprobación formal o de cotejo de datos, mientras la comprobación en sentido estricto corresponde a la Inspección tributaria.

⁸³ CARO CEBRIÁN, Aníbal, “La comprobación tributaria ...”, ob. cit., pág. 12.

f) El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987

Los artículos 140 y siguientes de la LGT atribuyen a la Inspección de los tributos una serie de funciones y facultades, de forma que, junto a lo establecido en el artículo 109 de la misma Ley y lo dispuesto en el Reglamento de Inspección de los tributos, se sostiene que la Inspección puede efectuar íntegramente la comprobación de la situación tributaria de un sujeto pasivo. Pero, la cuestión es si en un sistema de declaraciones-liquidaciones masivas como el nuestro, sólo los órganos inspectores pueden comprobar o, dicho de otro modo, si los órganos de gestión tienen competencia para realizar funciones comprobadoras.

La Administración, apoyándose en el artículo 121 de la LGT, ha entendido que también los órganos gestores pueden realizar tareas que cabe calificar de comprobación, sin embargo, dichos órganos no tienen atribuidas todas y las mismas facultades de que goza la Inspección de los tributos.

Reglamentariamente, como hemos tenido ocasión de examinar con anterioridad, se ha realizado una clara separación entre los órganos de gestión y de inspección y se ha atribuido a los primeros sólo tareas de comprobación formal, con las que parece aludirse, según la Dirección General de Inspección, “a un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que deriven de errores advertidos en la liquidación, respetando los datos declarados, o de la adición de datos que ya obren en poder de la Administración tributaria”⁸⁴.

De este modo, con este Informe, se avanza, indiscutiblemente, en la atribución de facultades comprobadoras a los órganos gestores, puesto que la Dirección General de Inspección hace referencia a la utilización de los datos obrantes en poder de la

⁸⁴ Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, ob. cit., págs. 140 y 141.

Administración, posibilidad que hasta ahora no había sido recogida, ya que la comprobación de la Administración gestora se había limitado a los datos declarados por el contribuyente.

g) La Ley 31/1990, de Presupuestos Generales para 1991, por la que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Con posterioridad, tiene lugar la aprobación de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, cuyo artículo 103 crea un Ente de Derecho público, integrado en las Administraciones públicas y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda⁸⁵, con la denominación de Agencia Estatal de Administración Tributaria y al que corresponde, desde su constitución efectiva, la gestión del sistema tributario estatal, de forma que, a partir de 1 de enero de 1992, todas las competencias gestoras que correspondían a los órganos integrantes del Ministerio han pasado a ser realizadas por las Dependencias de Gestión de las Delegaciones de la Agencia Tributaria.

No nos parece éste el momento oportuno para adelantar la organización y las competencias que corresponden a los órganos que integran la Agencia Tributaria, sino que sólo pretendemos dar noticia de su existencia. Posteriormente, volveremos sobre el análisis de este Ente público, ya que, ante la falta de un Reglamento General de Gestión Tributaria, el estudio de la organización y competencias de su Departamento de Gestión, recientemente modificada por la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de enero de 1999, es la única forma de conocer las potestades propias de los órganos de gestión tributaria.

⁸⁵ Como consecuencia de la aprobación del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales, las referencias realizadas al Ministerio de Economía y Hacienda deben entenderse hechas al Ministerio de Hacienda al que, en la actualidad, queda adscrita la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B) Las funciones de comprobación de los órganos de gestión en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a) Antecedentes normativos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los precedentes legales del actual Impuesto sobre la Renta los encontramos en la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, la Contribución General sobre la Renta y el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, donde los órganos gestores disponían de las facultades que reseñamos a continuación.

a') Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

La Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se recaudaba, según el artículo 18 del Reglamento definitivo de 18 de septiembre de 1906, para la administración y cobranza de la misma, mediante retención directa o indirecta, a través de declaración del sujeto pasivo o por liquidación efectuada de oficio.

En el supuesto de retención indirecta, la Administración disponía -de acuerdo con la normativa reglamentaria⁸⁶- de un plazo de tres días para examinar la liquidación contenida en la declaración jurada (presentada por el retenedor), aprobándola, si con arreglo a la clase y cuantía de las utilidades imponibles consignadas en ella, estaba bien aplicado el epígrafe correspondiente de la tarifa y bien deducidos de aquella cifra el importe de la cuota para el Tesoro y el 1 por 100 que como premio de cobranza correspondía al retenedor; en caso contrario, podría corregir los errores advertidos. Ahora bien, esta rectificación o aprobación provisional lo sería a los solos efectos de recaudación y la Administración conservaba el derecho a investigar la verdadera utilidad imponible.

⁸⁶ Artículos 27 y 28 del Reglamento de 18 de septiembre de 1906, para la Administración y Cobranza de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Por lo tanto, según el Reglamento de 18 de septiembre de 1906, existían dos tipos de actividad comprobadora, una consistente en detectar la posible existencia de errores en la liquidación presentada por el sujeto obligado y otra en la que la Administración comprobaba la veracidad de lo declarado e investigaba, en su caso, lo no declarado, si bien ambas facultades comprobadoras eran atribuidas, con carácter general, a la Administración.

Del mismo modo, el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 22 de septiembre de 1922, establecía que, presentados los documentos previstos por la Ley, *“se practicará una liquidación por la tarifa 3ª al sólo efecto de la recaudación, debiendo la Administración girar dicha liquidación sobre los beneficios declarados por el contribuyente, sin que pueda reclamar la presentación de más documentos que los ordenados por la ley”*. Por lo tanto, la liquidación provisional se practicaba por la Administración apoyándose en la declaración y en los documentos presentados por el contribuyente, mientras la liquidación definitiva se dictaba, por la propia Administración, una vez verificada la comprobación de esos documentos.

b) Contribución General sobre la Renta

La Ley de 20 de diciembre de 1932 creó la Contribución General sobre la Renta, como un tributo superpuesto a los existentes que iba a gravar solamente las rentas superiores a 100.000 pesetas que las personas naturales acrediten poseer o se presume que poseen por los signos exteriores de riqueza.

Toda persona obligada al pago de la Contribución debía presentar a la Administración una declaración firmada de todos los elementos constitutivos de la renta, de forma que la Administración, en vista de las declaraciones y previa la comprobación administrativa de las mismas con los documentos y antecedentes que posea, pueda proceder a la imposición de la cuota tributaria, sin tener que sujetarse para ello a las

declaraciones presentadas por los contribuyentes⁸⁷. La Administración podía así realizar un primer examen de los datos contenidos en la declaración presentada por el sujeto pasivo.

Posteriormente, el Decreto de 15 de febrero de 1933, que regula las normas para la presentación de las declaraciones por los contribuyentes y para la comprobación de las mismas y consiguiente consignación de cuotas, ordenaba a las personas obligadas a contribuir por este Impuesto a presentar a la Administración una declaración firmada de los elementos que habrán de tenerse en cuenta para la fijación de la respectiva renta imponible, de forma que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del citado Decreto, *“la comprobación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes se llevará a cabo mediante los documentos o antecedentes que existan en las oficinas de la Administración respecto de las personas obligadas a contribuir, los que faciliten los Ayuntamientos y los que la propia Administración pueda adquirir con sujeción a las disposiciones vigentes”*. De este modo, la Administración de Rentas Públicas comunicará a los contribuyentes las observaciones, interpretaciones o decisiones que estime oportunas sobre los datos que figuren en las declaraciones -haciendo uso de la facultad concedida en el artículo 27 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, que le permite discrepar de tales declaraciones- y realizada la comprobación, las Administraciones de Rentas Públicas procederán a liquidar las cuotas contributivas correspondientes que serán notificadas a los contribuyentes⁸⁸.

Más tarde, una vez practicadas las liquidaciones se formarán relaciones triplicadas por zonas recaudatorias y se extenderán los correspondientes recibos. Estas relaciones pasarán, junto con las declaraciones de los contribuyentes y los recibos, a la Intervención provincial de Hacienda. Un ejemplar de las relaciones con las respectivas declaraciones duplicadas será devuelto a la Administración de Rentas Públicas que pasará un ejemplar de dichas declaraciones a la Inspección provincial de Hacienda para la debida

⁸⁷ Artículo 27 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta.

⁸⁸ Artículos 8, 9 y 10 del Decreto de 15 de febrero de 1933.

comprobación⁸⁹.

De esta forma, se distingue la comprobación efectuada por la Oficina gestora con el fin de practicar la liquidación provisional, de la comprobación inquisitiva de la Inspección tributaria.

Con posterioridad, la Ley de 16 de diciembre de 1954 aprueba un nuevo texto regulador de la Contribución sobre la Renta que, sin embargo, no produce notables modificaciones en este aspecto. Como había dispuesto la normativa anterior, la Administración procederá, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, a la imposición de la cuota contributiva, en vista de las declaraciones presentadas y previa la comprobación administrativa de las mismas con los documentos y antecedentes que posea, sin obligación de ajustarse a las declaraciones de los contribuyentes en la determinación de la deuda.

Para regular la Inspección de la Contribución sobre la Renta, se aprueba la Orden de 20 de julio de 1955, cuyo artículo 7 recoge las facultades de las Secciones provinciales en el caso de que los contribuyentes hubieran presentado declaración previamente a la actuación inspectora; en este supuesto, las Secciones provinciales procederán a su examen, cotejando las bases declaradas con los antecedentes y datos de que dispongan, de forma que, si resultasen discrepancias, la Sección las comunicará a los interesados, indicando las modificaciones que, a su juicio, deben introducirse en las bases declaradas, y dándoles un plazo de diez días para alegaciones. Si el interesado comparece y acepta, en todo o en parte, la propuesta de la Sección o si no acude en dicho plazo, se incorporan las nuevas bases a las cifras declaradas y se procede a efectuar la correspondiente liquidación, practicada la cual pasarán los antecedentes a la Inspección para la debida comprobación. Si, por el contrario, del examen de los datos y antecedentes en poder de la Sección, no aparecen bases distintas a las declaradas por el contribuyente, ésta se limitará a dictar la

⁸⁹ Artículo 2 de la Orden de 24 de mayo de 1933, que recoge las normas a que habrán de ajustarse los servicios internos de los organismos encargados de la administración de la Contribución sobre la Renta.

liquidación provisional, pasando, con posterioridad, los antecedentes a la Inspección de los tributos. Se posibilita así al órgano de gestión a realizar un primer examen de las declaraciones presentadas, sin perjuicio de la posterior comprobación de la Inspección de los tributos.

c') Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas

En virtud del artículo 110 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, la Contribución sobre la Renta pasó a denominarse Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo Texto Refundido se aprobó por Decreto de 23 de diciembre de 1967.

Ante la falta de un Reglamento general del Impuesto, se aprueba el Decreto de 11 de mayo de 1968, al que ya nos hemos referido en el apartado que dedicamos al proceso de introducción de las autoliquidaciones en el sistema tributario, que contiene ciertas normas provisionales para su aplicación, entre ellas, el citado Decreto contempla, en su artículo 5, la facultad de la Administración tributaria para "*practicar liquidaciones provisionales sobre las declaraciones presentadas, ajustándose estrictamente a los datos y cifras consignados en las mismas, pero no a la calificación fiscal que les hubiere atribuido el contribuyente*", como diferenciada de los actos de comprobación e investigación de la Inspección de los tributos, contenidos en el artículo 7 del citado Decreto.

Esta será la normativa vigente hasta que con la reforma tributaria de 1978 surge el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 44/1978.

b) El Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, aprobó el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dejando al margen de su articulado la regulación de las facultades de

los órganos de gestión⁹⁰. De modo que es el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, el que establece, en su artículo 160, que “*El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas*”.

Idéntica redacción se incluye en el artículo 160 del RIRPF, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, con el fin de recoger toda la normativa de carácter reglamentario existente y en el que se desarrollan y aclaran aquellos conceptos de la Ley del Impuesto no considerados en la disposición anterior.

De acuerdo con este precepto, el órgano gestor puede girar la liquidación provisional a la vista de la declaración presentada por el sujeto pasivo y de los datos consignados en la misma, es decir, sólo tiene facultades de comprobación formal⁹¹.

No obstante, este precepto planteó numerosos conflictos ya que la Oficina gestora se extralimitaba constantemente en sus funciones comprobadoras, teniendo que entrar a solventar estas discrepancias los Tribunales Económico-Administrativos.

⁹⁰ Según ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “La Ley que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quizás, preocupada en exceso de lo que era una actividad empresarial; cómo se componía la unidad familiar...; o pensando en algo tan sordido y frío como es una vivienda desocupada, se limitó a describir el perfil de las cuestiones procedimentales en el ámbito de aplicación del tributo, pues sabido es, que éstos son temas meramente formales que tienen un escaso interés por no tratarse de materias amparadas por la reserva de ley tributaria y cuya regulación, sistemáticamente, se confía al desarrollo reglamentario y no se cae en la cuenta de que estos aspectos procedimentales son los verdaderos caballos de batalla en la vida de cualquier impuesto”, “IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras”, *Monografías CaT*, núm. 79, 1988, pág. 7.

⁹¹ MAGRANER MORENO, Francisco J., ha entendido que “el artículo 160 no atribuye una función de comprobación, propiamente dicha, tal como ésta debe entenderse, a los órganos de gestión, más bien, lo que se consigue mediante esta disposición es, en ejercicio de unas funciones reglamentarias, ya no de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino de la propia Ley General Tributaria, establecer que estos órganos tienen solamente unas funciones de comprobación comprendidas dentro de la llamada comprobación formal que consisten en el simple cotejo de datos y rectificación de las declaraciones; de esta manera, los órganos gestores ostentan una función propia del lugar que ocupan dentro del procedimiento de gestión tributaria y en la estructura de la distribución orgánica con atribución de funciones específicas de la Administración tributaria realizada reglamentariamente”, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., págs. 72 y 73.

La gestión de los tributos...

De acuerdo con la doctrina de estos Tribunales, la Oficina gestora únicamente puede basarse, a efectos de girar la liquidación provisional oportuna, en los datos consignados en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, con facultad para rectificar tanto los errores de hecho como los de derecho.

En este sentido, se planteó ante el Tribunal Económico Administrativo Central si la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes podía practicar liquidación provisional suprimiendo la deducción por adquisición de vivienda que el contribuyente había consignado en su declaración por entender que no se había acreditado la realidad de dicha inversión. El Tribunal Económico, en Resolución de 24 de marzo de 1987, con fundamento en el artículo 160 del Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, entiende que *“cuando la Oficina gestora suprimió totalmente el importe de la deducción consignada lo hizo como consecuencia del ejercicio indebido de unas facultades investigadoras y de comprobación que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos con funciones inspectoras, pues del precepto transcrito se desprende que su actuación debió limitarse a constatar, a la vista de las bases imponibles y circunstancias con repercusión tributaria consignadas por el declarante, en qué medida se cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos por los artículos 124, apartados 1 a) y 3 y 125 relativos a la discutida desgravación, pero en modo alguno pudo desarrollar actuaciones inquisitivas y de investigación que, en aplicación de los artículos 140 de la Ley General Tributaria y artículos 17 y 18 del Real Decreto 489/1979, están encomendadas a la Inspección de los Tributos; cuales fueron requerir que el contribuyente probase fehacientemente la existencia de uno de los elementos conducentes a la aplicación del impuesto”*⁹².

Por otra parte, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 1988 trataba de solucionar la posibilidad o imposibilidad del órgano gestor de practicar liquidación provisional suprimiendo unos gastos excepcionales, pero no

⁹² Considerando 4º de la RTEAC de 24 de marzo de 1987. A la misma conclusión llega el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona en el Considerando 3º de su Resolución de 23 de febrero de 1988 (CEF, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 68, 1988).

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

suntuarios, alegados por el contribuyente en su autoliquidación, porque entendía que no podían ser considerados como tales; el Tribunal estableció al respecto que *“no teniendo el citado artículo 160 del Reglamento del Impuesto otro límite para practicar las referidas liquidaciones provisionales que los datos consignados en las mismas (declaraciones), la Oficina gestora puede efectuarlas rectificando tanto los errores materiales aritméticos... como aquéllos otros que puedan conceptuarse como de interpretación jurídico-fiscal distinta a la que la Administración considera correcta, y en su virtud,... el jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes practicó liquidación provisional en el plazo fijado de acuerdo con los datos consignados en su declaración por el sujeto pasivo, de la que se deducía error de derecho (la calificación de un gasto como excepcional y no suntuario que no puede ser tenido por tal)... por cuyo motivo la Oficina gestora al practicar la liquidación provisional está facultada para corregir tal error de derecho...”*⁹³.

Posteriormente, en Resolución de 12 de mayo de 1988, el Tribunal Central entendió que, si bien el órgano competente para recibir las declaraciones del Impuesto sobre la Renta está facultado para practicar liquidaciones provisionales que rectifiquen la autoliquidación del sujeto pasivo a la vista de los datos consignados en la misma, no puede requerir al sujeto aclaración de la disminución patrimonial consignada en la autoliquidación, porque considera que *“el órgano de gestión al requerir del interesado aclaración sobre la disminución patrimonial consignada en su declaración, está asumiendo facultades investigadoras y de comprobación que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos de la Administración con funciones inspectoras...”*⁹⁴.

⁹³ Véase, en este sentido, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 17 de noviembre de 1988 (*CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 75, 1989) y la RTEAC de 16 de febrero de 1989 (*CaT*, núm. 100, 1989).

⁹⁴ Idéntica postura mantiene el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Murcia en su Resolución de 19 de diciembre de 1988 (*CaT*, núm. 100, 1993), al entender que cuando la Oficina gestora giró liquidación provisional duplicando la base declarada y las retenciones por la actividad profesional, oponiéndose a la existencia de una comunidad de bienes entre los hermanos, se estaba extralimitando en sus funciones.

c) El Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, que modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Posteriormente, el Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, modifica determinados artículos del Reglamento, entre ellos, el artículo 160, y a raíz de esta modificación se produce una notable ampliación de las funciones comprobadoras de los órganos de gestión.

De acuerdo con el artículo 160 del Reglamento del Impuesto, en su nueva redacción, *“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”*.

Con esta reforma se extienden considerablemente las facultades comprobadoras de los órganos gestores, porque no van a verse limitados, para practicar la liquidación provisional, a los datos consignados en las declaraciones por los sujetos pasivos, sino que van a poder examinar y solicitar, en su caso, los justificantes de las deducciones en la cuota que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados.

La justificación del cambio operado se fundamenta, según el Preámbulo del citado Real Decreto, en la necesidad de adaptar el artículo 160 del RIRPF a las características del Impuesto, de conformidad con lo previsto en los artículos 104 y 109 de la LGT.

Sin embargo, tanto esta justificación como el precepto en cuestión, ha venido siendo criticado por un amplio sector doctrinal que entiende que el mencionado artículo nació viciado de nulidad al sobrepasar los límites establecidos en la Ley General Tributaria.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ⁹⁵ entiende que esta norma sobrepasa el mandato de la Ley General Tributaria, “porque a lo largo de su articulado no encontramos precepto alguno en el que poder fundamentar la competencia de las Oficinas encargadas de practicar liquidaciones provisionales para solicitar de los sujetos pasivos los justificantes a través de los cuales se acredite la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota”.

Por otro lado, este autor es crítico con la justificación de la reforma contenida en el mismo, basada en los artículos 104 y 109 de la LGT, porque, en su opinión, no cabe encontrar la justificación del cambio en ninguno de los preceptos mencionados, sino más bien “en la inequívoca postura de los órganos encargados de resolver en la vía económico-administrativa y que ha venido a limitar la desmesurada capacidad de acción que se habían arrogado las Oficinas encargadas de practicar las liquidaciones provisionales por el Impuesto”.

Basar la reforma en el artículo 104 de la LGT es, según ESEVERRI MARTÍNEZ, infundado, porque “la solicitud de justificantes que acredite los datos y circunstancias reflejados en una declaración tributaria, no puede ser tenida como facultad que se ejercita para ampliar los hechos declarados, sino para constatar la realidad de los mismos y, en el procedimiento tributario la actuación comprobadora, en sentido estricto, incumbe por ley a los órganos de la Inspección”.

De igual modo, no es partidario de fundamentar la reforma en el artículo 109 de la LGT, ya que entiende que es cierto que en este artículo se reconocen funciones comprobadoras e investigadoras a la Administración tributaria sin especificar el órgano concreto al que competen las mismas; pero, también es evidente que unos preceptos más adelante, por el artículo 140 de la LGT, se deposita el ejercicio de esas funciones en los órganos de la Inspección que, por tanto, gozan de legitimidad para desarrollarlas. Incluso,

⁹⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “IRPF: se amplían las competencias...”, ob. cit., pág. 3 y siguientes.

La gestión de los tributos...

según el autor, haciendo una lectura sistemática de los preceptos de la Ley General Tributaria podemos concluir que son los órganos de la Inspección los facultados para recabar los documentos justificativos de las deducciones.

Por consiguiente, para el autor citado, las funciones comprobadoras de las Oficinas liquidadoras “deben limitarse a constatar la corrección de los datos declarados para detectar la posible existencia de errores materiales o aritméticos, así como la adecuada utilización del ordenamiento jurídico-tributario por parte del declarante”, esto es, deben reducirse a una comprobación formal.

Por nuestra parte, entendemos que, si bien dichas críticas pueden ser fundadas en un momento en el que la Ley General Tributaria no ha atribuido competencias de comprobación a los órganos de gestión, las mismas no se fundamentan en los momentos actuales, si tenemos en cuenta la nueva redacción del artículo 123 de la LGT.

Asimismo, MANTERO SÁENZ⁹⁶ discrepa de la posibilidad de fundamentar esta ampliación de facultades comprobadoras en los artículos 104 y 109 de la LGT, argumentando que en ninguno de ellos aparece incluida la posibilidad de solicitar justificantes.

Por su parte, CARO CEBRIÁN, de acuerdo con los autores anteriormente citados, entiende que estamos ante una norma perniciosa por diversas razones, entre ellas: la ilegalidad, por invadir funciones que están atribuidas a la Inspección de los tributos en el artículo 140 de la LGT y en el Reglamento General de Inspección Tributaria; la ruptura con las facultades históricas de las Oficinas gestoras y la presión fiscal indirecta y añadida en la que se somete al contribuyente español⁹⁷.

⁹⁶ MANTERO SÁENZ, Alfonso, “Comentario al Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, por el que se modifican determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban nuevas tablas de retenciones”, *Monografías CaT*, núm. 65, 1988, pág. 96.

⁹⁷ CARO CEBRIÁN, Aníbal, “La comprobación tributaria...”, ob. cit., págs. 13 y 14. Asimismo MAGRANER MORENO, Francisco J., entiende que “la disposición reglamentaria comentada podría estar

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

Por otro lado, tras la polémica reforma, nuestros Tribunales Económico-Administrativos siguen limitando las competencias comprobadoras de los órganos gestores.

Así, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 27 de enero de 1993, llega a la certeza de que *“el órgano de gestión al practicar las liquidaciones provisionales que en él se discuten extralimitó sus facultades, ya que las mismas se limitan a la rectificación de datos consignados en las declaraciones, es decir, corregir errores aritméticos o materiales de los datos consignados en las mismas por los sujetos pasivos, los que se deriven de no haber respetado los límites establecidos, o de interpretación jurídico-fiscal distinta de lo que la Administración considera correcta, pero siempre que ello se deduzca indubitadamente de los datos obrantes en el expediente, de lo que se deduce que la Oficina gestora no podía variar las declaraciones presentadas voluntariamente por los sujetos pasivos, en el sentido de imputar al esposo... los rendimientos derivados de la actividad empresarial declarados por su cónyuge, lo que requeriría la apertura de un procedimiento de comprobación e investigación a fin de determinar si la actividad empresarial se realiza de forma habitual, personal o directa por uno o ambos cónyuges, mediante la aportación de las pruebas pertinentes siendo el hecho de que la Licencia Fiscal figure a nombre del esposo y que los pagos fraccionados se hayan efectuado sólo por éste; meros indicios que pueden llevar a la iniciación del procedimiento inspector, pero que no ofrecen la certeza suficiente para que, sin acudir a tal procedimiento pueda la Oficina gestora practicar liquidación provisional rectificando las autoliquidaciones formuladas”*⁹⁸.

viciada de nulidad por ir, en primer lugar, y desde su entrada en vigor, contra lo dispuesto en la Ley General Tributaria, y en segundo lugar, por estar en plena contradicción con el mandato contenido en el artículo 26.2 de la LGP, norma que sí opera como una verdadera atribución de las facultades de comprobación e investigación a los órganos de la Inspección de los Tributos”, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., págs. 80 y 81.

⁹⁸ Considerando 3º de la RTEAC de 27 de enero de 1993 (*JT* 1993, 279); posición que este Tribunal reitera en posteriores Resoluciones como la de 7 de julio de 1993 (*JT* 1993, 1149) y la de 12 de enero de 1994 (*JT* 1994, 245) y que aparece de nuevo en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de abril de 1995 (*JT* 1995, 412).

De este modo, a pesar de la reforma, el Tribunal Económico Administrativo Central insiste en la necesidad de que las comprobaciones realizadas por las Oficinas gestoras se ajusten, estrictamente, a la verificación de los datos consignados por los sujetos pasivos en sus autoliquidaciones.

Posteriormente, la Resolución de este Tribunal de 21 de julio de 1993 anuló la liquidación provisional del órgano gestor al entender que se había extralimitado en sus facultades al rectificar la autoliquidación *“sin haber solicitado del interesado aclaración ni justificante alguno, posibilidad prevista en el artículo 160 del Reglamento del Impuesto, que le permitiera determinar la improcedencia de la deducción practicada”*⁹⁹.

Más tarde, el Tribunal Central recorta, de nuevo, las competencias comprobadoras de los órganos gestores al disponer que *“de conformidad con el artículo 160 RIRPF, según redacción dada por el RD 9/1988, de 15 de enero, no podía requerir al interesado más documentos acreditativos que aquéllos que se refiriesen a la veracidad o procedencia de las deducciones en la cuota, sin que, consiguientemente pudiera proceder a modificar, rebajando, la cifra consignada por el sujeto pasivo como minoración de la base imponible en concepto de alimentos...”*¹⁰⁰, por lo que, a juicio del Tribunal, *“lo procedente hubiera sido, en su caso, la comprobación inspectora de la procedencia de la reducción en la base en cuestión y el análisis detallado de las facturas justificadoras de los diversos gastos aportadas por el contribuyente, contrastando la procedencia de tales importes y en definitiva el importe total de gastos variables admisible como deducible...”*¹⁰¹.

d) La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ante las críticas que había suscitado el artículo 160 del RIRPF, en su redacción de

⁹⁹ Considerando 5º de la RTEAC de 21 de julio de 1993 (JT 1993, 1153).

¹⁰⁰ Considerando 3º de la RTEAC de 7 de junio de 1994 (JT 1994, 975).

¹⁰¹ Considerando 7º de la RTEAC citada en la nota anterior.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

1988, tanto por parte de la doctrina como por parte del Tribunal Económico Administrativo Central y, antes de que el mencionado precepto fuera declarado nulo, fue incluido, con el fin de salvar su legalidad, en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente en su artículo 99 que, dedicado íntegramente a la liquidación provisional, estableció que *“Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, 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 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 empresariales o profesionales”*.

Con esta reforma, se producen importantes novedades en la regulación de la competencia comprobadora de las Oficinas gestoras, a saber:

En primer lugar, se otorga al texto el rango legal correspondiente al pasar de una disposición reglamentaria a su inclusión en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

En segundo lugar, se amplían, notablemente, las facultades de los órganos de gestión al suprimirse el límite que para solicitar justificantes venía reservado a las deducciones en la cuota; no obstante, los órganos gestores no podrán comprobar la documentación contable de actividades empresariales o profesionales que sigue reservada a la Inspección.

Por último, el órgano gestor puede girar una liquidación provisional, no sólo con apoyo en los datos declarados y en los justificantes, sino que también puede hacer uso de los datos que obren en su poder, como preveía el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, lo que ha llevado a algún autor a sostener que esta ampliación de medios supone la atribución a los órganos gestores de

verdaderas funciones investigadoras¹⁰². En nuestra opinión, las funciones de investigación siguen siendo propias de la Inspección, como veremos al analizar la potestad de comprobación de los órganos de gestión en el Capítulo III de nuestro trabajo.

Con la introducción de este precepto en el articulado de la Ley del Impuesto, cuya redacción será reiterada por el artículo 65 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, se solucionan los problemas de legalidad que había suscitado la anterior regulación de las competencias comprobadoras de los órganos de gestión, que al venir recogidas en una disposición reglamentaria infringían el principio de jerarquía normativa; sin embargo, este precepto contenido en la Ley 18/1991, de 6 de junio, se refiere exclusivamente a un Impuesto, mientras los demás seguirán el régimen establecido en la normativa general, es decir, la reserva para los órganos gestores de una simple comprobación formal. Como afirma MAGRANER MORENO, “el mandato previsto en el artículo 99 de la LIRPF constituye un régimen particular sobre la comprobación tributaria y sobre la liquidación, diferente al que viene establecido en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Inspección”¹⁰³.

e) La Resolución de 2 de junio de 1994, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean Unidades de Módulos en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria

En otro orden de ideas, la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de junio de 1994, actualmente derogada por la Resolución de 24 de junio de 1999, crea Unidades de Módulos en las Delegaciones y

¹⁰² Afirma MAGRANER MORENO, Francisco J., que “esta ampliación de los medios de comprobación puestos a disposición de los órganos de gestión supone, ya no la ampliación en sí misma de la función de comprobación tributaria (definida en sentido estricto) que tenían asignada antes, sino la atribución de una más que patente función de investigación...”, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., pág. 88. En el mismo sentido se pronuncia FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Posibles disfunciones orgánicas...”, ob. cit., págs. 19 y 20.

¹⁰³ MAGRANER MORENO, Francisco J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., pág. 98.

Administraciones de la Agencia.

Las Unidades de Módulos, creadas al amparo de la primera Resolución citada, tendrán, de acuerdo con el artículo 2 de la misma, la consideración de órgano de inspección a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades empresariales sujetas al régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos y ejercerán, además, las funciones de gestión tributaria necesarias para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación. No obstante, estas Unidades dependerán del Jefe de Dependencia de Gestión o del Administrador, en su caso, sin integrarse orgánicamente en la Dependencia de Gestión.

Por otro lado, las actuaciones de comprobación desarrolladas por las Unidades de Módulos no se ciñen solamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que dicha Resolución extiende la competencia de estas Unidades a otros tributos, atribuyéndoles, entre otras, la comprobación e investigación de la situación del sujeto respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas y la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como manifiesta PITA GRANDAL¹⁰⁴, el contenido de esta Resolución es sorprendente, por un lado, porque otorga el carácter de órgano de inspección a las Unidades de Módulos y, por otro, porque supone un exceso en relación con el artículo 99 de la LIRPF.

En relación con estas Unidades, que hemos destacado por su peculiaridad, debemos aclarar que la Resolución de 2 de junio de 1994 ha quedado derogada por la Resolución de 24 de junio de 1999, en virtud de la cual las Unidades de Módulos han

¹⁰⁴ PITA GRANDAL, Ana María, "La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias", *Civitas, REDF*, núm. 92, 1996, págs. 638 y 639.

pasado a integrar la estructura de las Dependencias de Gestión Tributaria, aunque siguen teniendo el carácter de órgano de inspección a los efectos de esta norma, que detallaremos en el Capítulo III de este trabajo.

C) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

La culminación de este proceso de atribución de competencias comprobadoras a las Oficinas gestoras se produce con la modificación de la Ley General Tributaria, a raíz de la Ley 25/1995, de 20 de julio, y la nueva redacción de los artículos 121 y 123 de la misma.

Con esta reforma se amplían, notoriamente, las competencias comprobadoras de los órganos de gestión, porque a pesar de que el artículo 123 de la LGT alude, con carácter general, a la Administración como órgano competente para practicarlas, podemos entender, con la mayoría de la doctrina, que se refiere a los órganos gestores como titulares de la función comprobadora, porque dichas funciones ya las tenía atribuidas la Inspección y, además, la propia ubicación del precepto permite adoptar esta postura.

El artículo 121.2 de la LGT establece que *“La Administración Tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada”*.

Con anterioridad a la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 123 de la LGT establecía la posibilidad de que la Administración practicara de oficio liquidaciones provisionales o cautelares cuando los sujetos pasivos impugnaran la competencia de los Jurados tributarios, pero, esta posibilidad había desaparecido, porque los Jurados tributarios ya no existen desde la Ley 34/1980, de 21 de junio, sobre modificación del procedimiento tributario y, en la actualidad, este precepto ha pasado a tener la siguiente redacción, que transcribimos literalmente por su importancia en el

desarrollo de nuestro trabajo:

“La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez

días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

Con este precepto, basado en el artículo 99 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, se introduce en la normativa general, para su aplicación a todos los tributos, la función de comprobación a cargo de las Oficinas gestoras y a él se remitirán las leyes de los tributos aprobadas con posterioridad a esta reforma.

Sin embargo, la aplicación del artículo 123 de la LGT se presenta, en algunos casos, problemática, ante la falta del Reglamento General de Gestión que, previsto en el artículo 9 de la misma Ley, todavía no ha tomado forma. Por esta razón, no es indiferente al sujeto pasivo que su situación sea examinada por un órgano gestor o por un órgano inspector, ya que la falta de una norma de desarrollo de la actuación de los órganos gestores frente a la completa regulación del procedimiento inspector en el Reglamento General de Inspección Tributaria, supone, en ciertas ocasiones, un claro atentado contra las garantías de los sujetos pasivos que, en ningún caso, quedan suficientemente cubiertas con trámites como el de audiencia al interesado recogido en el último párrafo del artículo 123 LGT¹⁰⁵.

Hechas estas primeras consideraciones acerca del artículo 123 de la LGT y la atribución de competencias de comprobación a los órganos de gestión tributaria, un análisis más detallado de las actuaciones de comprobación gestora será elaborado en el Capítulo III de este trabajo, al que nos remitimos.

D) La comprobación de los órganos gestores en las Leyes posteriores a la reforma de la Ley General Tributaria de 1995

Por último, tras la reforma de la Ley General Tributaria y la aprobación del artículo 123 de la LGT, nuestro ordenamiento jurídico ha experimentado la aprobación de

¹⁰⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Posibles disfunciones orgánicas...”, ob. cit., pág. 9.

diferentes Leyes que han podido incidir, de alguna forma, en este punto, por lo que no podemos eludir su mención en este apartado.

La primera reforma que se produce en nuestro sistema tributario tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, es la relativa al Impuesto de Sociedades, que tiene lugar el 27 de diciembre de 1995.

La Ley que aprueba el nuevo Impuesto sobre Sociedades se remite, en su artículo 144, al artículo de la Ley General Tributaria que había introducido la posibilidad de los órganos gestores de realizar comprobaciones abreviadas y liquidaciones provisionales de oficio con carácter general, esto es, el artículo 123 de la misma, si bien lleva consigo una referencia expresa a la Oficina gestora con el fin de otorgarle dicha competencia.

Seguidamente, tiene lugar la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que, si bien podía haber sido una oportunidad para regular, de alguna forma, un procedimiento de gestión tributaria que se encuentra carente de regulación, esta Ley ha hecho caso omiso a las actuaciones que realiza el órgano gestor, pues no reconoce el procedimiento de comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT.

No obstante, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, recoge el catálogo de derechos generales de los contribuyentes y regula el conjunto de derechos y garantías de éstos en los procedimientos tributarios, especialmente, en el procedimiento de inspección, recaudación, sancionador y en los recursos y reclamaciones. Por ello, aunque ha olvidado el procedimiento de liquidación tributaria del artículo 123 de la LGT, entendemos que son aplicables a dicho procedimiento las normas generales de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes sobre los procedimientos tributarios.

La última reforma experimentada por nuestro ordenamiento jurídico tributario ha sido la aprobación de las Leyes 40/1998 y 41/1998, de 9 de diciembre, que han venido a regular los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre No

Residentes, respectivamente.

Por lo que al primero de ellos se refiere, debemos insistir en la existencia de dos modalidades de gestión del Impuesto, esto es, la gestión por autoliquidación y la gestión mediante comunicación en el caso de los sujetos no obligados a declarar.

Por un lado, el artículo 84.1 de la LIRPF se remite al artículo 123 de la LGT, en cuanto a la posibilidad de los órganos de gestión de realizar comprobaciones abreviadas y dictar liquidaciones provisionales de oficio, si bien, como había hecho la Ley que regula el Impuesto sobre Sociedades, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas detalla el órgano competente para su realización. La novedad de esta Ley se contiene, por consiguiente, en relación con los sujetos no obligados a declarar por el Impuesto, puesto que los órganos de gestión tributaria sólo podrán dictar liquidaciones provisionales de oficio en los casos previstos en el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto¹⁰⁶, esto es, cuando se observe la existencia de algún tipo de infracción cometida por el comunicante, sin perjuicio de la liquidación provisional que debe ser dictada por la Oficina gestora en aquellos casos en que el sujeto pasivo, no estando de acuerdo con el cálculo realizado por la Administración a los efectos de la devolución solicitada, insta la notificación de la correspondiente liquidación provisional.

En cuanto al artículo 38 de la Ley del Impuesto de No Residentes, se remite a la potestad de comprobación otorgada a los órganos de gestión en el artículo 123 de la LGT.

Expuestas estas primeras consideraciones sobre la nueva normativa de los Impuestos que recaen sobre la Renta, nos remitimos al análisis de la potestad de liquidación que será realizado en el Capítulo III de este trabajo.

¹⁰⁶ De acuerdo con el artículo 84.2 de la LIRPF, a los contribuyentes que no tengan obligación de presentar declaración por este Impuesto se les practicará la liquidación provisional de oficio: cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndosele practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes o cuando la comunicación presentada contenga datos falsos, incorrectos o inexactos o se haya omitido alguno de los datos que deban figurar en la misma.

IV. CONCLUSIÓN

Como apuntábamos al inicio de este Capítulo, hemos considerado conveniente iniciar nuestro trabajo con un análisis descriptivo del proceso normativo que ha llevado al cambio de la gestión tributaria con la finalidad de mostrar cómo las competencias que, actualmente, corresponden a la Oficina gestora han sido el resultado de una importante reconquista de parte de sus funciones, debilitadas a lo largo de los años, y, asimismo, que la ausencia de una clara delimitación de las competencias gestoras es la clave que hace tan difícil conseguir un adecuado desarrollo normativo del procedimiento que se realiza por los órganos de gestión tributaria.

Como hemos podido advertir a lo largo de este primer Capítulo, la gestión tributaria ha sufrido importantes modificaciones en los últimos años que han supuesto una notable transformación de las competencias otorgadas a los órganos administrativos en el desarrollo del procedimiento en que ésta se manifiesta y de la relación que el contribuyente mantiene con la Administración tributaria a lo largo del procedimiento.

En primer lugar, el sujeto pasivo participa activamente en la gestión tributaria, porque es usual que el procedimiento se inicie mediante declaración-liquidación del contribuyente presentada ante la Oficina gestora¹⁰⁷. A pesar de ello, la Ley General

¹⁰⁷ El Tribunal Supremo ha observado en su Sentencia de 15 de diciembre de 1986 (RJ, 1986, 7156) cómo *“el sistema tradicional y más frecuente en el pasado para concretar la obligación tributaria constaba y sigue constando de dos actos sucesivos y convergentes. Uno, la declaración del sujeto pasivo, donde se manifiestan o reconocen los elementos integrantes del hecho imponible y con cuyos datos, en principio, pero no necesariamente, las oficinas de la Hacienda practican la liquidación, que, una vez notificada, origina la exigibilidad de la deuda impositiva. En la modalidad conocida de autoliquidación, ambas operaciones se reúnen y han de realizarse directamente por el particular, sin participación alguna de los órganos administrativos de gestión, que tienen una posición pasiva, recepticia, aun cuando conservan la potestad de comprobación. Esta carga, en el sentido estricto de la expresión, que exige de los particulares una actividad de colaboración, sólo puede ser establecida mediante Ley, y así, en los textos reguladores de los diversos tributos se ha ido estableciendo tal sistema, que ha revelado una capacidad expansiva insospechada. No sólo se utiliza para los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las jurídicas, objeto de la actual controversia..., sino que se ha aplicado a otros como el desaparecido sobre el tráfico de las empresas, el recién implantado sobre el valor añadido o el de transmisiones patrimoniales, entre otros, e incluso se prevé su extensión a todos los demás, si la naturaleza del hecho imponible lo permite -Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero-. En suma, lo que empezó siendo esporádico y ocasional se ha convertido en normal, entendida esta palabra estadísticamente”* (FD 3º). Asimismo, el

La gestión de los tributos...

Tributaria sigue sin regular la autoliquidación tributaria y no se ha aprovechado ninguna de sus reformas parciales para introducir dicha regulación. En especial, resulta criticable la falta de inclusión de la autoliquidación en el artículo 101 de la LGT, sobre todo, tras la importancia que esta figura ha ido adquiriendo en los últimos años, a pesar de que algún autor¹⁰⁸ sostiene que “dada la utilización de los términos *por declaración o iniciativa del sujeto pasivo*, se pueden entender incluidas en las mismas las citadas autoliquidaciones, siempre teniendo en cuenta que la iniciativa del sujeto pasivo no supone en ningún caso una facultad dispositiva, en el sentido de instancia respecto al inicio del procedimiento, sino en todo caso un presupuesto más, configurado legalmente, que en su caso, originará el inicio del procedimiento de gestión tributaria por parte de la Administración, la autoliquidación a la que obligan las diversas normas reguladoras de los tributos, y que en todo caso tendrá la consideración de provisional, podrá, pues, iniciar el procedimiento de gestión tributaria en el sentido expresado”.

Por nuestra parte, entendemos que sería conveniente, como afirman los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH¹⁰⁹, introducir la obligación de autoliquidar el tributo en el artículo 35 de la LGT, donde se relacionan los deberes del sujeto pasivo y dedicar, asimismo, algún precepto de su articulado a definir esta figura, su contenido y sus efectos.

No obstante, la reformada Ley General Tributaria, sigue aludiendo a la autoliquidación de una forma indirecta, integrándola entre las materias que deben ser

Tribunal vuelve a recordar la gran expansión que estaba alcanzando la declaración-liquidación como modo de iniciación del procedimiento de gestión en su Sentencia de 26 de diciembre de 1988 (RJ 1988, 10089).

¹⁰⁸ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 241. En el mismo sentido se pronuncian GUIO MONTERO, Francisco, *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Ed. Lex Nova, 5ª edición, Valladolid, 1999, pág. 147; GARCÍA LUIS, Tomás, “El procedimiento de gestión de los tributos”, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 119 y PITA GRANDAL, Ana María, que entiende que el artículo 101 de la LGT incluye la autoliquidación, “La atribución de competencias...”, ob. cit., pág. 623.

¹⁰⁹ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 348.

Capítulo I. La gestión tributaria: evolución jurídico-positiva

reguladas por ley en su artículo 10, haciendo una mención a la misma en el artículo 109.3, relativo a la investigación, regulando las consecuencias de las declaraciones-liquidaciones extemporáneas en su artículo 61.3 y destacando la posibilidad de ejecutar en apremio las deudas autoliquidadas en su artículo 127.2, pero sin contener un adecuado desarrollo de la misma, a pesar de que se ha convertido, en la actualidad, en el modo normal de iniciación del procedimiento de gestión en la mayoría de los tributos de nuestro sistema, al ser presentada junto con la declaración tributaria, y, consecuentemente, en uno de los deberes tributarios esenciales de los sujetos pasivos, como tendremos ocasión de analizar en el Capítulo IV de este trabajo.

Por otro lado, la Inspección de los tributos, creada con la finalidad de comprobar e investigar la realidad de la situación tributaria de los contribuyentes y proceder a la regularización de la misma cuando sea necesario, es competente, a su vez, para realizar la liquidación que resulte de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas, despojando, de esta forma, a la Oficina gestora de su principal función.

Por último, la Oficina gestora, órgano liquidador por antonomasia, había visto reducida su actuación en el procedimiento de gestión tributaria como consecuencia de la introducción de la autoliquidación tributaria como modo de iniciación de la gestión y de la incorporación de la liquidación entre los actos a realizar por la Inspección tributaria. Pero, sin embargo, el crecimiento desmesurado de las autoliquidaciones, sobre todo en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hizo prácticamente imposible que la Inspección de los tributos pudiera comprobar todas y cada una de las declaraciones-liquidaciones presentadas y, por esta razón, el órgano gestor se convierte en el principal órgano encargado de llevar a cabo una verificación directa y rápida de las declaraciones que se presentan en sus Oficinas.

Ante esta situación, los órganos de gestión comienzan a desarrollar tareas de comprobación que, si bien en un principio consistían en el simple cotejo de datos, en la actualidad, presentan caracteres similares a la comprobación inspectora a no ser por el límite de la documentación contable del sujeto pasivo a la que no puede acceder el órgano

La gestión de los tributos...

gestor en el ejercicio de sus funciones. No obstante, la Inspección Tributaria no está dispuesta a verse despojada de ninguna de sus funciones y, por ello, no se ha conseguido hasta el momento la aprobación de un Reglamento General de Gestión Tributaria que, partiendo de una delimitación de competencias entre los órganos de gestión e inspección, introducida en la propia Ley General Tributaria, desarrolle la gestión tributaria.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS APLICABLES A LA GESTIÓN TRIBUTARIA



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

Durante el primer Capítulo de este trabajo hemos analizado las diversas causas que han provocado la transformación de la gestión tributaria, identificándola con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria que se desarrolla por los órganos de gestión. Así, la aparición del fenómeno de las autoliquidaciones y la atribución de competencias de liquidación a la Inspección Tributaria ha finalizado en un procedimiento de gestión tributaria, regulado en el artículo 123 de la LGT, en el que se atribuye a la Oficina gestora, tanto la potestad de comprobación abreviada, como la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales de oficio.

No obstante, dicho precepto atiende insuficientemente el desarrollo del procedimiento que se realiza por los órganos de gestión mientras, por otro lado, todavía no ha sido aprobado un Reglamento General de Gestión Tributaria, de forma que nos encontramos ante un procedimiento con importantes lagunas en su regulación que necesita, ante todo, un adecuado desarrollo en la propia Ley General Tributaria.

Por esta razón, nuestra investigación pretende establecer las bases de una futura reglamentación de la gestión tributaria, partiendo como premisa de la regulación actual de la misma y de las imperfecciones de su desarrollo. Para ello, dedicamos cierta atención, en los Capítulos siguientes de nuestro trabajo, al estudio de las diferentes potestades y facultades jurídicas que, de acuerdo con la Ley General Tributaria, corresponden a la Oficina gestora y al conjunto de deberes administrativos a que se encuentra sometida, mientras, por otro lado, analizamos los derechos y deberes de los particulares que intervienen en la gestión tributaria.

No obstante, antes de iniciarnos en el estudio de la posición jurídica de las partes que intervienen en el ámbito de la gestión tributaria, hemos considerado necesario examinar el conjunto de principios que, deducidos del ordenamiento jurídico en su conjunto, encuentran aplicación en este ámbito, lo cual implica, a su vez, que el procedimiento desarrollado por los órganos de gestión tributaria deba ser regulado y

La gestión de los tributos...

aplicado de forma que se garantice el cumplimiento de dichos principios. Por ello, dedicamos este Capítulo del trabajo a realizar un examen pormenorizado del significado doctrinal y jurisprudencial de los principios aplicables a la gestión tributaria, adelantando algunas de las consideraciones que serán objeto de análisis en sucesivos Capítulos al valorar la incidencia de estos principios en el ámbito y en el procedimiento de gestión tributaria.

Así pues, la actuación administrativa de los órganos gestores en el procedimiento de liquidación debe inspirarse en una serie de principios que garanticen el adecuado desarrollo del mismo. En primer lugar, debe adaptarse a los principios superiores del ordenamiento jurídico contenidos en la Constitución y en el Tratado de la Unión Europea. Asimismo, la Oficina gestora debe actuar de acuerdo con los principios inferidos de las normas tributarias, esto es, de la Ley General Tributaria y de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, si bien, la duplicación de algunos de aquellos principios en dichas normas no supone ningún valor añadido a los mismos¹¹⁰. Por último, como todo procedimiento administrativo, el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria debe realizarse de acuerdo con los principios generales que informan el procedimiento administrativo y que aparecen contenidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre¹¹¹. A todos estos principios nos referimos a lo largo de este Capítulo para determinar de qué manera influyen en el desarrollo de la gestión tributaria.

¹¹⁰ JUAN LOZANO, Ana María, "Principios generales y derechos de los contribuyentes", *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, pág. 28.

¹¹¹ Como indica el FJ 3º de la STS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993, 1114), "...la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el <Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas> y el <Procedimiento Administrativo Común>, lo que significa que la supletoriedad establecida en la Disposición Adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas". Así pues, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, entendemos que las normas que contienen los principios generales del Derecho Administrativo no son normas procedimentales y, por ello, son de aplicación directa al ámbito tributario.

II. LOS PRINCIPIOS SUPERIORES DEL ORDENAMIENTO

Desde un primer momento, podemos afirmar que la gestión tributaria debe adaptarse a los principios superiores del ordenamiento jurídico, es decir, a aquellos principios generales del Derecho que han sido incorporados a la Constitución española a la que, como norma suprema del ordenamiento, están sujetos los ciudadanos y los poderes públicos y a los principios recogidos en el Tratado de la Unión Europea, que deben ser tenidos en cuenta dada la condición de España como Estado miembro y la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno de los Estados.

En el contenido de la propia Constitución destaca, en primer lugar, la existencia de una serie de derechos subjetivos, que han sido calificados de derechos fundamentales, a los que no puede negarse, por ello, el valor de principios “privilegiados”¹¹².

Asimismo, la norma suprema constitucionaliza una serie de principios generales caracterizados, doctrinal y jurisprudencialmente, por su efecto directo y su aplicación inmediata, sin necesidad de desarrollo legal¹¹³.

¹¹² LÓPEZ MENUDO, Francisco, “Los principios generales del procedimiento administrativo” *RAP*, núm. 129, 1992, págs. 48 y 49. Véase, en este sentido, PAREJO ALFONSO, Luciano, “Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989, pág. 940 y siguientes y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, que criticando la STC 101/1985, de 5 de octubre, entiende que “Los principios siguen siendo principios aunque se recojan en una ley o se consagren como derecho fundamental”, *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, 3ª edición, Madrid, 1999, págs. 80 y 81. Por su parte, el Tribunal Constitucional, en diferentes Sentencias, ha destacado, junto a su carácter de derechos subjetivos, la condición de elementos objetivos del ordenamiento que presentan estos derechos fundamentales (FJ 5º de la STC 25/1981, de 14 de julio y FJ 4º de la STC 114/1984, de 29 de noviembre).

¹¹³ LOZANO SERRANO, Carmelo, “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, núm. 9, 1990, pág. 7 y RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 595.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha destacado el valor normativo y la aplicación inmediata de los principios constitucionales a los que ha negado la calificación de principios programáticos, en diversas ocasiones, entre otras, en las SSTC 4/1981, de 2 de febrero (FJ 1º), 18/1981, de 8 de junio (FJ 5º), 21/1981, de 15 de junio (FJ 17º), 16/1982, de 28 de abril (FJ 1º) y 80/1982, de 20 de diciembre (FJ 1º).

Atendiendo al valor normativo de los mismos, destacamos la importancia de los principios constitucionales, que constituyen verdaderos mandatos a los que deben atemperarse las actuaciones de los órganos de gestión en el desarrollo del procedimiento de liquidación.

Del conjunto de principios contenidos en la Constitución española, subrayamos, la extraordinaria relevancia que presentan el principio de seguridad jurídica, el principio de igualdad y el derecho a la tutela judicial efectiva, así como los principios de actuación administrativa contenidos en el artículo 103 de la CE.

Por otro lado, dentro de los principios contenidos en el Tratado de la Unión Europea destacamos la incidencia del principio de no discriminación, que constituye una expresión del principio de igualdad, al que haremos referencia al examinar este último principio constitucional.

1. El principio de seguridad jurídica

A) El principio de seguridad jurídica en el ordenamiento español

Nuestra Constitución española recoge, en su artículo 9.3, una serie de principios que, a pesar de no ser calificados como derechos fundamentales de la persona, son de aplicación directa e inmediata a los procedimientos tributarios. De esta forma, la norma suprema garantiza *“el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*.

Por otro lado, la Ley General Tributaria no alude en su Título preliminar, dedicado a los principios generales del orden tributario, al principio de seguridad

jurídica, que permanece al margen de la Ley, a pesar de la eficacia que éste posee en los procedimientos tributarios¹¹⁴.

Asimismo, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ha venido a contener los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, constituyendo, de acuerdo con su Exposición de motivos, “*un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas*”. No obstante, tras convertirse el principio de seguridad jurídica en la idea base sobre la que gira el articulado de la Ley, no aparece éste recogido entre los principios informadores de la aplicación del sistema tributario a que se refiere el artículo 2.2 de la LDGC, si bien su influencia se percibe a lo largo de los diversos preceptos que componen la Ley.

B) Configuración doctrinal del principio de seguridad jurídica

Como ha destacado la doctrina en diversas ocasiones¹¹⁵, no resulta fácil delimitar el concepto y contenido del principio de seguridad jurídica, por lo que se suele poner en relación con otros principios para definir su contenido.

De esta forma, se ha venido entendiendo el principio de seguridad jurídica como un principio general del Derecho del que derivan todas las demás reglas o principios contenidos en el artículo 9.3 de la Constitución, esto es, el principio de legalidad, de

¹¹⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, *Ordenamiento tributario español I*, Ed. Civitas, 3ª edición, Madrid, 1977, pág. 86 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 242.

¹¹⁵ LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 142 y BANACLOCHE PÉREZ, Julio, “Una aproximación a los principios constitucionales de capacidad económica y seguridad jurídica”, *Impuestos*, núm. 3, 1990, pág. 120 y “Principio Constitucional de Seguridad Jurídica y Ordenamiento Tributario”, *Constitución y Normas Tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1990, pág. 122.

jerarquía normativa, de publicidad, de irretroactividad de las disposiciones no favorables y de interdicción de la arbitrariedad¹¹⁶.

No obstante la incertidumbre acerca de un concepto concreto del principio de seguridad jurídica, la doctrina ha venido distinguiendo dos vertientes del mismo, a saber, una vertiente objetiva y una vertiente subjetiva¹¹⁷.

El principio de seguridad jurídica en sentido objetivo, puede ser sintetizado como certeza del Derecho e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos¹¹⁸.

¹¹⁶ En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, disponen que “Tanto la jerarquía normativa como la publicidad de las normas son manifestaciones de la interdicción de la arbitrariedad en la esfera normativa; la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos y la consiguiente responsabilidad son, asimismo, una proyección de la seguridad jurídica en la esfera de aplicación del Derecho. La jerarquía normativa es, además, una de las manifestaciones del aspecto formal del principio de legalidad (entendido como reserva de ley). En cuanto a la irretroactividad de las normas sancionadoras o restrictivas de derechos, junto a su fundamento específico, resulta asimismo, una proyección del principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad normativa”, *Derecho Financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 242. De igual forma, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, entiende que los principios contenidos en el artículo 9.3 de la Constitución derivan del principio general de seguridad jurídica, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 31 y CASTILLO BLANCO, Federico A., que califica la seguridad jurídica como un “macroprincipio” que se exterioriza a través de determinados principios, *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 79.

En sentido contrario, LOZANO SERRANO, Carmelo, afirma que no se trata de un principio omnicompreensivo de los demás, ni de un “macroprincipio”, sino más bien “consiste en un principio indefinido en su ámbito y en sus exigencias que remite globalmente a la idea misma de Estado de Derecho y al sometimiento de todos los poderes públicos al ordenamiento jurídico”, *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 142.

¹¹⁷ Sobre esta cuestión, LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 143 y “La actividad inspectora...”, ob. cit., pág. 12; ATALIBA, Geraldo, “Seguridad jurídica”, *Civitas, REDF*, núm. 59, 1988, pág. 346; ASOREY, Rubén O., “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 66, 1990, pág. 171 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 54 y siguientes. En sentido contrario, GARCÍA NOVOA, Cesar, entiende que debe superarse esa distinción, ya que ambas manifestaciones del principio son complementarias y la protección de la confianza sólo será posible a partir de las manifestaciones objetivas de la previsibilidad del ordenamiento, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pág. 74.

¹¹⁸ En este sentido han entendido el contenido del principio de seguridad jurídica los más prestigiosos autores de nuestra disciplina jurídica, entre ellos, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Tomo III, Madrid, 1963, pág. 314; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, que indican que “El contenido del principio supone, de un lado, la exigencia de que el ordenamiento jurídico proporcione seguridad, entendiéndose por tal saber a qué atenerse, y de otro, excluye la arbitrariedad, tanto en el momento de creación de las normas como en el de su aplicación”, *Ordenamiento tributario español I*, ob. cit., págs. 85 y 86; y PÉREZ DE AYALA, José

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Como afirmaba el profesor SAINZ DE BUJANDA¹¹⁹, “Saber a qué atenerse no es, en definitiva, sino estar asegurado; primero, respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; y segundo, respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquélla y velarán por su cumplimiento”. En consecuencia, el principio de seguridad jurídica postula, por un lado, la exigencia de normas claras y sencillas y, en la medida de lo posible, estables¹²⁰ y, por otro, un comportamiento no arbitrario de los poderes públicos en la aplicación del mismo; ambas esferas no son, en opinión del citado profesor, independientes, sino que están íntimamente conectadas, “dado que la actuación de las autoridades necesita, para infundir seguridad, amoldarse a un previo esquema normativo, claro y preciso, y que éste, a su vez, sólo engendra orden y estabilidad cuando no es fruto de un comportamiento arbitrario de los órganos estatales”¹²¹.

En su aspecto subjetivo, el principio de seguridad jurídica abarca la certeza de las situaciones jurídicas de los particulares, mientras aparece relacionado con el principio de buena fe y la protección de la confianza del contribuyente¹²².

Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Edersa, 4ª edición, Tomo I, Madrid, 1986, pág. 32. Asimismo, PONT MESTRES, Magín, entiende que el principio de seguridad emerge principalmente en la aplicación de la norma y lo identifica “con la certidumbre, es decir con el saber a qué atenerse por parte del contribuyente y con el respeto a la norma”, “Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad”, *GF*, núm. 60, 1988, págs. 172 y 173. Más recientemente, GARCÍA NOVOA, Cesar, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 72 y siguientes.

¹¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, ob. cit., págs. 293 y 294.

¹²⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *CT*, núm. 68, 1993, pág. 49.

¹²¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, ob. cit., pág. 294. En este sentido, NEUMARK, Fritz, formula el principio de transparencia fiscal para referirse a la vertiente objetiva de la seguridad jurídica al que define como aquel que “exige que las leyes fiscales en sentido amplio... se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994, pág. 366.

¹²² LOZANO SERRANO, Carmelo, establece que este principio, en su vertiente subjetiva, comporta “la exigencia de que los ciudadanos no vean amenazadas ni violentadas sus posiciones jurídicas ni las esferas de actuación que el propio ordenamiento les ha reconocido”, *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 143.

C) El principio de seguridad jurídica en la doctrina jurisprudencial

La jurisprudencia constitucional nos viene demostrando lo difícil que resulta otorgar un contenido propio al principio de seguridad jurídica, puesto que en las diversas ocasiones en que el Tribunal Constitucional ha entendido vulnerado el principio, éste ha sido puesto en relación con otros principios como el de irretroactividad y el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que le han permitido disipar las dudas acerca de la infracción o no de la seguridad jurídica.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha destacado cómo los principios contenidos en el artículo 9.3 de la Constitución *“no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho”*, definiendo la seguridad jurídica como *“suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad... equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”*¹²³.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo los dos sentidos en que puede manifestarse el principio de seguridad jurídica. En primer lugar, el principio de seguridad jurídica, en sentido objetivo, *“requiere certeza en la regla de derecho y proscrib[e] fórmulas proclives a la arbitrariedad”*¹²⁴, mientras presenta una

¹²³ FJ 10º de la STC 27/1981, de 20 de julio, que aparece reiterado por el Alto Tribunal en diferentes Sentencias, entre otras, la STC 99/1987, de 11 de junio (FJ 6º), la STC 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 10º), la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º) y la STC 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º).

¹²⁴ FJ 4º de la STC 71/1982, de 30 de noviembre. De forma similar se pronuncia el Tribunal Constitucional en las Sentencias 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4º), 76/1990, de 26 de abril (FJ 8º) y 150/1990, de 4 de octubre, donde recuerda que *“los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma”* (FJ 8º).

Es especialmente significativa al respecto la STSJ del País Vasco de 22 de diciembre de 1994 (JT 1994, 1586) cuando indica que *“Las normas tributarias deben ser especialmente claras y evidentes en su dicción toda vez que las mismas van a regular el ejercicio de la potestad de exigir tributos. El principio de seguridad jurídica supone, que toda actuación administrativa, y especialmente aquélla que se desenvuelve en un campo como el tributario, que conlleva una actuación directa en la esfera de los*

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

vertiente subjetiva a la que alude el Alto Tribunal como la confianza que legítimamente han depositado los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos y en el respeto de las situaciones jurídicas propias¹²⁵.

No obstante lo anterior, el principio de seguridad jurídica no se muestra como un valor absoluto, pues ello daría lugar, como ha manifestado el Tribunal Constitucional¹²⁶, a la congelación del ordenamiento jurídico existente que debe adaptarse, por otro lado, a la realidad social del momento¹²⁷. Por ello, la pretendida inconstitucionalidad de una norma basada en la vulneración del principio de seguridad jurídica debe ser analizada caso por caso, teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada supuesto, siendo demostrado por el Alto Tribunal cómo exigencias de interés general pueden

derechos del ciudadano, se lleve a cabo rodeada de unas garantías que no impliquen suposiciones o derivaciones implícitas o deducidas. La evidencia, la claridad y la seguridad deben presidir estas relaciones” (FD 4º).

¹²⁵ Fue con la STC 65/1987, de 21 de mayo, cuando el Tribunal reconoció la doble dimensión del principio de seguridad jurídica, pues al analizar, en su FJ 18º, la posible vulneración de este principio por el artículo 52 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, indica que *“debe partirse en primer lugar de que la norma que examinamos constituye un mandato cierto, publicado y preciso, y que, por ello, no puede considerarse como generadora de incertidumbre, o inseguridad en cuanto a su contenido. Pero, incluso, yendo más allá del ámbito de la certeza respecto al contenido del mandato legal, tampoco puede apreciarse que en lo relativo al presente precepto, se haya visto defraudada la confianza que legítimamente los ciudadanos hubieran depositado en los poderes públicos”*. Con anterioridad, el Alto Tribunal había aludido al principio de seguridad jurídica, entendido en un sentido subjetivo, como *“la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes”* (FJ 4º de la Sentencia 147/1986, de 25 de noviembre). Asimismo, el Tribunal Constitucional tiene declarado en numerosos pronunciamientos que el principio de seguridad jurídica protege *“la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad”* (FJ 8º de la STC 150/1990, reiterado en posteriores Sentencias como, la STC 197/1992, de 19 de noviembre, la STC 173/1996, 31 de octubre, y la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre).

Por otro lado, el Tribunal Supremo ha abogado por la superioridad de la seguridad jurídica sobre el principio de legalidad en la actuación administrativa, argumentando la aplicación del principio de protección de la confianza legítima del ciudadano en el actuar administrativo derivado del primero, como posteriormente veremos.

¹²⁶ FJ 11º de la STC 126/1987, de 16 de julio, reafirmado por este Tribunal en las Sentencias 150/1990, de 4 de octubre; 173/1996, de 31 de octubre y 182/1997, de 28 de octubre.

¹²⁷ Como opina CUBERO TRUYO, Antonio M., *“Las reformas son, además de inevitables, necesarias. Por un lado, para mejorar el sistema. Por otro lado, para adaptarlo a la realidad cambiante”*, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 63.

justificar que el principio de seguridad jurídica ceda ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos¹²⁸.

2. El principio de igualdad

A) Descripción normativa del principio de igualdad

La Constitución española presenta diversas manifestaciones del principio de igualdad. Ante todo, en primer lugar, la igualdad aparece configurada como valor superior del ordenamiento jurídico en el artículo 1.1 de la CE, mientras el artículo 9.2 de la misma otorga a los poderes públicos la competencia para promover y facilitar el ejercicio de la igualdad y remover los obstáculos que la impidan. Por otro lado, el artículo 14 de la CE consagra la igualdad de todos los españoles ante la ley, sin que pueda prevalecer ningún tipo de discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra manifestación personal o social y el artículo 31.1 de esta norma recoge el principio de igualdad entre los principios de justicia que deben inspirar un sistema tributario justo, reiterado en el artículo 3 de la LGT, en virtud de la modificación operada por la Disposición final 1ª de la LDGC¹²⁹.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 12 del Tratado de la Unión Europea¹³⁰ establece que *“En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las*

¹²⁸ FJ 5º de la STC de 31 de octubre de 1996, al que se remite el Tribunal en su Sentencia de 28 de octubre de 1997 (FJ 13º).

¹²⁹ En opinión de NUÑEZ GRANÓN, Mercedes, “el principio de igualdad regulado en el artículo 31.1 de la Constitución española no tiene un significado diverso del principio general de igualdad ante la ley del artículo 14, ya que el concepto de igualdad, en sí mismo considerado, no puede ser diferente: la igualdad, en definitiva, es sólo una. Ahora bien, el principio de igualdad en su manifestación tributaria debe ser interpretado de acuerdo con los restantes principios que regulan esta materia, de ahí que su alcance sea distinto del principio general de igualdad del artículo 14: el principio de igualdad, como criterio inspirador del sistema tributario, no agota su contenido en la manifestación de la igualdad ante la ley”, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 17.

¹³⁰ Los artículos del Tratado de la Unión Europea mencionados en el presente trabajo corresponden a la versión consolidada del mismo, según la reforma introducida por el Tratado de Amsterdam.

disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad¹³¹". Dicho precepto recoge el principio comunitario de no discriminación que constituye la manifestación primordial del principio de igualdad en el ámbito comunitario¹³¹ y cuyo significado y contenido viene delimitado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹³².

B) Significado doctrinal del principio de igualdad

El principio de igualdad debe entenderse como criterio de equidad, vertical y horizontal¹³³, esto es, implica el trato igual para los iguales y desigual para los desiguales¹³⁴. Por otro lado, el principio de igualdad debe ser entendido, en sentido negativo, como principio de no discriminación¹³⁵, es decir, como principio que proscribire todo tipo de discriminaciones arbitrarias.

¹³¹ Sobre el principio de no discriminación, véase GARCÍA PRATS, Francisco A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.

¹³² Como expone NUÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, "El Tribunal de Justicia se ha encargado de ir delimitando el concepto, exigiendo que situaciones semejantes no sean tratadas de modo diferente, a menos que la diferencia esté objetivamente justificada y estableciendo que es discriminatorio el tratar de manera diferente situaciones similares, o bien el tratar de manera idéntica situaciones diferentes, no considerándose discriminatorias actuaciones distintas sobre sujetos cuya situación presenta diferencias objetivas. Este principio prohíbe, no sólo las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que aplicando otros criterios de distinción conduzcan de hecho al mismo resultado. Se trata de asegurar en cada Estado la igualdad de trato con el nacional para todos los ciudadanos comunitarios que realicen en él una actividad económica, así como respecto a las mercancías provenientes de los demás Estados miembros, y a los capitales de personas residentes en la Unión Europea. Y ello a través de dos obligaciones asumidas por los Estados: la obligación de no introducir en su legislación ninguna nueva discriminación; y la obligación de eliminar las discriminaciones o restricciones existentes. Medidas encaminadas todas ellas a conseguir la libre circulación de mercancías, personas, capitales y servicios", *Las desigualdades tributarias...*, ob. cit., págs. 21 y 22.

¹³³ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 24.

¹³⁴ MARTÍN DELGADO, José María, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE*, núm. 60, 1979, pág. 92.

¹³⁵ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 24.

Así pues, la igualdad constituye un derecho de los ciudadanos que opera no sólo en la creación de las normas, sino también en la aplicación de las mismas, de ahí su extraordinaria relevancia en el ámbito de los procedimientos tributarios¹³⁶.

C) La elaboración jurisprudencial del concepto del principio de igualdad

El Tribunal Constitucional ha ido perfilando a lo largo de diferentes pronunciamientos el concepto de igualdad hasta su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, donde se resumen los argumentos del Tribunal sobre el concepto de igualdad.

De acuerdo con el Alto Tribunal¹³⁷, *“la igualdad es un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central”* y que presenta numerosas manifestaciones en el propio texto constitucional. *“En conexión directa con aquel valor superior y central, el artículo 14 de la CE establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato”*. Pero, el artículo 14 de la CE no implica, en opinión del Tribunal, *“la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad. Sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, el derecho fundamental que el artículo 14 de la CE confiere a todos los españoles lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos”*.

¹³⁶ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 701.

¹³⁷ FJ 4º de la STC 8/1986, de 21 de enero.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Por otro lado, el principio de igualdad que garantiza la Constitución, opera, de acuerdo con el Tribunal Constitucional¹³⁸, en dos planos distintos, de una parte, frente al legislador, o frente al poder reglamentario, *“impidiendo que uno u otro puedan configurar los supuestos de hecho de la norma de modo tal que se dé trato distinto a personas que, desde todos los puntos de vista legítimamente adoptables, se encuentran en la misma situación”*, en otro plano, en el de la aplicación, *“la igualdad ante la Ley obliga a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación”*.

No obstante, es la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, la que se encarga de resumir la doctrina establecida por el propio Tribunal en numerosas Sentencias, destacando los siguientes rasgos esenciales de la misma: *“a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el*

¹³⁸ FJ 1º de la STC 144/1988, de 12 de julio.

*legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*¹³⁹.

3. El derecho a la tutela judicial efectiva

A) El derecho a la tutela judicial efectiva en el ordenamiento español

El derecho a la tutela judicial efectiva aparece consagrado en nuestra Constitución española como un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo, pero ello no es óbice para que se le reconozca el valor de principio constitucional; por esa razón, comenzamos analizando este derecho como principio informador del ordenamiento que, por otro lado, ha suscitado un importante volumen de doctrina jurisprudencial.

Corresponde al artículo 24 de la CE configurar el contenido de tal derecho, estableciendo que *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*. Por otro lado, de acuerdo con el mencionado precepto, *“todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”*.

Ahora bien, como podemos observar, el artículo 24 de la CE reconoce la existencia de varios derechos, además del de obtener la tutela judicial efectiva, susceptibles de ser alegados por separado, como son, la prohibición de indefensión, la exigencia de un juez ordinario predeterminado por la Ley, el derecho a la defensa, a ser

¹³⁹ FJ 9º de la STC 76/1990, de 26 de abril.

informado de la acusación formulada contra ellos, a un proceso sin dilaciones y con garantías, a no declarar contra sí mismos y a la presunción de inocencia¹⁴⁰.

Por otro lado, algunos de estos derechos aparecen contenidos como principios informadores del procedimiento sancionador en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuyo artículo 135 recoge los derechos del presunto responsable en el procedimiento, destacando el derecho a la presunción de inocencia del artículo 137.1 de la Ley, que aparece reconocido implícitamente por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes cuando dispone que, por un lado, *“La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe”* y, por otro, *“Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”*.

B) La aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva a los procedimientos tributarios

El artículo 24 de la CE presenta un contenido amplio del que se desprende, en nuestra opinión, la consagración de una serie de derechos individuales susceptibles de impugnación en amparo¹⁴¹.

¹⁴⁰ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Civitas, REDF*, núm. 82, 1994, págs. 266 y 267.

¹⁴¹ Si bien la jurisprudencia constitucional ha mostrado una doctrina oscilante al respecto, puesto que mientras, en un principio, este Tribunal distinguía dos supuestos íntimamente relacionados en los dos epígrafes del artículo 24 de la Constitución, diciendo que *“el segundo de ellos apunta preferentemente a las llamadas <garantías procesales>,... mientras que el primero..., previniendo que nunca pueda producirse indefensión, establece una garantía previa al proceso, que lo asegura, cuando se dan las circunstancias requeridas al efecto. Dicho de otro modo, el artículo 24.2 también asegura la <tutela efectiva>, pero lo hace a través del correcto juego de los instrumentos procesales, mientras que el 24.1 asegura la tutela efectiva mediante el acceso mismo al proceso”* (FJ 2º de la STC 46/1982, de 12 de julio), posteriormente, alude a la existencia en este precepto de un concepto abstracto, jurídicamente indeterminado, que se perfila a través de las diversas modalidades que recoge la misma norma que lo configura y entre cuyos ingredientes se encuentra, con otros, la imparcialidad del Juez o la presunción de inocencia (FJ 1º de la STC 105/1994, de 11 de abril).

Ahora bien, al margen del contenido del artículo 24 de la Constitución, la cuestión principal consiste en determinar la aplicación de los derechos consagrados por este precepto a los procedimientos tributarios.

En este sentido, el Tribunal Constitucional no ha mantenido una postura clara, pues si, en algunas ocasiones, ha argumentado la aplicación exclusiva del artículo 24 de la CE al ámbito judicial sin que pudiera ser alegado frente a actuaciones de la Administración¹⁴², en otras, ha manifestado una posición contraria, imaginando supuestos en que la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva se produce por órganos no jurisdiccionales¹⁴³.

No obstante la postura vacilante del Alto Tribunal, la doctrina ha venido entendiendo que los derechos proclamados por el artículo 24 de la CE son aplicables a todos los procedimientos tributarios¹⁴⁴, por lo que toda actuación administrativa debe efectuarse de forma que no vulnere las exigencias de este precepto constitucional¹⁴⁵ que, como tendremos ocasión de examinar a lo largo de nuestro trabajo, pueden aparecer lesionadas por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

¹⁴² FJ 1º del Auto del Tribunal Constitucional 664/1984, de 7 de noviembre, y FJ 3º de la STC 175/1987, de 4 de noviembre.

¹⁴³ FJ 4º de la STC 90/1985, de 22 de julio. Así lo ha demostrado al plantearse la posible vulneración del derecho a la presunción de inocencia o del derecho a la tutela judicial efectiva en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador tributario, en las Sentencias de 26 de noviembre de 1984 y de 26 de abril de 1990, respectivamente.

¹⁴⁴ GASCÓ CASESNOVES, María, "Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario", *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, pág. 132. Igualmente, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, afirma que "Es evidente que (este precepto) despliega su eficacia frente a la actuación de los Jueces y Tribunales quienes son, *prima facie*, los que pueden violentar los derechos allí reconocidos... Pero también puede aceptarse que los derechos contemplados en el artículo 24 CE despliegan sus efectos frente a las actuaciones de los órganos administrativos, por lo que a nosotros interesa tributarios. En algunos casos esto resulta claro, como sucede en los procedimientos sancionadores, pero incluso en los que no tienen ese carácter puede entenderse que tienen eficacia los derechos en cuestión", "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente...", ob. cit., pág. 715.

¹⁴⁵ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "El principio de tutela judicial efectiva...", ob. cit., pág. 268 y LITAGO LLEDÓ, Rosa, "El principio de tutela judicial efectiva en las normas y procedimientos tributarios", *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 24, 1994, págs. 76 y 77.

4. Los principios del artículo 103 de la Constitución

De acuerdo con el artículo 103.1 de la CE, *“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”*.

Dicho precepto constitucional recoge una serie de principios que rigen la actuación de las Administraciones públicas, como son, el principio de objetividad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación y legalidad administrativa, que pasamos a analizar seguidamente.

A) El principio de objetividad en la actuación administrativa

a) El principio de objetividad en el ordenamiento

El artículo 103.1 de la CE dispone que *“La Administración sirve con objetividad los intereses generales”*, regulando, de este modo, el primero de los principios que debe regir la actuación de la Administración. Asimismo, el artículo 3.1 de la LRJPAC expresa el principio de objetividad o neutralidad, que exige mantener los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre los intereses particulares e intereses generales¹⁴⁶.

Por otro lado, la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, se refiere al principio de objetividad entre los principios de funcionamiento de la misma, relacionándolo con el de transparencia, al indicar, en su Exposición de motivos, que *“El servicio a los ciudadanos y a los intereses generales debe estar caracterizado, como ha dispuesto la Constitución, por la objetividad. Es decir, la transparencia en la actividad administrativa debe ser, no sólo*

¹⁴⁶ Apartado VII de la Exposición de motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

La gestión de los tributos...

una garantía para los ciudadanos, sino un criterio de actuación general del aparato público. Los titulares de los diferentes órganos administrativos no son más que gestores de intereses ajenos, los del cuerpo social, por los que deben rendir cuentas de su gestión ante los ciudadanos”¹⁴⁷.

b) El significado del principio de objetividad

Las Administraciones públicas y, entre ellas, la Administración tributaria, están al servicio de los intereses generales y actúan de acuerdo con el principio de objetividad. Más, si bien el concepto de interés general no se encuentra positivizado¹⁴⁸, éste constituye el contrapunto del interés particular o propio de cada ciudadano de una sociedad al que se encuentra orientado toda actuación administrativa¹⁴⁹.

Ahora bien, esa Administración servicial debe basar su actuación en el principio de objetividad que se manifiesta en la puntual aplicación de las normas jurídicas que rigen cada materia¹⁵⁰, donde los criterios subjetivos y los posicionamientos ideológicos

¹⁴⁷ Asimismo, dentro de los principios que guían el funcionamiento de la Administración General del Estado, alude el artículo 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, a la objetividad y transparencia en la actuación administrativa.

¹⁴⁸ En este sentido, GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, realizado en colaboración con GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, Ed. Civitas, 2ª edición, Tomo I, Madrid, 1999, pág. 306.

¹⁴⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, Miguel, define el interés público como “el conjunto de intereses de una pluralidad de individuos considerada como unidad que trasciende a los particulares que la componen”, “Discrecionalidad de la potestad de imposición”, *RDFHP*, núm. 114, 1974, pág. 1492.

¹⁵⁰ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales de la actuación de las Administraciones públicas y sus relaciones”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 34.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

quedan al margen de la aplicación de las normas¹⁵¹. La objetividad es, por tanto, neutralidad, imparcialidad¹⁵².

Por su parte, el Tribunal Supremo ha destacado que *“La característica inherente a la función administrativa es la objetividad, como equivalente a imparcialidad o neutralidad, de tal forma que cualquier actividad ha de desarrollarse en virtud de pautas estereotipadas, no de criterios subjetivos. Esto constituye -en opinión del Tribunal- el reflejo de dos principios acogidos ambos en la Constitución, uno general, el de igualdad de todos... El otro principio es inherente a la concepción contemporánea de la Administración pública, y consiste en el <sometimiento pleno a la Ley y al Derecho>, principio de legalidad (artículos 103 y 9º). No rige aquí la autonomía de la voluntad y menos aún el voluntarismo o decisionismo, ni por supuesto la arbitrariedad”*¹⁵³.

La jurisprudencia constitucional alude a este principio como de neutralidad, mientras incluye en el mismo, como lo hace la Exposición de motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, *“el mandato de mantener a los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales”*¹⁵⁴.

Así pues, de acuerdo con el principio de objetividad, los órganos de gestión deben aplicar los tributos garantizando el cumplimiento del interés público y sin que prevalezca en su actuación un interés meramente recaudatorio sobre el primero.

¹⁵¹ COSCULLUELA MONTANER, Luis, “Posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, pág. 42.

¹⁵² En este sentido, GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 312.

¹⁵³ FD 3º de la STS de 19 de mayo de 1988 (RJ 1988, 5060).

¹⁵⁴ FJ 29º de la STC 77/1985, de 27 de junio.

c) La desviación de poder

Frente a la objetividad en el ejercicio de la actuación administrativa se produce la desviación de poder cuando en la práctica de las potestades administrativas los fines perseguidos por la actividad de la Administración difieren de los establecidos en la norma que atribuye dicha potestad, considerándose, en ese caso, ilícitos los actos administrativos resultantes¹⁵⁵.

Respecto a la desviación de poder, el Tribunal Supremo ha argumentado que esta institución se produce, entre otros casos, cuando la Administración lleva a cabo *“una no utilización de la potestad administrativa de forma objetiva acorde con la finalidad perseguida”*¹⁵⁶. En palabras de este Tribunal, *“Cualquier actividad administrativa para que resulte conforme con el ordenamiento jurídico no sólo tiene que ajustarse externamente a la normativa que la disciplina sino que debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello si un Organo de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado, ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante...”*¹⁵⁷.

¹⁵⁵ COSCULLUELA MONTANER, Luis, “La posición ordinamental...”, ob. cit., pág. 42; CLAVERO AREVALO, Manuel, “La desviación de poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Estudios de Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 158 y CHINCHILLA MARÍN, Carmen, que entiende que “Cuando la Administración se aparta del fin que expresa o tácitamente le asigna la norma que la habilita para actuar, se dice que ha incurrido en desviación de poder”, luego, “Desviación de poder es, por tanto, ejercicio del poder apartándose del fin que señala la ley”, *La desviación de poder*, Ed. Civitas, 2ª edición, Madrid, 1999, págs. 111 y 117, respectivamente.

Asimismo, el ordenamiento jurídico define la desviación de poder como “*el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico*” (artículo 70 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

¹⁵⁶ FD 3º de la STS de 12 de mayo de 1986 (RJ 1986, 2912) y FD 10º de la STS de 31 de mayo de 1989 (RJ 1989, 4119).

¹⁵⁷ FD 1º de la STS de 24 de junio de 1986 (RJ 1986, 3777). Asimismo, la STS de 12 de mayo de 1995 establece, en su FD 3º, que “*La desviación de poder supone el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico; supone, pues, que la Administración haya*

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Sin embargo, la desviación de poder debe diferenciarse de la actuación discrecional de la Administración que ejerce, en ese caso, los intereses generales, de acuerdo con el principio de objetividad, en los términos permitidos por la ley y dentro de las posibilidades de elección que la misma establece¹⁵⁸.

El ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración no supone infracción alguna del principio de objetividad, salvo que roce la arbitrariedad prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución al convertirse en una actuación caprichosa del órgano administrativo carente de toda motivación¹⁵⁹.

B) El principio de eficacia administrativa

a) Regulación normativa del principio de eficacia administrativa

Con anterioridad a la promulgación de la Constitución española, la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 consagraba la existencia del principio de eficacia diciendo, en su artículo 29, que *“La actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia”*, mientras *“las aludidas directrices no se conciben -de acuerdo con la Exposición de motivos de esta Ley- como simples enunciados programáticos, sino como verdaderas normas jurídicas, al habilitar a la Administración de una vez para siempre para adoptar cuantas medidas repercutan en la economía, celeridad y eficacia de los servicios”*.

ejercido torcidamente sus competencias, desconociendo el interés público al que sirve el ejercicio de la potestad de que se trate” (RJ 1995, 3853).

¹⁵⁸ Véase, en este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, Miguel, “Discrecionalidad...”, ob. cit., pág. 1489.

¹⁵⁹ De acuerdo con el Tribunal Supremo, *“el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos... aspira a evitar que se traspasen los límites racionales de la discrecionalidad y se convierta ésta en fuente de decisiones que no resulten justificadas”* (FD 2º de la STS de 8 de octubre de 1990, RJ 1990, 7842). De igual forma se pronuncia este Tribunal en la Sentencia de 11 de junio de 1991 (RJ 1991, 4874) donde introduce, además, el principio de buena administración como legitimante de la actuación de una potestad discrecional (FD 3º y 4º). Véase, también, en este sentido, las SSAN de 9 de marzo de 1993 (FD 5º) y de 14 de junio de 1994 (FD 5º).

Más tarde, nuestra norma suprema elevó a la categoría de principio constitucional el principio de eficacia recogido entre aquéllos que informan la actuación administrativa en el artículo 103.1 de la misma.

Por lo que respecta a la normativa tributaria, la Ley General Tributaria no incorpora el principio de eficacia siendo, sin embargo, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes la que recoge dicho principio entre los que presiden la aplicación de los tributos, de acuerdo con el tenor de su artículo 2.2, que más tarde desarrollamos. Por su parte, el principio de eficacia inspira el funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como ente encargado de la aplicación del sistema tributario estatal¹⁶⁰.

Por otro lado, la aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, supone la derogación del artículo 29 de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo, pero los principios contenidos en esta última Ley debían seguir orientando la actuación administrativa. Por ello, el artículo 3 de la LRJPAC establece que las Administraciones públicas actúan de acuerdo con el principio de eficacia, mientras relaciona el criterio de eficiencia como rector de la actuación de la Administración. Por otro lado, la Ley que regula el procedimiento administrativo común no habla del principio de economía¹⁶¹, pero sí alude a la celeridad como criterio que rige este procedimiento cuando ordena la realización en un solo acto de todos los trámites que permitan su impulsión simultánea y no sea obligado su cumplimiento sucesivo¹⁶².

¹⁶⁰ De acuerdo con el artículo 103.1.3º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, "*Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios...*" (la negrita es nuestra).

¹⁶¹ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, justifica esta falta en que tal vez los autores de la Ley entienden que ese principio está subsumido en el de eficiencia, al que se refiere el artículo 3, *Comentarios a la Ley...*, Tomo II, ob. cit., pág. 1817.

¹⁶² Artículos 74.1 y 75 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

b) El principio de eficacia y sus manifestaciones

Las Administraciones públicas deben actuar, de acuerdo con los postulados constitucionales, respetando el principio de eficacia¹⁶³ que se constituye, en su calidad de principio constitucional, en un mandato para la Administración, en la medida en que ésta ha de actuar de acuerdo con aquél¹⁶⁴.

La eficacia en el actuar administrativo alude al cumplimiento o consecución de los objetivos prefijados, de los fines propuestos, que no son otros que los intereses generales a los que debe servir la Administración de acuerdo con el principio de objetividad al que nos referíamos en el punto anterior¹⁶⁵.

Sobre el principio de eficacia se ha pronunciado el Tribunal Constitucional diciendo que *“Si la Constitución proclama expresamente en su art. 1.1 que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente”*¹⁶⁶.

¹⁶³ El Tribunal Constitucional reconoce como uno de los principios esenciales a los que ha de atenerse en su actuación la Administración pública el de eficacia (FJ 4º de la STC 22/1984, de 17 de febrero y FJ 3º de la STC 178/1989, de 2 de noviembre).

¹⁶⁴ FJ 3º de la STC 178/1989, de 2 de noviembre, citado en la nota anterior.

¹⁶⁵ En este sentido, PAREJO ALFONSO, Luciano, “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública”, *DA*, núm. 218-219, 1989, pág. 19; COBO OLVERA, Tomás, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*, Publicaciones ABELLA, Madrid, 1999, pág. 57 y COSCULLUELA MONTANER, Luis, que entiende que “La eficacia implica un juicio valorativo sobre la forma de prestar la actividad por la organización y el grado de cumplimiento de los objetivos que tenía encomendados. La eficacia, así, implica un juicio sobre la calidad de los resultados obtenidos, que incluye la evaluación del efectivo cumplimiento de los fines u objetivos señalados”, “La posición ordinamental...”, *ob. cit.*, pág. 43.

¹⁶⁶ FJ 3º de la STC 178/1989, de 2 de noviembre, citado en notas anteriores.

Asimismo, la eficacia es una idea que aparece ligada a la celeridad y a la economía como manifestaciones procedimentales de aquel principio. De esta forma, la celeridad, entendida como sinónimo de rapidez¹⁶⁷, junto al principio de economía procesal, han llevado a la Administración a decidirse *“por un antiformalismo ponderado que, sin merma ni quiebra de la legalidad, permita el desarrollo de la situación administrativa conforme a normas y principios de celeridad y eficacia”*¹⁶⁸.

No obstante lo anterior, las exigencias del principio de eficacia deben ser ponderadas con los demás principios y valores contenidos en la Constitución y en las leyes, que la eficacia no puede desconocer, y que, en algunos casos, prevalecen sobre este principio al que no es posible otorgar un carácter justificativo de ciertas actuaciones administrativas que provocan los procedimientos tributarios¹⁶⁹.

En este sentido, el Tribunal Constitucional manifiesta como *“aunque la eficacia de la Administración es un bien constitucionalmente protegido, tal principio es de rango inferior a la igualdad, que es no sólo un derecho individual de los españoles, sino un principio al que está sometido el legislador e, incluso, un valor superior del ordenamiento jurídico ante el cual deben ceder otros de rango inferior”*¹⁷⁰. Igual

¹⁶⁷ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo II, ob. cit., pág. 1817. Por su parte, COSCULLUELA MONTANER, Luis, entiende que *“la celeridad referida a los tiempos empleados en la ejecución de una función o prestación de un servicio es obligada para toda organización cuya actividad está presidida por los principios de eficacia y eficiencia”*, *“La posición ordinal...”*, ob. cit., pág. 48.

¹⁶⁸ FD 2º de la STS de 6 de julio de 1988 (RJ 1988, 5869) y FD 3º de la STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10239). La STS de 17 de noviembre de 1995 (RJ 1995, 8518), expone que *“la celeridad imprescindible en el procedimiento administrativo, en razón de las exigencias del principio de eficacia de la actuación administrativa, hace perfectamente viable que las notificaciones administrativas puedan entenderse con persona distinta del destinatario de aquellas...”* (FJ 3º).

¹⁶⁹ Véase, entre otras, la opinión de SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *“Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”*, *Civitas, REDF*, núm. 87, 1995, págs. 449 y 450; COSCULLUELA MONTANER, Luis, *“La posición ordinal...”*, ob. cit., págs. 43 y 44 y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo II*, realizado en colaboración con GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, Ed. Civitas, 4ª edición, Madrid, 1997, pág. 456.

¹⁷⁰ Voto particular de la STC 75/1983, de 3 de agosto. En esta misma línea, se pronuncia el Tribunal en su Sentencia 22/1984, de 17 de febrero, cuando argumenta que *“existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines*

condición había otorgado este Tribunal, con anterioridad, al principio de economía procesal, situándolo, en una escala axiológica de los principios procesales en un rango inferior a otros principios constitucionales¹⁷¹.

C) Los principios de organización de las Administraciones públicas

Junto a los principios que rigen la actuación administrativa, el artículo 103.1 de la CE incluye ciertos principios que constituyen verdaderas técnicas de organización de la actividad de la Administración a los que debe adaptarse, en la medida de lo posible, la Administración tributaria en la consecución de los intereses generales¹⁷². Así, a tenor de lo establecido en este precepto constitucional, *“La Administración pública... actúa de acuerdo con los principios de... jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación...”*.

Estos principios están, asimismo, recogidos en el artículo 3.1 de la LRJPAC que, junto a otros principios generales del procedimiento administrativo, refleja los principios constitucionales citados, mientras, por otro lado, la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, establece, en su artículo 3, ya citado con anterioridad, que dicha Administración se organiza, entre otros, de acuerdo con los principios de jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, a los que vamos a referirnos sucintamente para determinar su significado.

sociales que constituyan en sí mismo valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución” (FJ 3º).

¹⁷¹ FJ 4º de la STC 30/1981, de 24 de julio. Asimismo, la STC 69/1983, de 26 de julio, establece que *“La economía procesal... constituye, sin duda, un valor atendible en el proceso, pero sin llegar a poder cubrir la violación de un derecho fundamental y el perjuicio de los derechos del afectado”* (FJ 1º).

¹⁷² En opinión del Tribunal Constitucional, *“Que el artículo 103 de la CE es aplicable a todas las Administraciones públicas es algo que no puede ponerse en cuestión”* (FJ 8º de la STC 85/1983, de 25 de octubre).

a) El principio de jerarquía

La Administración pública española es, de acuerdo con nuestra Constitución, una Administración jerarquizada, lo que supone que los distintos órganos que la integran se encuentran subordinados entre sí, de forma que los superiores ejercen ciertas funciones de dirección y control sobre los órganos inferiores de la escala jerárquica¹⁷³. Es en el ámbito de este principio donde se enmarca el artículo 21.1 de la LRJPAC que, en base al principio de jerarquía previsto en su artículo 3.1, establece que “*Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio*”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional considera que el principio constitucional de jerarquía “*se convierte en deber de respeto y obediencia a las autoridades y superiores jerárquicos*”, por lo que “*la crítica a los superiores... deberá hacerse con la medida necesaria para no incurrir en vulneración de este respeto debido a los superiores y para no poner en peligro el buen funcionamiento del servicio*”¹⁷⁴.

Como toda Administración, la tributaria responde al principio de jerarquía, de manera que determinados actos administrativos son realizados por el superior jerárquico

¹⁷³ Véase al respecto el sentido que se ha otorgado al principio de jerarquía por parte de la doctrina administrativa, entre otros, COSCULLUELA MONTANER, Luis, “La posición ordinal...”, ob. cit., pág. 44 y LUCAS RUÍZ, Enrique, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Generalitat Valenciana, Conselleria d’Economía i Hisenda, Valencia, 1993, pág. 61. Para GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, “organizar es, también, establecer la línea de autoridad-responsabilidad, lo que significa crear una serie de posiciones o grados que se diferencian entre sí por la distinta medida de autoridad y responsabilidad que se les asigna”. Pues bien, en su opinión, el necesario establecimiento de una escala jerárquica que toda organización supone, se traduce, por un lado, “en la asignación de un ámbito de responsabilidad formal a cada una de las posiciones que integran esa escala, lo que significa atribuir a esa posición el deber de cumplir y la potestad de hacer cumplir determinadas funciones” y, por otro, “en la atribución a cada posición en la escala de un determinado contenido de autoridad como reverso de aquella responsabilidad que tiene”, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., págs. 328 y 329.

¹⁷⁴ FJ 3º de la STC 81/1983, de 10 de octubre. El Tribunal Supremo indica, en su Sentencia de 20 de octubre de 1975 (RJ 1975, 4642), que “*la unidad entre los órganos de una misma entidad se consigue por la jerarquía, que supone una estructuración de los órganos en líneas y grados que culmina en un órgano supremo al que se atribuye en definitiva la función de dirección y última decisión; la jerarquía, pues, se da únicamente entre órganos que integran una misma entidad*”.

del órgano que actúa, garantizando, de esta manera, un mínimo de imparcialidad en la actuación administrativa.

b) Los principios de descentralización y desconcentración

Nuestra Constitución dispone que la Administración pública debe actuar, a su vez, de acuerdo con los principios de descentralización y desconcentración administrativa, mientras la Ley de Procedimiento Administrativo Común refleja, en su artículo 3.1, aquellos principios de la organización administrativa previstos constitucionalmente.

Dejando al margen la descentralización política, ambas normas se refieren a la descentralización administrativa como principio organizativo que conlleva la transferencia de la titularidad y el ejercicio de ciertas competencias de una Administración a otras o, incluso, a organismos o entes dependientes de la propia Administración que descentraliza¹⁷⁵.

Ahora bien, la Administración actúa, a su vez, de acuerdo con el principio de desconcentración, si bien dicho principio opera entre órganos de la misma

¹⁷⁵ LUCAS RUÍZ, Enrique, *Régimen Jurídico...*, ob. cit., pág. 62. En un sentido similar define este principio SALVO TAMBO, Ignacio, "Los principios generales...", *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 37.

En opinión de ARIÑO ORTIZ, Gaspar, "la descentralización es la atribución por norma legal de facultades de *decisión independiente* en los asuntos que integran la acción administrativa, a autoridades o centros no encuadrados en la Administración del Estado. Lo cual supone -según el autor- que no hay descentralización más que cuando se dan estas condiciones: 1. Que la transferencia de potestad se realice a autoridades no sometidas jerárquicamente a las autoridades centrales del Estado, 2. Que la atribución de potestad se haga de tal forma que el ente pueda decidir irrevocablemente, sin que estas decisiones sean enmendadas por el Estado, 3. Que el ejercicio de esta potestad sea necesario (no pueda ser sustituido) e independiente (no pueda ser mediatizado, al menos jurídicamente), 4. Todo ello, salvo en los aspectos y casos tasados en que existe, legalmente establecidos, un poder de control por el Estado, en *garantía de la legalidad* de las actuaciones y de una *ordenada y diligente gestión*", "Principios de descentralización y desconcentración", *DA*, núm. 214, 1988, pág. 25.

Administración, de forma que la titularidad y ejercicio de las competencias se transfiera a los órganos inferiores de esta Administración pública¹⁷⁶.

Por otro lado, la diferenciación conceptual entre ambos principios organizativos ha quedado recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1990, donde dicho Tribunal expone que *“es preciso distinguir la técnica de la delegación, de la desconcentración y descentralización, ya que mientras que la desconcentración supone la transferencia de competencias a favor de órganos de un mismo ente público, esto es, de órganos superiores a otros inferiores, la descentralización conlleva un traslado de competencias a otro y otros entes suponiendo una transferencia de competencias entre personas jurídicas administrativas, esto es, entre Administraciones Públicas”*¹⁷⁷.

De acuerdo con el principio de descentralización se ha creado en el Ministerio de Economía y Hacienda¹⁷⁸, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como Ente de Derecho público con personalidad jurídica propia al que corresponde, desde su constitución, la efectiva gestión de los tributos.

c) El principio de coordinación administrativa

Por último, la diversidad de órganos que componen la Administración y el juego de las competencias que corresponden a cada uno de ellos supone, en ocasiones, una duplicidad de actuaciones que impone, en aras a la consecución de los objetivos

¹⁷⁶ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales...”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 37. En este sentido, el artículo 12.2 de la LRJPAC dispone que *“La titularidad y el ejercicio de las competencias atribuidas a los órganos administrativos podrán ser desconcentradas en otros jerárquicamente dependientes de aquéllos en los términos y con los requisitos que prevean las propias normas de atribución de competencias”*.

¹⁷⁷ FD 11º de la Sentencia apelada, aceptado por la STS de 12 de marzo de 1990 (RJ 1990, 2522). A estos principios se ha referido, con anterioridad, el Tribunal Constitucional en su sentencia 32/1981, de 28 de julio (FJ 4º).

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

prefijados una necesaria coordinación, no sólo entre una misma Administración, sino incluso entre distintas Administraciones¹⁷⁹. Por ello, la Constitución española ha atribuido a la coordinación el valor de principio al establecer, en su artículo 103.1, que *“La Administración pública... actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”*¹⁸⁰.

Por su parte, el Tribunal Constitucional¹⁸¹ ha precisado que la coordinación administrativa *“persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente, la realidad misma del sistema”*¹⁸², y debe ser entendida como *“la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades... estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema”*¹⁸³, sin embargo, *“la integración de la diversidad de las partes en un conjunto unitario, perseguida por la actividad de coordinación, exige la adopción de las medidas necesarias y suficientes para lograr tal integración”*¹⁸⁴.

¹⁷⁸ Después de la aprobación del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria queda adscrita al Ministerio de Hacienda, a través de la Secretaria de Estado de Hacienda.

¹⁷⁹ COBO OLVERA, Tomás, *Régimen Jurídico...*, ob. cit., págs. 56 y 57.

¹⁸⁰ Este principio aparece reconocido, asimismo, en el artículo 3.1 de la LRJPAC.

¹⁸¹ Resumiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, el FJ 4º de la Sentencia 45/1991, de 28 de febrero.

¹⁸² FJ 2º de la STC 32/1983, de 28 de abril.

¹⁸³ SSTC 32/1983, 28 de abril (FJ 2º); 144/1985, de 25 de octubre (FJ 4º); y 27/1987, de 27 de febrero (FJ 2º).

¹⁸⁴ FJ 6º de la STC 11/1984, de 2 de febrero.

No obstante la caracterización legal de principio otorgada a la coordinación administrativa, algún autor¹⁸⁵ ha criticado esta idea indicando que la coordinación no es un principio, sino más bien el resultado o consecuencia de una efectiva dirección, por lo que aparece directamente relacionado con el principio de jerarquía, anteriormente mencionado. En ese sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo recordando que *“la coordinación no es sino el resultado o consecuencia del recto ejercicio de las funciones directivas (planificación, organización, mando y control). Sólo cuando se tiene potestad decisoria se puede obtener ese resultado que es la coordinación. De manera que todo órgano que ostente una posición de jefatura en el organigrama, al ejercitar las funciones directivas que le son propias, estará produciendo y obteniendo ese resultado que es la coordinación”*¹⁸⁶, por lo que, de acuerdo con lo expuesto, la coordinación *“no es una función autónoma, sino el resultado del ejercicio de las funciones de dirección inherentes a toda Jefatura. Por lo mismo, no es un principio -aunque como tal lo trata el artículo 103.1 de la Constitución- sino un objetivo, una meta, un resultado. Como principio o como función la coordinación, sencillamente, es inencontrable”*¹⁸⁷.

Pero, a pesar de lo dicho por el Tribunal Supremo, la coordinación aparece calificada legalmente como un principio que rige la organización de la Administración y que debe ser observado en su actuación para evitar contradicciones entre los órganos administrativos que conviertan en ineficaz la actividad realizada y reviertan en un retraso en la consecución de los objetivos fijados. Una actuación administrativa coordinada gana en celeridad y eficacia, evita contradicciones y dirime conflictos y exige, asimismo, que un sujeto pasivo no sea objeto de comprobaciones sucesivas por diferentes órganos administrativos que no han coordinado el ejercicio de sus funciones.

¹⁸⁵ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 337.

¹⁸⁶ FD 3º de la STS de 3 de junio de 1986 (RJ 1986, 4609).

¹⁸⁷ FD 5º de la STS de 3 de junio de 1986, citada en la nota a pie anterior.

D) El principio de legalidad administrativa

El principio de legalidad presenta dos manifestaciones¹⁸⁸: por un lado, se habla del principio de legalidad para nombrar el principio de reserva de ley como principio de producción normativa que determina que ciertas materias deben ser reguladas por norma con rango de ley y, por otro, la legalidad se refiere al sometimiento de la actuación administrativa a lo dispuesto en las leyes, al que nos referimos cuando hablamos del principio de legalidad administrativa.

Pasamos seguidamente a recoger las normas que reconocen el principio de legalidad administrativa en el sentido expresado y a delimitar, concretamente, el significado de este principio al que deben someterse todas las Administraciones en el ejercicio de sus funciones.

a) Regulación normativa del principio de legalidad administrativa

El artículo 9 de la CE comienza ordenando la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, mientras, en su párrafo 3, garantiza el principio de legalidad.

Ahora bien, el principio de legalidad genéricamente enunciado en el artículo 9.3 de la Constitución tiene una específica proyección sobre la actuación de la Administración pública en su artículo 103.1 que impone a ésta el sometimiento a la Ley y al Derecho¹⁸⁹, del que constituye un mero reflejo el artículo 3.1 de la LRJPAC cuando somete la actuación administrativa a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Por su parte, los tribunales controlarán, de acuerdo con el mandato del artículo 106.1 de la Constitución, la legalidad de la actuación administrativa.

¹⁸⁸ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 25.

¹⁸⁹ FD 2º de la STS de 11 de julio de 1988 (RJ 1988, 5955).

Asimismo, el artículo 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, recuerda como ésta se organiza y actúa, con pleno respeto al principio de legalidad.

b) El significado del principio de legalidad administrativa: la doctrina de la vinculación negativa y positiva de la Administración a la Ley y al Derecho

El principio de legalidad administrativa se traduce en una vinculación de la Administración a todo el ordenamiento jurídico¹⁹⁰ y, por ello, algún autor ha venido a denominar el mismo como “principio de juridicidad”, al entender que esta denominación se adapta mejor a su contenido, puesto que no se trata de una vinculación a un tipo de norma en concreto, sino al ordenamiento en su conjunto¹⁹¹.

No obstante, al margen de la denominación terminológica más correcta, el principio de legalidad administrativa se define, legalmente, como el sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho, siendo necesario delimitar qué tipo de vinculación relaciona a la Administración con el ordenamiento jurídico. Para ello, se plantean las siguientes hipótesis:

En primer lugar, el principio de legalidad administrativa supone que la Administración no encuentra más límites en su actuación que aquéllos establecidos en la norma, de forma que, en ausencia de norma relativa a un concreto supuesto de hecho, la Administración dispone de potestad para actuar en la forma que considere conveniente¹⁹². Esta es la doctrina de la vinculación negativa de la Administración a la

¹⁹⁰ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales...”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 36.

¹⁹¹ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 344. En opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, constituye una complicación terminológica hacer uso de esa expresión y parece más aconsejable hablar de principio de legalidad, siempre que quede claro que no está referido a un tipo de norma específica, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 427.

¹⁹² En este sentido, GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 345.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Ley, donde la misma no es presupuesto de la actuación administrativa, sino límite para la actividad de la Administración¹⁹³. Así, de acuerdo con la doctrina de la vinculación negativa, “está permitido a la Administración hacer todo aquello que no se encuentra prohibido por la Ley”¹⁹⁴.

En otro sentido, el principio de legalidad administrativa condiciona a la Administración hasta el punto de que ésta sólo puede actuar si le ha sido atribuida por la norma la facultad correspondiente para su actuación, de manera que, si no existe norma habilitante, la Administración carece de potestad para actuar¹⁹⁵. Esta es la teoría de la vinculación positiva de la Administración a la Ley, actuando ésta no sólo como límite para la Administración, sino también como presupuesto para su actuación. De acuerdo con esta doctrina, “resulta prohibido a la Administración todo aquello que no está expresamente permitido”¹⁹⁶.

La mayoría de la doctrina mantiene que cuando la Constitución y la Ley que regula el procedimiento administrativo común se refieren al principio de legalidad administrativa lo entienden en el segundo sentido expuesto, esto es, como presupuesto de la actuación administrativa. Así, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA¹⁹⁷, “no hay

¹⁹³ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 346. Asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 430.

¹⁹⁴ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales...”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 36.

¹⁹⁵ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 345.

¹⁹⁶ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales...”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 36.

¹⁹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 432. Por otro lado, son partidarios de la doctrina de la vinculación positiva, entre otros, GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, pág. 347 y siguientes y LOZANO SERRANO, Carmelo, “La actividad inspectora...”, ob. cit., pág. 14.

Por su parte, el Tribunal Supremo que, en su Sentencia de 13 de enero de 1979 (RJ 1979, 7), se había pronunciado diciendo que “*El Derecho objetivo no solamente limita la actividad de la Administración, sino que la condiciona a la existencia de una norma que permita esa actuación concreta, a la que en todo caso debe ajustarse*” (Considerando 6º), recuerda, en su Sentencia de 24 de julio de 1989 (RJ 1989, 6077), la tesis de la vinculación positiva al argumentar que “*en un Estado de derecho la Administración ha de actuar con sujeción estricta a la ley y al derecho, lo que implica una vinculación*

en Derecho español ningún espacio franco o libre de Ley en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de someterse a Derecho, han de ser conformes a Derecho. El Derecho no es, pues, para la Administración una linde externa que señale hacia fuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa”.

Por consiguiente, la legalidad otorga potestades a la Administración, de manera que, sin previa atribución de facultades a los órganos administrativos, éstos no están habilitados para actuar y los actos administrativos que realizan serán antijurídicos sin que exista deber, por parte del perjudicado por los mismos, de soportarlos¹⁹⁸.

El significado de este principio aplicado a la actuación de los órganos gestores nos lleva a afirmar que éstos sólo podrán actuar las potestades que les han sido otorgadas previamente, con pleno sometimiento en su actuación a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico.

III. LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS INFERIDOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS REGULADORAS

1. La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 constituye la norma básica del ordenamiento tributario y dedica su Título preliminar a los principios generales del orden tributario, estableciendo los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español.

que, combinada con el valor libertad, lleva a concluir que toda actuación administrativa exige respaldo legal -sólo puede hacer lo que está permitido- mientras que el particular, por el contrario, puede hacer todo lo que la ley no prohíba” (FD 3º).

¹⁹⁸ FD 2º del Voto particular a la STS de 5 de febrero de 1996 (RJ 1996, 987).

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

No obstante lo anterior, la citada Ley se limita a enumerar los principios que deben regir la ordenación de los tributos, aludiendo en su artículo 3, modificado por la Disposición final 1ª de la LDGC, a los principios de capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, sin hacer referencia a los principios que deben guiar la aplicación de los tributos. Sin embargo, los principios de justicia tributaria aludidos en el artículo 3 de la LGT deben ser, asimismo, respetados en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, como tendremos ocasión de observar a lo largo de este trabajo.

2. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha recogido, junto a los principios de justicia material en que ha de basarse la ordenación de los tributos, una serie de principios que deben conducir la actividad administrativa de aplicación de los mismos. Si bien es necesario reconocer la novedad que supone la distinción realizada por la Ley entre los principios de ordenación y de aplicación de los tributos, podemos observar como se echan de menos algunos de los principios más importantes que deben presidir los procedimientos de aplicación, como son, el de seguridad jurídica o el de buena fe que, puestos a invocar principios de aplicación general, debían haber sido incluidos en esta norma.

Así, de acuerdo con el artículo 2.2 de la LDGC, *“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en esta Ley”*.

Seguidamente, vamos a centrar nuestro interés en los principios de proporcionalidad y generalidad por la novedad que supone su inclusión en esta Ley, dejando al margen el principio de eficacia, que aparece incluido en el artículo 103.1 de

la CE y al que dedicamos un apartado específico en el epígrafe anterior al que nos remitimos. En cuanto al principio de limitación de costes indirectos para el contribuyente, constituye una aspiración que, aunque difícil de conseguir en el actual sistema de gestión, donde el número de deberes que corresponde al sujeto pasivo es importante, pretende alcanzarse, en un futuro no muy lejano, como se desprende de las innovaciones introducidas en el sistema de gestión tributaria en las más recientes reformas legislativas.

A) El principio de proporcionalidad

a) Regulación normativa del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad no está expresamente enunciado en la Constitución española pero es posible encontrar su fundamento constitucional en los artículos 103 y 106 de nuestra norma suprema. Si bien el primero de los artículos citados ordena a la Administración servir con objetividad los intereses generales, el artículo 106.1 de la CE, relativo al control jurisdiccional de la actuación administrativa, impone a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican. De esta forma, el precepto constitucional no sólo prohíbe la desviación de poder, sino que exige a la Administración pública que su actuación sea adecuada, idónea y proporcionada con los fines que la justifican¹⁹⁹.

Por otra parte, el principio de proporcionalidad ha encontrado su principal ámbito de actuación en el procedimiento sancionador, inspirando el conjunto de preceptos que regulan las infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria e indicando la necesaria correspondencia entre la infracción cometida y la sanción impuesta. A pesar de ello, este principio debe ser respetado por la Administración en el

¹⁹⁹ En este sentido, LÓPEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1988, pág. 77.

ejercicio de todas sus potestades y no sólo en el procedimiento sancionador, aunque en éste tenga una especial incidencia²⁰⁰.

De este modo, el principio de proporcionalidad debe ser observado por la Administración tributaria en la aplicación de los tributos, como se desprende expresamente del artículo 2.2 de la LDGC, que recoge, por primera vez, este principio en la normativa tributaria.

b) El significado del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es uno de los principios que ha de conducir la actuación de la Administración tributaria y permite limitar las restricciones a los derechos individuales que se producen por parte de los órganos administrativos en el ejercicio de su actividad.

La proporcionalidad significa la búsqueda de una necesaria coherencia entre los medios empleados y los fines perseguidos por la Administración²⁰¹. Así, los medios utilizados por el órgano administrativo para la consecución del fin deseado deben ser idóneos para ello y suponer la menor restricción posible para el administrado de entre aquéllos adecuados para su obtención²⁰². De esta forma, existiendo diversas medidas

²⁰⁰ LÓPEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, *El principio general de proporcionalidad...*, ob. cit., págs. 132 y 133 y MORILLO MÉNDEZ, Antonio, “El principio de proporcionalidad y los procedimientos cautelares”, *IF*, núm. 29, 1998, págs. 10 y 11 y “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *TF*, núm. 108, 1999, pág. 56, donde dispone que el campo propio de utilización del principio es el de las normas y los actos restrictivos de derechos de parte.

²⁰¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., pág. 59. Asimismo, JUAN LOZANO, Ana María, “Principios generales y derechos de los contribuyentes”, *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 30 y MORILLO MÉNDEZ, Antonio, que se refiere a la adecuación entre medios y fines como uno de los elementos intrínsecos del principio de proporcionalidad, “El principio de proporcionalidad y los principios cautelares”, ob. cit., pág. 14 y “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, ob. cit., pág. 65.

²⁰² LÓPEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, *El principio general de proporcionalidad...*, ob. cit., pág. 121. Asimismo, MORILLO MÉNDEZ, Antonio, cita, como elementos internos del principio de proporcionalidad, la idoneidad de la medida para alcanzar el fin propuesto y a la necesidad de la misma, “El principio de proporcionalidad y los procedimientos cautelares”, ob. cit., págs. 13 y 14 y “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, ob. cit., págs. 61 y 63.

posibles para alcanzar sus objetivos, la Administración debe adoptar aquéllas que sean menos gravosas para el administrado, de acuerdo con lo que, explícitamente, disponen los artículos 3 j) y 20.2 de la LDGC²⁰³.

En consecuencia, la actuación de los órganos gestores en el procedimiento de liquidación ha de ser adecuada a su finalidad, esto es, la determinación de la deuda tributaria y no podrá extenderse más allá de lo razonable.

c) Elaboración jurisprudencial del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad ha tenido una importante acogida en las decisiones del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas que, siguiendo el modelo alemán, ha articulado dicho principio en base a tres elementos íntimamente relacionados, a saber, la idoneidad de los medios empleados, la necesidad de su utilización²⁰⁴ y la proporcionalidad de medios a fines²⁰⁵, y no podemos olvidar la importancia que la jurisprudencia comunitaria posee en el ámbito interno como consecuencia de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional de los Estados miembros.

²⁰³ JUAN LOZANO, Ana María, "Principios generales y derechos de los contribuyentes", *Estatuto del contribuyente...*, ob. cit., pág. 30. En opinión de MORILLO MÉNDEZ, Antonio, el 2º párrafo del artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes "tiene la virtualidad de extender el principio de proporcionalidad en su requisito interno de necesidad, a procedimientos para los que... no estaba pensado", "El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios", *Impuestos*, núm. 18, 1999, pág. 20.

²⁰⁴ El principio de necesidad se encuentra plasmado en el último inciso del artículo 5 del Tratado de la Unión Europea cuando dispone que "*Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado*", si bien dicho principio se refiere a la actuación comunitaria en ámbitos de concurrencia de acción con los Estados miembros, y en la Disposición 1ª del Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, aprobado como texto adjunto al Tratado de Amsterdam que modifica, a su vez, el Tratado de la Unión Europea.

²⁰⁵ Véase, en este sentido, BARNES, Javier, "Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario", *RAP*, núm. 135, 1994, pág. 495 y siguientes y VILLAR EZCURRA, Marta y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, "Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente", *QF*, núm. 10, 1999, pág. 9 y siguientes.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Por otro lado, nuestros Tribunales se han pronunciado de manera dispar sobre el principio de proporcionalidad y su aplicación a los procedimientos tributarios. Observamos, de este modo, como el Tribunal Constitucional no acogió muy favorablemente el principio de proporcionalidad al no estar éste expresamente reconocido en la Constitución²⁰⁶, mientras el Tribunal Supremo lo elevó a principio general del Derecho²⁰⁷, estimando que deriva del artículo 106 de la CE, donde encuentra su fundamento constitucional²⁰⁸.

Por otra parte, nuestros Tribunales no han sido muy explícitos a la hora de otorgar a este principio el significado que le corresponde y, así, si en diversas ocasiones han aludido a la proporcionalidad entre medios y fines²⁰⁹, en otros casos, se han referido en su definición a la necesidad de los medios empleados para la consecución del fin propuesto al no existir otros menos gravosos para el perjudicado²¹⁰. Sólo en alguna Sentencia más reciente, el Tribunal Constitucional ha combinado, con mayor claridad, los criterios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto otorgando un sentido más completo a este principio²¹¹.

²⁰⁶ FJ 3º de la STC 6/1988, de 21 de enero.

²⁰⁷ Considerando 6º de la STS de 26 de diciembre de 1984 (RJ 1984, 6726).

²⁰⁸ La STS de 16 de mayo de 1990, argumenta, en su FD 2º, que *“Uno de estos principios, reiteradamente invocado por la jurisprudencia, es el de proporcionalidad... que deriva claramente del art. 106.1 de la Constitución que al dibujar el control jurisdiccional de la Administración alude al sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican... y recoge la necesidad de una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida”* (RJ 1990, 4167).

²⁰⁹ En este sentido, la STS de 25 de octubre de 1978 (RJ 1978, 3350), la STS de 17 de abril de 1990 (RJ 1990, 3644) o, incluso, la STC 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6º).

²¹⁰ SSTS de 15 de junio de 1981 (RJ 1981, 2924) y de 27 de junio de 1983 (RJ 1983, 3658). Asimismo, véase el FJ 5º de la STC 62/1982, de 15 de octubre.

²¹¹ Así, este Tribunal afirma que *“todo acto o resolución que limite derechos fundamentales ha de asegurar que las medidas limitadoras sean <necesarias para conseguir el fin perseguido> y ha de atender a la <proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y la situación en que se halla aquél a quien se le impone>”* (FJ 8º de la STC 120/1990, de 27 de junio). Esta afirmación es reiterada por el Alto Tribunal en la Sentencia 18/1999, de 22 de febrero (FJ 2º). Por su parte, el Tribunal Supremo indica, en el FD 2º de la Sentencia de 16 de mayo de 1990, citada en la nota a pie núm. 208, que el principio de proporcionalidad opera en dos tipos de supuestos: *“A) Con carácter ordinario, en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico admite la posibilidad de elegir uno entre varios medios utilizables, B) Ya con carácter excepcional y en conexión con los principios de buena fe y equidad, en los supuestos en los*

B) El principio de generalidad

La aplicación de los tributos por los órganos de la Administración tributaria debe basarse, a su vez, en el principio de generalidad que constituye, por otra parte, un principio de justicia tributaria constitucionalizado en el artículo 31.1 de nuestra norma suprema, que ordena a “*Todos*” a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad de pago²¹², sin embargo, lo más importante es, sin duda, su sentido negativo que impone la no discriminación y la prohibición de privilegios²¹³.

Así, como principio de ordenación de los tributos, la generalidad se menciona en el artículo 3 de la LGT, donde el principio de generalidad se confirma como rector de la configuración de las normas tributarias²¹⁴.

No obstante lo anterior, la Ley que regula los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios aconseja que la aplicación de los tributos se adapte, entre otros, al principio de generalidad, de manera que la actuación

que aun existiendo en principio un único medio éste resulta a todas luces inadecuado y excesivo en relación con las características del caso contemplado”.

²¹² CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, *Ordenamiento tributario español I*, ob. cit., pág. 89. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 104 y FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, 21ª edición, Volumen I, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 59 y 60.

²¹³ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 24. El Tribunal Supremo indica, en relación con este principio, que “*Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto, la alusión intuitu personae, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación*” (FD 2º de la STS de 2 de junio de 1986, RJ 1986, 3316).

²¹⁴ Asimismo, de acuerdo con el artículo 2.1 de la LDGC, “*La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

de los órganos administrativos alcance al mayor número de contribuyentes posibles²¹⁵, en aras, ante todo, del principio de eficacia administrativa. Dicha pretensión de generalidad se encontraba, asimismo, entre las bases justificativas de la creación de la Agencia Tributaria cuya función consiste en el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique, con generalidad y eficacia, a todos los obligados tributarios, con los menores costes indirectos para el contribuyente, esto es, limitando, en la medida de lo posible, la presión fiscal indirecta²¹⁶.

En consecuencia, la aplicación de este principio al procedimiento de gestión tributaria implica que los órganos gestores deben ejercer sus potestades administrativas sobre el mayor número posible de contribuyentes, favoreciendo la disminución del fraude fiscal. Sin embargo, la realidad es que, en una sociedad en que el número de autoliquidaciones presentadas ha crecido de una forma importante, los órganos administrativos no son capaces de actuar sobre todos y cada uno de los sujetos obligados a contribuir, incumpliendo, en algunos casos, las exigencias que impone el principio de generalidad, puesto que el procedimiento de gestión tributaria finaliza, en un gran número de ocasiones, con la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ante la inactividad de la Administración.

C) El principio de eficacia administrativa: remisión

El artículo 2.2 de la LDGC, establece que la aplicación del sistema tributario se basará, entre otros, en el principio de eficacia administrativa, que impone la consecución de los objetivos propuestos, esto es, la realización del interés público al que sirve la Administración pública, en general, y la tributaria en particular.

²¹⁵ JUAN LOZANO, Ana María, "Principios generales y derechos de los contribuyentes", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 30.

²¹⁶ Artículo 103.1.3º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por la que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sin embargo, al constituir el principio de eficacia un principio constitucional formulado en el artículo 103.1 de nuestra norma suprema nos remitimos a lo expuesto, con anterioridad, al examinar los principios constitucionales que son de aplicación a los procedimientos tributarios.

D) El principio de limitación de costes indirectos

a) Regulación normativa del principio de limitación de costes indirectos

Junto a los principios de generalidad, proporcionalidad y eficacia, la aplicación del sistema tributario se basará, de acuerdo con el artículo 2.2 de la LDGC, en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, establecido con la finalidad de reducir la presión fiscal indirecta a la que se han visto sometidos los sujetos pasivos con la transformación del procedimiento de gestión tributaria.

Asimismo, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, expresa la concreción de este principio fundamental en la regulación de algunos de los derechos generales de los contribuyentes enunciados en su artículo 3 refiriéndose, entre ellos, al derecho del contribuyente a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante²¹⁷ y al derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma que resulte menos gravosa para el contribuyente²¹⁸ que, desarrollado en su artículo 20, referido a la obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, constituye una manifestación del principio de limitación de costes indirectos contenido en el artículo 2.2 de la Ley.

²¹⁷ Artículos 3 g) y 17 de la LDGC.

²¹⁸ Artículo 3 j) de la LDGC.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Por otro lado, la novedad de este principio no es tal si tenemos en cuenta que el mismo ya inspiró la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la que corresponde, de acuerdo con el artículo 103.1.3º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, “*desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”²¹⁹.

b) Fundamento constitucional del principio de limitación de costes indirectos

El artículo 31.1 de la CE impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, si bien dicho deber constitucional no conlleva, exclusivamente, la exigencia de realizar el pago del tributo, sino que somete a los sujetos pasivos al ejercicio de una serie de deberes formales que implican un coste adicional para los mismos²²⁰.

Por ello, si el principio de capacidad económica constituye el fundamento constitucional del deber de contribuir²²¹, los deberes formales que derivan de aquél

²¹⁹ La negrita es nuestra.

²²⁰ Por todos, LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 48.

²²¹ En opinión de los profesores BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, “la exigencia de capacidad económica va referida al deber de contribuir, pudiendo afirmarse, en tal sentido, que dicha capacidad es el fundamento o parámetro de la contribución. La expresión <de acuerdo con> utilizada en el precepto constitucional, indica la exclusión de cualquier otro criterio en que pueda basarse la exigencia de aquel deber y, en este sentido, sí puede afirmarse que la capacidad económica, entendida como fundamento y medida del deber de contribuir, continúa teniendo carácter exclusivo”, *Derecho Financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 195. En sentido contrario, para MARTÍN DELGADO, José María, el principio constitucional de capacidad económica no es el criterio exclusivo de la justicia tributaria, “Los principios de capacidad económica e igualdad...”, ob. cit., pág. 65. Por otra parte, el Tribunal Constitucional había entendido que nuestra Constitución acoge el principio de capacidad económica “sin agotar en ella el principio de justicia en materia contributiva” (FJ 4º de la STC 27/1981, de 20 de julio).

deben, asimismo, ser ponderados por el principio de capacidad económica, de manera que, teniendo en cuenta los costes indirectos que el ejercicio de estos deberes conlleva para el sujeto pasivo, no supongan una contribución por encima de la capacidad económica del sujeto afectado²²².

Así pues, de acuerdo con las consideraciones realizadas, entendemos que el principio de limitación de costes indirectos en el cumplimiento de las obligaciones formales encuentra su fundamento constitucional en el principio de capacidad económica entendido como principio constitucional que expresa el criterio de justicia tributaria que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos²²³.

c) Proyección actual y futura del principio de limitación de costes indirectos

La transformación de la gestión tributaria ha supuesto una participación activa del contribuyente en el desarrollo del procedimiento de gestión, que se inicia, en la mayoría de los casos, con una declaración del sujeto pasivo acompañada de la correspondiente autoliquidación tributaria, para cuya realización el obligado tributario necesita, en ocasiones, asesoramiento profesional.

Asimismo, la gestión en masa de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los contribuyentes exige una mayor colaboración de los sujetos pasivos que se ven obligados a presentar determinados datos y documentos a la Oficina gestora e, incluso, se ven sometidos, en algunos casos, a una doble comprobación administrativa, lo que supone un importante incremento de la presión fiscal indirecta para el contribuyente afectado.

²²² Aunque referido exclusivamente al deber de autoliquidar el tributo, BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, "La cobertura constitucional del deber de autoliquidar", *Impuestos*, núm. 13, 1998, pág. 33.

²²³ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 175.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Ante esta situación, las últimas reformas legislativas experimentadas por nuestro ordenamiento tributario van en la línea de limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos pasivos y facilitar el ejercicio de los deberes formales que se derivan de la aplicación del tributo.

En este sentido, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha reforzado las obligaciones de información y asistencia a cargo de la Administración tributaria y, en orden a equilibrar las situaciones jurídicas de la Administración y de los contribuyentes y favorecer un mejor cumplimiento de las obligaciones de éstos, ha establecido la obligación de la Administración de facilitar, en todo momento, al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, de manera que la intervención de los mismos en las actuaciones administrativas se realice de la forma menos gravosa para ellos, como manifestación del principio fundamental de limitación de costes indirectos regulado en el artículo 2.2 de la Ley.

Por otro lado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha favorecido la limitación de la presión fiscal indirecta de los contribuyentes con la implantación, en su artículo 81²²⁴, de un nuevo sistema de gestión, para los sujetos no obligados a declarar en el Impuesto, basado en la presentación de una comunicación tributaria que les exime de la cumplimentación de la correspondiente declaración-liquidación cuando pretendan, exclusivamente, la solicitud del exceso de pagos a cuenta realizados, cuyo propósito es minimizar los costes indirectos derivados del cumplimiento formal de las obligaciones tributarias²²⁵. No obstante, el estudio de las comunicaciones tributarias será realizado en el Capítulo IV de nuestro trabajo, dedicado

²²⁴ Véase, asimismo, el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

²²⁵ Exposición de motivos de la Resolución de 30 de diciembre de 1999, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de solicitud de devolución y el modelo de comunicación de datos adicionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, que deben utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho Impuesto que soliciten la correspondiente devolución, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos.

a la posición jurídica de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria, al que nos remitimos.

Asimismo, idéntica finalidad parece inspirar el artículo 64 del RIRPF, sobre colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones, a través del cual se introduce la posibilidad, ya prevista en el artículo 96 de la LGT, de que la Agencia Tributaria realice acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores. De este modo, si los mencionados acuerdos de colaboración se realizan efectivamente, los contribuyentes se verán descargados, de una forma importante, de un gran número de deberes formales, que pasarán a ser realizados por las entidades suscriptoras de estos acuerdos. No obstante, realizada esta consideración inicial, nos remitimos al examen de la figura de los acuerdos de colaboración que realizaremos en el Capítulo IV de nuestro trabajo.

En consecuencia, podemos afirmar que el principio de limitación de costes indirectos, recogido en el artículo 2.2 de la LDGC, como manifestación del principio constitucional de capacidad económica, se ha convertido en el principio fundamental que está inspirando las más recientes modificaciones legislativas en el ámbito tributario.

IV. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

1. La aplicación directa de los principios generales del Derecho Administrativo

Si bien el artículo 9.2 de la LGT establece el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho Administrativo en el ámbito tributario, la Disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, modificada por la Ley

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

4/1999, de 13 de enero, dispone que “*Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley*”.

De acuerdo con el contenido del primer apartado de la Disposición adicional 5ª, los procedimientos tributarios se rigen por su normativa específica y sólo en defecto de norma tributaria aplicable es de utilidad la Ley de Procedimiento Administrativo. De esta forma, la nueva redacción de la citada Disposición adicional, que ha pretendido acentuar la autonomía de los procedimientos tributarios respecto al procedimiento administrativo común, se inicia con una alusión, no sólo a los procedimientos tributarios, sino también a la aplicación de los tributos que, en opinión de algún autor²²⁶, va más allá de aspectos de procedimiento para extenderse a cualquier cuestión relacionada con la aplicación de los tributos. Sin embargo, en nuestra opinión, se aprecia en el inicio de dicha Disposición una cierta redundancia, haciendo referencia la misma a la aplicación supletoria de la Ley en el ámbito procedimental²²⁷.

Ahora bien, como ha entendido el Tribunal Supremo²²⁸, “... *la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el <Régimen Jurídico de las*

²²⁶ GARCÍA COBALEDA, Manuel, “Procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., págs. 642 y 643.

²²⁷ En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, afirma que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos no son conceptos heterogéneos, sino que la aplicación de los tributos constituye el contenido reglado de los procedimientos tributarios, *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 154. Asimismo, GARCÍA NOVOA, Cesar, para quien la mención a la “aplicación” se refiere a cuestiones procedimentales, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 224.

²²⁸ FJ 3º de la STS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993, 1114). En este sentido, entre otros, PONT MESTRES, Magín, “Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios”, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 45; TORREGROSA CARNÉ, María Dolores, “El procedimiento de gestión y la Ley 30/1992”, *Incidencia en los procedimientos...*, ob. cit., pág. 67 y GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 51.

Administraciones Públicas> y el <*Procedimiento Administrativo Común*>, lo que significa que la supletoriedad establecida en la Disposición Adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas”. Por ello, entendemos que los principios del Derecho Administrativo no constituyen normas procedimentales, aunque se apliquen en el ámbito de los procedimientos y, en consecuencia, son de aplicación directa en el orden tributario²²⁹ y, partiendo de dicha consideración inicial, nos detenemos en el análisis de los principios contenidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que son de aplicación a los procedimientos tributarios.

La Ley que regula el procedimiento administrativo común dedica su artículo 3 a los principios generales de la actuación de las Administraciones públicas. Este precepto ha sido modificado recientemente mediante la Ley 4/1999, de 13 de enero, cuyas novedades pasan por introducir dos nuevos principios de la actuación administrativa, a los que la jurisprudencia se había referido ya en diversas ocasiones, como son el principio de buena fe y el de confianza legítima, mientras se incorporan a la Ley, asimismo, los principios de transparencia y participación que deben regir las relaciones entre los ciudadanos y la Administración.

Al margen de los principios novedosos, este precepto contiene todas aquellas máximas que, de una forma general, deben guiar el procedimiento administrativo, algunas de las cuales son el mero reflejo de los principios contenidos en el artículo 103.1 de la Constitución²³⁰, a los que ya nos hemos referido al estudiar los principios superiores del ordenamiento.

²²⁹ Según GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, los principios generales, ese “común denominador normativo”, resulta de aplicación al ámbito tributario, *Comentarios a la Ley...*, Tomo II, ob. cit, págs. 3000 y 3001.

²³⁰ En opinión de GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, “Siendo la Constitución de directa e inmediata aplicación, no parece que fuera necesario reproducir lo que dicho está en el artículo 103 de ella”, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 302. En el mismo sentido, PARADA, Ramón, enjuicia el artículo 3 de la Ley que contiene, en su opinión, “una declaración de intenciones o de los principios generales que informan la Ley,... que no es otra cosa que una repetición de principios constitucionales, lo que es criticable porque los rebaja en términos de protocolo, utilizando la misma fórmula del Texto Supremo, o se trata de una declaración de buenas intenciones o lugares comunes, que vergüenza da, por

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

De acuerdo con el artículo 3.1 de la LRJPAC, *“Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y confianza legítima”*.

Por otro lado, en sus relaciones, las Administraciones se rigen, de acuerdo con el párrafo 2 del mencionado precepto, *“por el principio de cooperación y colaboración”*, y en su actuación, *“por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos”*. Asimismo, *“En sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación”*.

A todos estos principios dedicamos las siguientes páginas de nuestro trabajo en la medida en que son aplicables, de forma directa, a los procedimientos tributarios y, específicamente, al procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria.

2. Los principios constitucionales mencionados en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: remisión

En primer lugar, el artículo 3.1 de la LRJPAC acoge los principios que rigen la actuación administrativa establecidos en el artículo 103.1 de la CE, sin que la inclusión de éstos en la Ley de Procedimiento Administrativo Común suponga ninguna característica adicional para los mismos. En este sentido, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone que la Administración pública se regirá por los principios de objetividad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación y legalidad administrativa, para cuyo examen nos remitimos al apartado dedicado a los principios superiores del ordenamiento con la finalidad de no ser reiterativos.

pura obviedad, encontrarlas en un texto legal”, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 54.

3. Los principios de buena fe y confianza legítima

A) Su plasmación legal

El principio general de la buena fe se encuentra positivizado en el artículo 7.1 del CC que ordena que los derechos se ejerciten conforme a las exigencias de la buena fe y que, de acuerdo con el artículo 4.3 de este mismo Código, es aplicable, de manera supletoria, a todo el ordenamiento jurídico y no sólo al ámbito de las relaciones privadas.

Por otro lado, la Ley que regula el procedimiento administrativo común se había referido a la buena fe como límite de la revisión de oficio de los actos administrativos al disponer, en su artículo 106, que *“Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*.

Ahora bien, en nuestra disciplina, la buena fe había sido tradicionalmente reservada al ámbito sancionador, actuando como principio de graduación de las sanciones hasta la reforma de la Ley General Tributaria de 1995. Tal vez, por ello, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha introducido la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes al referirse a los derechos y garantías de éstos en el procedimiento sancionador. Sin embargo, a pesar de su incorporación al texto legal en su artículo 33 y dentro de los preceptos que se refieren al procedimiento sancionador, entendemos que la buena fe es exigible en todos los procedimientos tributarios²³¹ aunque, como dispone PALAO TABOADA²³², la medida más idónea,

²³¹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, “El principio de buena fe en el Derecho Tributario”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998, pág. 319.

²³² PALAO TABOADA, Carlos, “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, 1997, págs. 9 y 10.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

puestos a invocar la buena fe, hubiera sido incorporar al texto de la Ley el principio de la buena fe como principio general aplicable a todos los procedimientos tributarios, junto a los citados en el artículo 2.2 de la norma legal.

Ante esta situación, la Ley 4/1999, de 13 de enero, de Modificación Parcial de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, supone la introducción al ámbito del Derecho público de dos principios de actuación de las Administraciones públicas derivados del principio constitucional de seguridad jurídica, a saber, el principio de buena fe y el de confianza legítima, que se añaden al conjunto de principios generales del artículo 3 de esta Ley, de aplicación directa al ordenamiento tributario.

Así pues, a pesar de su incorporación a la Ley de Procedimiento Administrativo Común como dos principios diferenciados que rigen la actuación de la Administración, la vinculación de ambos con el principio de seguridad jurídica, al que ya nos hemos referido, y la relación que existe entre ellos nos lleva a abordar un estudio conjunto de los mismos, si bien aclarando que no estamos ante principios totalmente coincidentes entre sí²³³.

B) Los principios de buena fe y confianza legítima: su significado doctrinal

El principio general de la buena fe supone que todas las personas, todos los miembros de una comunidad jurídica deben comportarse de buena fe en sus relaciones recíprocas, lo que conlleva un comportamiento leal de ambas partes durante todo el

Asimismo, SÁNCHEZ GALLANA, José Antonio, "Comentario al artículo 33 de la LDGC", *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, 1999, pág. 587.

²³³ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 363 y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., págs. 54 y 55. Por otro lado, CASTILLO BLANCO, Federico A., en su intento de delimitar el campo de actuación de ambos principios, entiende que "se aplica la buena fe cuando dicho principio se predica de la actuación del ciudadano, pero cuando el sentimiento de confianza defraudada es exigible a la Administración la invocación se suele realizar con cierta habitualidad respecto del principio de protección de confianza", si bien reconociendo que existen excepciones a esta regla y que esta afirmación debe hacerse con las oportunas reservas, esto es, demostrando que no es tan fácil deslindar ambos principios, *La protección de confianza...*, ob. cit., pág. 275.

tiempo en que se desenvuelve la relación jurídica entre ellas, tanto en el ejercicio de sus derechos como en el cumplimiento de sus obligaciones²³⁴.

Por tanto, el principio general de buena fe implica la necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según la estimación de la gente, puede esperarse de una persona; protege -como dicen las SSTC 73/1988, de 21 de abril y 198/1988, de 24 de octubre- la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento²³⁵. La aplicación de dicho principio supone, como ha entendido GONZÁLEZ PÉREZ²³⁶, la presencia de los valores de lealtad, honestidad y moralidad en las relaciones entre las Administraciones públicas y los administrados.

Por otra parte, en Derecho tributario el principio de la buena fe se refiere a la lealtad en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas por parte de la Administración y de los administrados²³⁷ y tiene una especial incidencia en este ámbito para lograr el deseado equilibrio en las relaciones administrativas y reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario²³⁸, puesto que permite al administrado confiar en que la Administración no va a exigirle más de lo estrictamente necesario para la realización de los fines públicos que persiga y que no le va a ser exigido en el lugar, en el momento ni en la forma más inadecuados²³⁹, mientras conlleva la confianza de la Administración en

²³⁴ DÍEZ PICAZO, Luis, Prólogo a la obra de WIEACKER, Franz, *El principio general de la buena fe*, Ed. Civitas, Madrid, 1977, pág. 12.

²³⁵ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, "El principio de buena fe...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 311 y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., págs. 69 y 70.

²³⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., pág. 44.

²³⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, "El principio de buena fe...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 307.

²³⁸ Aspiraciones que inspiran la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de acuerdo con su Exposición de motivos.

²³⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, "El principio de buena fe...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 318 y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., pág. 91.

que el administrado con el que se relaciona adoptará un comportamiento leal en todo caso²⁴⁰.

En consecuencia, el principio de la buena fe protege el valor ético de la confianza en la forma de actuación que cabe esperar de la persona con la que nos relacionamos²⁴¹, de ahí su relación con el principio de confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser modificada arbitrariamente, que ha sido introducido en nuestro ordenamiento jurídico recogiendo la doctrina jurisprudencial. Conforme a este principio, la autoridad administrativa infunde a los particulares la confianza en la estabilidad de sus decisiones y no puede, súbitamente, adoptar una medida que contrarie tal confianza, excepto cuando un interés público superior así lo exija²⁴².

C) Los principios de buena fe y confianza legítima en la jurisprudencia de nuestros Tribunales

El estudio de la jurisprudencia de nuestros Tribunales acerca de los principios de buena fe y confianza legítima reafirma la íntima relación existente entre los mismos y la dificultad con la que éstos se enfrentan para deslindar el ámbito de actuación de cada uno de ellos que son utilizados por la jurisprudencia indistintamente, e incluso, son invocados de forma conjunta para fundamentar sus argumentaciones y garantizar el respeto de la seguridad jurídica frente a la legalidad en la actuación administrativa.

El principio general de buena fe, como ya hemos advertido, debe presidir las relaciones jurídicas, tanto del lado de la Administración como del lado de los

²⁴⁰ SAINZ MORENO, Fernando, "La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados", *RAP*, núm. 89, 1979, pág. 311 y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., pág. 92.

²⁴¹ SAINZ MORENO, Fernando, "La buena fe...", ob. cit., pág. 314 y GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., pág. 53.

²⁴² VILLAR EZCURRA, Marta y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, "Aportaciones del Derecho comunitario...", ob. cit., pág. 18.

administrados²⁴³ y se infringe, entre otros supuestos, cuando “*se crea una apariencia jurídica para contradecirla después en perjuicio de quien puso su confianza en ella*”²⁴⁴.

No obstante, si bien nuestro Tribunal Supremo viene invocando el respeto a la confianza a través del principio de buena fe²⁴⁵, alude, en otros casos y con la finalidad de dotar de primacía al principio de seguridad jurídica frente a la legalidad en la actuación de la Administración, al llamado “principio de protección de la confianza legítima”, acuñado por el ordenamiento jurídico alemán y asumido por la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas. Dicho principio que, en opinión del Tribunal Supremo, no es extraño a nuestro ordenamiento donde existe el principio de buena fe, se aplica “*no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego, la revocación o la dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar*”²⁴⁶. Tal principio protege la confianza del interesado en la legalidad y estabilidad de la situación que la Administración ha generado²⁴⁷.

²⁴³ Considerando 5º de la STS de 23 de noviembre de 1984 (RJ 1984, 5956). Asimismo, entre otras, la STS de 31 de marzo de 1982 (RJ 1982, 2364) y la STS de 24 de enero de 1990 (RJ 1990, 349).

²⁴⁴ FD 2º de la Sentencia apelada, aceptado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de enero de 1990, citada en la nota a pie anterior.

²⁴⁵ Así, en el FD 1º de la STS de 10 de julio de 1990 (RJ 1990, 6023), el Tribunal expone como “*La entidad apelante fundamenta su escrito de alegaciones en la teoría general de la buena fe, válida, en cuanto principio del ordenamiento jurídico español, tanto para el derecho público como para el privado, y en la exigencia de un comportamiento coherente que, en cuanto consecuencia obligada del deber de actuar de buena fe, significa, a su juicio, que, cuando una persona, dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra con su conducta una confianza fundada conforme a la buena fe en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibles toda actuación incompatible con ella*” y en base a este principio desestima la demanda diciendo que “*ni siquiera la buena fe en la petición de una licencia contraria al ordenamiento urbanístico concede el derecho a obtenerla al margen de lo imperativamente establecido por el mismo*”.

²⁴⁶ FD 2º de la STS de 1 de febrero de 1990 (RJ 1990, 1258). En este sentido, citamos entre otras, las SSTs de 8 de junio de 1990 (RJ 1990, 5180), de 5 de octubre de 1990 (RJ 1990, 7950), de 1 de marzo de

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Incluso, en algunos casos, la dificultad de delimitar el campo de acción de cada uno de estos principios ha llevado a nuestros Tribunales a invocar ambos, de una forma conjunta, para justificar la protección de una situación de confianza. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 5 de octubre de 1995, resuelve, en su FD 2º, la prosperabilidad de la demanda, argumentando que *“En primer lugar, y tal como se ha indicado anteriormente, no existe controversia alguna acerca del devengo del impuesto. Ante la duda fundada de la parte demandante, es la Administración demandada quien consigue la no repercusión de dicho impuesto en los recibos correspondientes, a través de los escritos de contestación a la consulta de la demandante, con lo que no es admisible, que, jurídicamente trate de prevalecerse del error que la propia Administración demandada ha creado en la demandante, en función del principio de buena fe que siempre debe regir las relaciones entre la Administración Pública y los administrados y del principio de confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, que deben actuar de acuerdo, no sólo con el principio constitucional de eficacia, sino también con el principio de servicio al ciudadano”*²⁴⁸.

De esta forma, el uso indiscriminado de ambos principios en la doctrina jurisprudencial nos ha llevado a analizar los mismos de una forma conjunta, puesto que aunque su coincidencia no es total²⁴⁹ y han sido recientemente incorporados a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, como principios diferenciados, en algunas ocasiones, poseen un significado idéntico y pueden ser utilizados en el mismo sentido.

1991 (RJ 1991, 2502), de 7 de octubre de 1991 (RJ 1991, 7520), de 14 de abril de 1994 (RJ 1994, 3126) y de 28 de julio de 1997 (RJ 1997, 6890).

²⁴⁷ FD 4º de la STS de 19 de julio de 1996 (RJ 1996, 6202).

²⁴⁸ Dicha confusión aparece también plasmada en las SSTS de 13 de febrero de 1997 (RJ 1997, 978) y de 24 de mayo del mismo año (RJ 1997, 3983).

²⁴⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, afirman que, “desde cierto punto de vista, el principio de buena fe es más amplio que el de protección de la confianza, pues también vincula al contribuyente frente a la Administración, aunque por otra parte es más restringido, pues se refiere sólo a relaciones jurídicas concretas”, “El principio de buena fe...”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 309.

D) La doctrina de los actos propios como manifestación del principio de buena fe

Como corolario del principio de buena fe y ligado al mismo se encuentra la regla que impone la imposibilidad de ir contra los actos propios²⁵⁰ siempre que se den los requisitos y presupuestos necesarios para la aplicación de esta máxima²⁵¹. El Tribunal Constitucional también ha vinculado esta regla al principio general de la buena fe, disponiendo que *“la doctrina de los actos propios o regla que decreta la imposibilidad de venire contra factum proprium,... significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos”*²⁵².

Con esta regla se quiere decir, como afirma DÍEZ PICAZO²⁵³, que el ejercicio de un derecho o de una facultad es inadmisibles cuando con él la persona se pone en contradicción con el sentido que objetivamente y de acuerdo con la buena fe había que dar a su conducta anterior.

²⁵⁰ FD 2º de la Sentencia apelada, aceptado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de enero de 1990, citado en la nota 243 anterior.

²⁵¹ Para conocer el conjunto de requisitos necesarios para la aplicación de la doctrina de los actos propios, véase GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe...*, ob. cit., pág. 182 y siguientes.

²⁵² FJ 5º de la STC 73/1988, de 21 de abril. Igualmente vinculan la doctrina de los actos propios al principio de buena fe, las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 9º) y 198/1988, de 24 de octubre (FJ 2º). Asimismo, el Tribunal Supremo ha argumentado que *“el principio de buena fe implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión de la confianza legítima de la partes <venire contra factum proprium>”* (FD 4º de la STS de 17 de diciembre de 1998, RJ 1998, 10219).

²⁵³ DÍEZ PICAZO, Luis, Prologo a la obra de WIEACKER, *El principio general de la buena fe*, ob. cit., pág. 21.

En consecuencia, si alguna de las partes de la relación jurídica incurre en una actuación contradictoria con un comportamiento vinculante anterior estará infringiendo la prohibición de ir contra los propios actos y dicha actuación será inválida.

3. El principio de cooperación y colaboración en las relaciones administrativas

La coexistencia de Administraciones de ámbito territorial distinto y con competencias en una determinada materia supone la necesidad de que, en sus relaciones, se rijan por el principio de cooperación o colaboración administrativa que aparece recogido en el artículo 3.2 de la LRJPAC, modificado por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

No obstante, mientras el principio de coordinación se eleva a rango de principio constitucional en el artículo 103.1 de la Constitución, el principio de cooperación no ha sido positivizado por la norma suprema, aunque ello no ha impedido al Tribunal Constitucional aceptar la consagración implícita del mismo en la Constitución española como fruto del esquema de distribución de competencias entre entes territoriales que esta norma establece²⁵⁴.

Mediante la colaboración y cooperación administrativas, las diferentes Administraciones ejercen conjuntamente sus competencias o bien una de ellas presta asistencia a la otra en el ejercicio de sus competencias propias²⁵⁵.

²⁵⁴ Así, la STC 18/1982, de 4 de mayo, expone que “*Como alega la Abogacía del Estado, la obligación de remitir los Boletines Oficiales se explica como un deber de colaboración dimanante del general deber de auxilio recíproco entre autoridades estatales y autónomas. Este deber, que no es menester justificar en preceptos concretos, se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado que se implanta en la Constitución*” (FJ 14º). En el mismo sentido, entre otras, la STC 80/1985, de 4 de julio (FJ 2º) y la STC 86/1993, de 8 de marzo (FJ 2º).

²⁵⁵ SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales...”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo...*, ob. cit., pág. 38.

“La cooperación es -como dice la Exposición de motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre- un deber general, la esencia del modelo de organización territorial del Estado autonómico, que se configura como un deber recíproco de apoyo y mutua lealtad que no es preciso que se justifique en preceptos concretos porque no puede imponerse, sino acordarse, conformarse o concertarse, siendo el principio que, como tal, debe presidir el ejercicio de competencias compartidas o de las que se ejercen sobre un mismo espacio físico”.

Por otro lado, la idea de “mutua lealtad” proclamada en el Preámbulo de esta norma se ha visto incorporada al articulado de la Ley tras la modificación de 13 de enero de 1999 que introduce, en los albores de su artículo 4, el principio de lealtad institucional *“como criterio rector que facilite la colaboración y la cooperación entre las diferentes Administraciones públicas”*²⁵⁶.

De esta forma, se refleja en la Ley que regula el procedimiento administrativo común el principio de lealtad o fidelidad constitucional al que ha hecho referencia nuestro Tribunal Constitucional en diversas ocasiones²⁵⁷ y que constituye una derivación del principio de buena fe, puesto que conlleva el ejercicio de las competencias propias sin menoscabo de las que corresponden al resto de entes territoriales y, asimismo, la cooperación y asistencia activa para el cumplimiento eficaz de sus competencias por las demás Administraciones²⁵⁸.

²⁵⁶ Exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero.

²⁵⁷ Entre ellas, en la STC 11/1986, de 28 de enero (FJ 5º), en la STC 201/1988, de 27 de octubre (FJ 4º) y en la STC 209/1990, de 17 de diciembre, donde en un asunto sobre el traspaso de medios materiales y personales a las Cámaras Agrarias Provinciales, dispone que *“La lealtad constitucional obliga a todos, y en el campo que nos ocupa es el Gobierno, máximo responsable de la finalización efectiva del reparto de competencias, quien debe extremar el celo, por llegar a acuerdos en la Comisión Mixta con Galicia...”* (FJ 4º).

²⁵⁸ Según el artículo 4.1 de la LRJPAC, las Administraciones públicas, que actúan y se relacionan de acuerdo con el principio de lealtad institucional, deberán: *“a) Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias; b) Ponderar, en el ejercicio de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones; c) Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias; d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz*

En consecuencia, de acuerdo con las indicaciones de este principio, las Administraciones tributarias deben colaborar entre sí en el ejercicio de sus competencias con la finalidad de lograr una eficaz gestión de los tributos de la forma menos gravosa para los contribuyentes.

4. El criterio de eficiencia en la actuación administrativa

En otro orden de ideas, la Ley que regula el procedimiento administrativo común dispone que la actuación de las Administraciones públicas se rige por el criterio de eficiencia al que parece otorgar un significado diverso al principio de eficacia, a pesar de que, comúnmente, ambos términos vienen utilizándose de una forma indistinta²⁵⁹.

Por ello, aunque algún autor²⁶⁰ afirma que el principio de eficiencia no es más que una versión terminológicamente diversa del principio de eficacia invocado por la Constitución, éste tiene valor de criterio y relaciona los fines alcanzados con los medios o recursos empleados²⁶¹. Un procedimiento administrativo será eficiente si optimiza los resultados utilizando menos recursos²⁶².

ejercicio de sus competencias". De ahí que COBO OLVERA, Tomás, ha manifestado que la Ley, en el artículo 4, viene a distinguir dos tipos de principios, a saber, unos tendentes a exigir un respeto mutuo entre las distintas Administraciones y otros destinados a mantener una relación de cooperación, *Régimen jurídico...*, ob. cit., págs. 62 y 63.

²⁵⁹ En opinión de GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, hubiera sido deseable que la Ley 30/1992, de 26 de febrero, ya que ha considerado conveniente introducir el criterio de la eficiencia como rector de la actuación administrativa, hubiera perfilado su significado, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 322.

²⁶⁰ COSCULLUELA MONTANER, Luis, "La posición ordinamental...", ob. cit., pág. 47.

²⁶¹ COBO OLVERA, Tomás, *Régimen Jurídico...*, ob. cit., pág. 57.

²⁶² LUCAS RUÍZ, Enrique, *Régimen Jurídico...*, ob. cit., pág. 64. En este sentido, LÓPEZ GONZÁLEZ, Enrique, dispone que una Administración pública se comporta eficientemente "cuando sólo se utiliza el nivel mínimo de energías y trabajo para alcanzar un nivel deseado de bienes o servicios", "Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública", *DA*, núm. 218-219, 1989, pág. 78. Por su parte, el artículo 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, distingue, entre los principios de funcionamiento de la Administración General del Estado, el principio de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados y el de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Por otra parte, el Tribunal Supremo ha consagrado, de una forma implícita, la viabilidad del criterio de eficiencia en la actuación administrativa al argumentar que, cuando otros datos se producen en términos de igualdad, *“los principios de buena administración imponen una decisión basada en criterios económicos; en igualdad de <alto grado de capacitación, experiencia y medios suficientes> para realizar una obra, la racionalidad de los principios de buena administración exige la elección de la mejor oferta económica, al menos cuando no se invoca razón alguna para apartarse de esa solución. No entenderlo así implica -en opinión del Tribunal- una vulneración de las exigencias del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*²⁶³.

En consecuencia, la actuación desarrollada por los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación tributaria debe acomodarse, como todo procedimiento administrativo, al principio de eficacia y desembocar, por otra parte, en una actuación eficiente de la propia Administración. En este sentido, podemos afirmar que la calificación del acto administrativo que pone fin al procedimiento de gestión tributaria como provisional no ayuda a conseguir la eficacia y eficiencia del procedimiento, de manera que el procedimiento de gestión debe finalizar, en algunos casos, con una liquidación parcialmente definitiva; pero volveremos sobre esta cuestión más adelante.

5. Los principios que informan las relaciones de las Administraciones públicas con los ciudadanos

Entre las modificaciones experimentadas por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, como consecuencia de la aprobación de la Ley 4/1999, de 13 de enero, se encuentra la introducción de dos principios generales de la actuación de las Administraciones públicas en su relación con los ciudadanos: el principio de transparencia y el principio de participación, a los que dedicamos las siguientes líneas.

²⁶³ FD 4º de la STS de 11 de junio de 1991 (RJ 1991, 4874).

A) El principio de transparencia

Las Administraciones públicas en general deben actuar respetando, en sus relaciones con los administrados, el principio de transparencia como reverso a la opacidad que había caracterizado, con anterioridad, la actuación administrativa²⁶⁴.

Por su parte, el artículo 105 de la CE ha establecido la posibilidad de los ciudadanos de acceder a los archivos y registros públicos, de acuerdo con su Ley reguladora, como una manifestación de la transparencia, pero, ha sido la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la que, regulando el acceso a los registros públicos, no se limita a ello, sino que, en su propósito de “*garantizar la calidad y transparencia de la actuación administrativa*” que proclama su Exposición de motivos, reconoce a los ciudadanos un conjunto de derechos destinados a mejorar las relaciones entre la Administración y los administrados que culmina con la introducción de la regla de la transparencia como principio general de su actuación en el artículo 3.5 de la Ley²⁶⁵.

En el ámbito tributario, no podemos olvidar las implicaciones que la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha tenido en el reconocimiento del principio de transparencia en las relaciones entre éstos y la Administración tributaria en su pretensión de reforzar la posición jurídica de la parte más débil de esta relación.

En este sentido, si bien dicho principio no ha sido reconocido de forma expresa por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ésta incide en determinados aspectos que constituyen verdaderas manifestaciones del principio de transparencia. Así, como expresión del deber de informar que conlleva la transparencia, la Ley reconoce a los contribuyentes, entre otros, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones, a conocer el estado de tramitación de

²⁶⁴ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., pág. 434.

²⁶⁵ Este principio de funcionamiento de la actuación administrativa se encontraba ya en el artículo 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, junto al principio de objetividad.

los procedimientos en los que sea parte y la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos, a solicitar certificación y copia de las declaraciones y documentos presentados y al acceso a registros y documentos, en cuyo estudio nos detendremos en otro Capítulo de este trabajo. No obstante, el principio de transparencia presenta otra vertiente representada por el deber de callar que compete a la Administración²⁶⁶ y que también ha sido abordado por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes a través del derecho de éstos al carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración, trasunto del artículo 113 de la LGT.

De esta forma, la oscuridad a la que nos tenía acostumbrados la Administración tributaria está derivando hacia una Administración transparente al alcance de todos los ciudadanos que se relacionan con ella.

B) El principio de participación

La Constitución española reconoce el derecho fundamental de los ciudadanos a “participar en los asuntos públicos” (artículo 23.1), mientras impone, por otro lado, el deber de los poderes públicos de “facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social” (artículo 9.2).

Ahora bien, al lado de este derecho de los ciudadanos de intervenir en la vida administrativa, se presenta la posibilidad de los interesados de participar en el procedimiento administrativo como parte del mismo a la que se refiere la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en sus artículos 84 y siguientes, bajo la rúbrica “Participación de los interesados”²⁶⁷ y al introducir como principio general de relación con los ciudadanos

²⁶⁶ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit., págs. 434 y 435.

²⁶⁷ Véase, en este sentido, las opiniones de GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Tomo I, ob. cit. págs. 458 y 459 y GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, “Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, ob. cit., págs. 441 y 442 y *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., págs 85 y 86.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

el de participación, íntimamente relacionado con el principio de transparencia, puesto que es necesaria una Administración transparente para que los ciudadanos puedan intervenir en el procedimiento con los datos suficientes.

Por lo que al ámbito tributario se refiere, si bien la Ley General Tributaria, norma básica de esta disciplina jurídica, sigue anclada en un procedimiento tradicional de gestión en el que la intervención del interesado no es la nota característica, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en su aspiración de “*reforzar los derechos de los contribuyentes y su participación en los procedimientos tributarios*”²⁶⁸ ha establecido, entre otros, el derecho de los contribuyentes a formular alegaciones y aportar documentos y el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, sobre los que volveremos en otro momento. Por su parte, la declaración-liquidación, como principal forma de participación del contribuyente en el procedimiento de gestión tributaria, todavía no ha sido objeto del necesario desarrollo legal y permanece al margen de la normativa tributaria general.

En conclusión, podemos decir que los procedimientos tributarios disfrutan, en la actualidad, de una participación cada vez más dinámica de los particulares que han dejado de ser meros sujetos pasivos que soportan la actuación administrativa para convertirse en parte activa en el procedimiento de liquidación.

6. Otros principios de carácter procedimental

Al margen del artículo 3, la Ley que regula el procedimiento administrativo común hace referencia, a lo largo de su articulado, a varios principios que deben ser respetados en el desarrollo del procedimiento tributario y que no podemos eludir, como son el principio de oficialidad, el principio de contradicción y el principio de congruencia de las resoluciones administrativas, a los que nos referimos seguidamente.

²⁶⁸ Exposición de motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

A) El principio inquisitivo o de oficialidad

El principio inquisitivo, consagrado en el artículo 74.1 de la LRJPAC que dispone la impulsión de oficio del procedimiento en todos sus trámites, implica que el curso del procedimiento no se abandona a disposición de los particulares, sino que la consecución del interés público obliga al órgano administrativo a promover las actuaciones necesarias para obtener la resolución final²⁶⁹. Dicho principio, que encuentra su fundamento constitucional en el artículo 103.1 de la Constitución cuando ordena a la Administración a servir con objetividad los intereses generales, se desprende, asimismo, de la redacción del artículo 78.1 de la Ley que regula el procedimiento administrativo común en la exigencia de que los actos de instrucción se realicen de oficio por el órgano que tramite el procedimiento.

En consecuencia, en base al principio de oficialidad, el órgano de gestión tributaria debe realizar las actuaciones necesarias para fijar los hechos imponibles que originan el pago del tributo, puesto que, la iniciación del procedimiento de gestión mediante declaración tributaria del sujeto pasivo no convierte al mismo en un procedimiento iniciado a instancia de parte.

²⁶⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., pág. 66 y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., págs. 458 y 459. En este sentido, una antigua Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1973 ya se refería a este principio diciendo que *“la Administración, en la tramitación de todos sus expedientes, no puede mantener la posición que corresponde a la actividad jurisdiccional civil donde por regir el principio de justicia rogada tiene muy limitadas sus iniciativas, a contrario sensu en los expedientes administrativos, el impulso de la tramitación corresponde de una manera inmediata y directa a la propia Administración, y a través de sus propios órganos instructores, (que) aún teniendo en cuenta los intereses y peticiones de las partes, ha de anteponer a ellos el superior interés público en cuya defensa está llamada a intervenir”* (RJ 1973, 1388).

B) El principio de contradicción

El principio contradictorio encuentra apoyo constitucional en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE que conlleva el derecho a la no indefensión²⁷⁰.

Este principio, garantizado en el artículo 85.3 de la LRJPAC²⁷¹, debe concurrir en todo procedimiento administrativo y supone *“la existencia de la posibilidad de hacer valer, dentro del procedimiento, los distintos intereses en juego, así como, en segundo término, que esos distintos intereses puedan ser adecuadamente confrontados por sus respectivos titulares antes de adoptarse una decisión definitiva”*²⁷². Con él se pretende alcanzar, como dispone FERNÁNDEZ LÓPEZ, una doble finalidad, esto es, la defensa de los derechos y garantías de los particulares y la consecución del interés general al que tiende toda actuación administrativa.

Diversas manifestaciones del carácter contradictorio del procedimiento se desprenden de la regulación de los trámites de alegaciones y de audiencia que, en el ámbito tributario, han sido recogidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de la regulación de la prueba contenida en la Ley General Tributaria, aspectos sobre los que incidiremos en los distintos Capítulos de este trabajo.

²⁷⁰ LÓPEZ MENUDO, Francisco, “Los principios generales...”, ob. cit., pág. 52 y siguientes y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., pág. 65.

²⁷¹ De acuerdo con el artículo 85.3 de la LRJPAC, *“En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento”*.

²⁷² FD 3º de la Sentencia apelada y aceptado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de febrero de 1988 (RJ 1988, 793). Asimismo, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 452 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., págs. 63 y 64.

C) El principio de congruencia de la resolución administrativa

Directamente enlazado con el principio de contradicción, al que nos hemos referido con anterioridad, se encuentra el principio de congruencia de la resolución administrativa que pone fin al procedimiento²⁷³. La congruencia significa que el órgano que dicta la resolución debe pronunciarse sobre todo lo pedido o pretendido por las partes, para garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, y sólo sobre lo pedido por ellas, con el fin de asegurar la imparcialidad administrativa y la defensa del contribuyente²⁷⁴.

En este sentido, el principio de congruencia, como principio esencial del contenido de la resolución administrativa, aparece recogido en el artículo 89 de la LRJPAC y ha sido reconocido en el artículo 13.1 de la LDGC que, al obligar a la Administración a resolver expresamente, dispone que la resolución alcanzará a todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria. Por otro lado, es el trámite de audiencia el momento final en el que el contribuyente puede alegar lo que considere conveniente, siendo necesario que todas las alegaciones realizadas por el mismo sean tenidas en cuenta por el órgano decisor para dictar la resolución que corresponda. En consecuencia, el principio de congruencia, como principio indiscutiblemente unido al principio de contradicción, exige la apertura de un trámite de audiencia con carácter preceptivo, especialmente cuando el órgano competente para dictar la resolución administrativa vaya a pronunciarse sobre cuestiones no planteadas por el sujeto afectado por el contenido de la resolución dictada.

²⁷³ Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que “*el vicio de incongruencia entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en los que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en que discorra la controversia procesal*”; por todas, las SSTC 136/1998, de 29 de junio y 29/1999, de 8 de marzo.

²⁷⁴ MORILLO MÉNDEZ, Antonio, “El principio de congruencia en los procedimientos tributarios”, *TF*, núm. 112, 2000, pág. 98.

V. UN SUPUESTO ESPECIAL: LOS PRINCIPIOS APLICABLES AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Puesto que las sanciones tributarias por infracciones graves son acordadas e impuestas por los órganos encargados de dictar los actos administrativos de liquidación provisional o definitiva²⁷⁵, esto es, por los órganos de gestión o de Inspección Tributaria, debemos dedicar un apartado de este Capítulo, reservado al análisis de los principios que informan el procedimiento desarrollado por los órganos gestores, al estudio de aquéllos que orientan el procedimiento por el que la Oficina gestora impone las correspondientes sanciones.

Ahora bien, antes de iniciarnos en el examen de los principios informadores del procedimiento sancionador tributario, debemos advertir que, como tendremos ocasión de fundamentar detenidamente en el Capítulo siguiente al referirnos a las potestades de los órganos de gestión tributaria, partimos de la inexistencia de una potestad sancionadora genérica de la Administración tributaria aislada de cualquier otra función administrativa²⁷⁶. Antes bien, entendemos, siguiendo a los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH²⁷⁷, que “en la ordenación jurídica de cada función administrativa, se prevé la posibilidad de que se infrinjan las reglas administrativas y la correspondiente sanción de dichas infracciones, pero no por un interés exclusivamente represivo, sino por asegurar el encauzamiento de las acciones de los administrados en el cumplimiento del fin de la acción administrativa de que se trate en cada caso”, por lo

²⁷⁵ Artículo 81.1 e) de la LGT y artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

²⁷⁶ Opinión sostenida por BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, “El procedimiento sancionador”, IF, núm. 16, 1996, pág. 19 y reafirmada en BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 408 y 409. En este sentido, NIETO GARCÍA, Alejandro, afirma que “la potestad sancionadora es una potestad aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos”, *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1994, pág. 23.

²⁷⁷ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 408.

que es posible concluir que “el Derecho sancionador (ámbito al que pertenece la regulación de las infracciones y sanciones reguladas en la Ley General Tributaria), es un Derecho adjetivo, complementario de cada una de las funciones administrativas y del que la Administración se encuentra provista para el mejor cumplimiento de esas funciones”.

No obstante lo anterior, la competencia otorgada a los órganos de gestión tributaria para imponer las sanciones correspondientes nos induce a examinar los principios que deben ser observados por dichos órganos en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario, comenzando por aquellos principios contenidos en nuestra disciplina jurídica o aplicables directamente a este procedimiento de acuerdo con los postulados de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, para referirnos, posteriormente, a los principios del orden penal que, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, pueden tener cierta incidencia en el procedimiento sancionador tributario.

1. Breve referencia al principio de proporcionalidad

Dentro de los principios fundamentales del Derecho administrativo sancionador se encuentra el denominado principio de proporcionalidad que, de acuerdo con el Tribunal Supremo, “*debe informar la actuación administrativa en materia sancionadora*”²⁷⁸ y que se aplica, según lo dispuesto en el artículo 131.3 de la LRJPAC, tanto en la determinación normativa del régimen sancionador como en la imposición de sanciones, determinando la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción impuesta²⁷⁹, cuya aplicación directa al procedimiento sancionador tributario se desprende del tenor de la Disposición adicional 5ª de la Ley.

²⁷⁸ Considerando 3º de la STS de 18 de junio de 1984 (RJ 1984, 3637).

²⁷⁹ En este sentido, las SSTS de 28 de diciembre de 1981 (RJ 1981, 5456), de 20 de septiembre de 1983 (RJ 1983, 4525) y de 26 de diciembre de 1984, se refieren a la necesaria adecuación entre la infracción cometida y la sanción impuesta.

Dicho principio, que informa los criterios de graduación de las sanciones contenidos en la Ley General Tributaria y desarrollados en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre el régimen sancionador tributario, fue objeto de estudio con anterioridad y por ello nos remitimos a lo ya expuesto para no ser reiterativos.

2. El principio del procedimiento sancionador separado

La idea de un procedimiento sancionador tributario separado del procedimiento encaminado a la comprobación e investigación del contribuyente ha constituido un ideal pretendido por un amplio sector doctrinal ante los problemas que la combinación de procedimientos planteaba en orden a garantizar los derechos de los sujetos pasivos²⁸⁰.

En nuestros días la configuración del procedimiento sancionador tributario como un procedimiento separado se ha visto plasmada en el artículo 34.1 de la LDGC, en la que constituye una de las normas más importantes de esta Ley, que establece que *“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”*²⁸¹.

²⁸⁰ Entre los autores que han defendido la necesidad de separar ambos procedimientos citamos a ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Ed. Civitas, 1ª edición, Madrid, 1992, pág. 167; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “La reforma de la gestión tributaria”, ob. cit., pág. 91; PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *TT*, núm. 27, 1994, págs. 79 y 85; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, Editorial de *QF*, núm. 22, 1995, pág. 10; SOLER ROCH, María Teresa, “Deberes tributarios y derechos humanos”, *TT*, núm. 30, 1995, pág. 114 y JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 173-174, 1997, págs. 40 y 41.

²⁸¹ Igual redacción contiene el artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. Con anterioridad, la exigencia de un procedimiento separado se reconoce en los términos del artículo 134.1 y 3 de la LRJPAC, donde se establece la necesidad de un procedimiento para imponer la correspondiente sanción.

La gestión de los tributos...

De esta forma, aunque los términos de este precepto parecen aludir al procedimiento de inspección que es donde se lleva a cabo la comprobación e investigación del presunto infractor, una interpretación correctiva de la Ley aconseja entender que dicha norma garantiza un expediente independiente del instruido en relación con las actuaciones de gestión tributaria, sean éstas de comprobación y liquidación por los órganos gestores, inspectores o recaudadores²⁸².

Sin embargo, la total separación entre ambos procedimientos quiebra cuando el artículo 34.2 de la LDGC señala que *“Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último”*²⁸³. Dicha comunicación entre el procedimiento de gestión y el procedimiento sancionador provocará, en la práctica, que la situación sea similar a la existente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, si los hechos y datos obtenidos por la Administración tributaria en el procedimiento de gestión son utilizados para imputar al presunto infractor la sanción correspondiente en el procedimiento sancionador, sobre todo después de la regulación del procedimiento sancionador tributario realizada por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que permite, incluso, la tramitación abreviada del mismo utilizando, exclusivamente, estos datos.

Por otro lado, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que exige la separación de procedimientos, no ha previsto la separación de órganos, de manera que, de acuerdo con ella y con lo dispuesto en el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de

²⁸² SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pag. 434 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 413.

²⁸³ Asimismo, el artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

septiembre, que se limita a establecer como órganos competentes para acordar e imponer las sanciones pecuniarias por infracciones graves a los que deban dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, pueden ser estos mismos órganos los que realicen la comprobación y liquidación e impongan la correspondiente sanción²⁸⁴, mientras tampoco se ha ordenado la distinción, dentro del procedimiento sancionador, entre el órgano instructor y el órgano de resolución²⁸⁵, como lo hiciera el artículo 134.2 de la LRJPAC, e incluso, el desarrollo del procedimiento sancionador tributario contenido en los artículos 29 y siguientes del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, ha obviado dicha exigencia incurriendo, en algunos casos, en una identidad de órganos competentes²⁸⁶.

En consecuencia, podemos decir que, teniendo en cuenta la redacción de los párrafos 1 y 2 del artículo 34 de la LDGC, la realización separada de ambos procedimientos dependerá, en nuestra opinión, del buen hacer de los órganos gestores y de una adecuada reglamentación del procedimiento desarrollado ante estos órganos, que no se ha visto plasmada en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

²⁸⁴ En este sentido, puede observarse cómo el artículo 63 bis del RGIT, introducido por la Disposición final 1ª del Real Decreto citado, regula la competencia del inspector actuario en el procedimiento de comprobación para iniciar e instruir el procedimiento sancionador, cuya resolución está a cargo del Inspector Jefe, como órgano jerárquicamente superior del anterior. Asimismo, la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, atribuye a la Oficina de Liquidación la competencia para iniciar y tramitar el procedimiento sancionador cuando no se haya creado la Sección de Procedimiento Sancionador, siendo el Jefe de la Dependencia de Gestión el encargado de liquidar e imponer la correspondiente sanción.

²⁸⁵ Sobre la necesaria separación entre el órgano instructor y el órgano decisor en el procedimiento sancionador, MAGRANER MORENO, Francisco J., "Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., págs. 1200 y 1201 y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "La reforma de la gestión tributaria", ob. cit., pág. 91. En sentido contrario, ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pág. 288 y SESMA SÁNCHEZ, Begoña, "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario", *TT*, núm. 42, 1998, págs. 119 y 120.

²⁸⁶ En este sentido, véase el artículo 29.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, cuando dispone que "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora", mientras "En defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución" o el artículo 34 de este Real Decreto que regula la tramitación abreviada del procedimiento.

3. La aplicación de los principios del orden penal al procedimiento sancionador tributario

Sin prejuzgar por el momento la naturaleza de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria que será objeto de análisis en el Capítulo III de este trabajo, no podemos dejar de reseñar en este Capítulo, dedicado a los principios, algunos pronunciamientos jurisprudenciales y opiniones doctrinales que se han manifestado respecto de la aplicación de determinados principios constitucionales al ámbito del procedimiento sancionador que compete a los órganos gestores.

La consideración de la potestad sancionadora y del procedimiento en que ésta se plasma como una manifestación del “ius puniendi” del Estado ha llevado al Tribunal Constitucional a entender aplicables al procedimiento sancionador tributario los principios fundamentales del orden penal, si bien de una forma matizada ante las diferencias que ambos procedimientos presentan.

La primera manifestación del Alto Tribunal en este sentido puede verse en la Sentencia de 8 de junio de 1981, donde, tras declarar que *“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”*²⁸⁷, dispone que *“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”*²⁸⁸.

²⁸⁷ FJ 2º de la STC 18/1981, de 8 de junio.

²⁸⁸ FJ 3º de la STC 18/1981, de 8 de junio, citada en la nota anterior. Este criterio es mantenido por el Tribunal Constitucional en sucesivas Sentencias, entre las que mencionamos, las SSTC 76/1990, de 26 de abril; 138/1992, de 13 de octubre; 297/1993, de 18 de octubre; 120/1994, de 25 de abril; 197/1995, de 21 de diciembre; 45/1997, de 11 de marzo y 7/1998, de 13 de enero. Asimismo, el Tribunal Supremo ha asumido la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de enero de 1995 (RJ 1995, 433).

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Como se desprende de la jurisprudencia constitucional, la similitud entre las sanciones y las penas y la calificación de la potestad sancionadora como manifestación del poder punitivo del Estado ha provocado la aplicación de los principios del artículo 24.2 CE al procedimiento sancionador.

Así, de acuerdo con el artículo 24.2 de nuestra norma suprema, *“todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”*.

Dejando al margen alguno de estos derechos constitucionales, destacamos la importancia que presenta en el procedimiento sancionador tributario el derecho a ser informado de la acusación formulada contra el presunto infractor, esencial para ejercitar el derecho de defensa por parte del inculcado²⁸⁹ o el derecho a la prueba que se traduce para el presunto responsable en *“la oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”*²⁹⁰.

Ahora bien, centramos nuestra atención en dos de los derechos fundamentales contenidos en el artículo 24.2 de la CE, a saber, el derecho del presunto infractor a no declarar contra sí mismo y el derecho a la presunción de inocencia por su trascendencia en el procedimiento sancionador tributario y la problemática que ha suscitado su aplicación en los procedimientos tributarios.

²⁸⁹ FJ 3º de la STC 297/1993, de 18 de octubre.

²⁹⁰ FJ 3º de la STC 125/1983, de 26 de diciembre.

A) El derecho del inculpado a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable

Como venimos indicando, ha sido la consideración de la potestad sancionadora de la Administración como manifestación del Derecho punitivo del Estado la que ha determinado que el derecho a no autoinculparse enunciado en el artículo 24.2 de la CE haya de ser respetado en el procedimiento sancionador tributario²⁹¹ en el que corresponde a la Administración probar la culpabilidad del presunto infractor, de acuerdo con la regla de la presunción de inocencia a la que posteriormente nos referimos.

De acuerdo con el derecho a no declarar contra sí mismo, que constituye una garantía del derecho de defensa, el sujeto pasivo no puede ser obligado bajo la amenaza de una sanción a aportar declaraciones, datos o pruebas que puedan ser utilizadas para incriminarle en un procedimiento sancionador²⁹².

El problema se planteó, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, cuando en el desarrollo conjunto del procedimiento de liquidación y

²⁹¹ En opinión del Tribunal Constitucional, “no puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho a la defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo” (FJ 7º de la STC 197/1995, de 21 de diciembre).

²⁹² En este sentido, véase las críticas de LÓPEZ DÍAZ, Antonio, a los argumentos utilizados por el Tribunal Constitucional para negar la vulneración del derecho de no declarar contra sí mismo del artículo 24.2 de la Constitución en la norma que impone la obligación de aportar datos a la Administración en el procedimiento de liquidación de los tributos, “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 139.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

de imposición de sanciones el contribuyente era obligado a cumplir una serie de deberes de colaboración, con la amenaza de sanción en caso de incumplimiento, a través de los cuales aquél ponía en conocimiento del órgano administrativo los datos y documentos que posibilitaban su posterior inculpación, sin respeto del derecho del sujeto pasivo a no autoinculparse.

La cuestión, denunciada por la doctrina, llegó al Tribunal Constitucional a través de la cuestión de constitucionalidad de determinados artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la Ley General Tributaria, presentada por la Sala 3ª del Tribunal Supremo, para quien el deber de colaboración con la Administración no debía rebasar el umbral donde empieza el derecho del ciudadano a no autoinculparse, como un elemento de protección de su derecho a la presunción de inocencia. El Tribunal Constitucional se pronunció, reiterando las consideraciones que había realizado con anterioridad²⁹³, diciendo que *“no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra...”* y afirmando que *“Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo -en opinión del Tribunal- la prudencia frente a los intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos*

²⁹³ Véase la STC 110/1984, de 26 de noviembre.

distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria”²⁹⁴. En base a las anteriores consideraciones, el Tribunal Constitucional declara conforme a Derecho el artículo 83.3 f) de la LGT (hoy letra g) al no entenderlo contrario al artículo 24 de la CE.

No obstante, la posición mantenida por nuestro Tribunal Constitucional, para quien la aportación de datos por el sujetos pasivo bajo la amenaza de una sanción que pueden ser utilizados para su incriminación en un procedimiento de imposición de sanciones, no atenta contra el derecho contenido en el artículo 24 de la CE, contrasta con la sostenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias que resuelven los casos FUNKE, BENDENOUN y SAUNDERS²⁹⁵.

²⁹⁴ FJ 10º de la STC 76/1990, de 26 de abril. Véase, en este sentido, las opiniones de RODRÍGUEZ BEREJO, Alvaro, Prólogo al libro de ZORNOZA PEREZ, Juan Jose, *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pág. 17 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, “El procedimiento sancionador”, ob. cit., pág. 28 y siguientes.

²⁹⁵ La primera de estas Sentencias supone el reconocimiento del derecho a no declarar contra uno mismo como un derecho unido a la presunción de inocencia y recogido en el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Públicas de 4 de noviembre de 1950, que ha sido violado por las autoridades aduaneras. Para ello, el Tribunal expone que “*las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esta expresión en el artículo 6, a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del artículo 6.1*”. (FJ 44º de la Sentencia Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993; traducción de FROMMEL, Stefan N., “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *RDFHP*, núm. 236, 1995)

Posteriormente, la Sentencia recaída en el caso BENDENOUN supone el reconocimiento de la aplicación del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos a las sanciones tributarias al afirmar que presentan un carácter represivo, similar al de las sanciones penales, a los efectos de aplicación del citado artículo del convenio (FJ 47º de la Sentencia Bendenoun c. Francia de 24 de febrero de 1994). Sin embargo, el Tribunal de Estrasburgo no consideró, en este caso, la existencia de una violación del citado precepto.

Por último, la Sentencia que puso fin al caso SAUNDERS entendió vulnerado el artículo 6.1 del Convenio por la utilización en un proceso penal de las declaraciones exigidas coercitivamente al sujeto en un procedimiento inspector de carácter administrativo (la investigación fue llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria). En opinión del Tribunal, no es posible aceptar el argumento del Gobierno, en el sentido de que la complejidad del fraude tributario, el interés público vital en la investigación del mismo y el castigo de los responsables pudiera justificar la desviación cometida, sino que, al igual que la Comisión, “*el Tribunal considera que las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo*”.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

Ante lo dispuesto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, diversos autores intentaron buscar una solución a la posible infracción del derecho a no declararse culpable cuando el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador se realizaban de forma conjunta, aduciendo a la necesidad de eliminar las sanciones por la negativa a prestar datos sobre la propia situación tributaria en el procedimiento de liquidación²⁹⁶ o, por otro lado, a la posibilidad de adelantar la aplicación de los principios procesales al desarrollo del procedimiento de comprobación, de forma que, en este último, el contribuyente gozará del derecho a no declarar²⁹⁷.

Esta es, en síntesis, la situación existente en el momento en que se aprueba la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuyo artículo 34 configura el procedimiento sancionador como un procedimiento separado, si bien no se ha reconocido una total incomunicación entre ambos procedimientos que siguen estando, de alguna manera, relacionados. Volveremos sobre los problemas que la regulación del procedimiento sancionador ha provocado en orden a la separación de procedimientos en el Capítulo V de nuestro trabajo al analizar los aspectos procedimentales de la imposición de sanciones.

*No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante un proceso penal. Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegado, como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho” (FJ 74º de la Sentencia Saunders c. Reino Unido de 17 de diciembre de 1996; traducción de SERRANO ANTÓN, Fernando, contenida en HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, *Impuestos*, Tomo II, 1997).*

²⁹⁶ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Un giro trascendental...”, ob. cit., págs. 8 y 9 y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio...”, ob. cit., pág. 1085 1086.

²⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Un giro trascendental...”, ob. cit., pág. 5 y siguientes.

B) El derecho a la presunción de inocencia

Como ha observado el Tribunal Constitucional²⁹⁸, el derecho a la presunción de inocencia es aplicable al ordenamiento sancionador, sobre todo, tras la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo artículo 33 alude a la presunción de buena fe, imponiendo que la carga de la prueba de la culpabilidad del sujeto corresponda a la Administración tributaria, con la finalidad de recoger la presunción de inocencia del presunto infractor²⁹⁹. Asimismo, el derecho a la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador aparece mencionado en el artículo 137.1 de la LRJPAC que establece que, en estos procedimientos, se respetará la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.

La presunción de inocencia, aplicable al procedimiento sancionador desarrollado ante los órganos de gestión tributaria, es, en palabras del Tribunal Supremo, *“una institución que nació y vive para proteger a las personas físicas que son objeto de acusación en el sentido de que, mientras no se demuestre, a través de una actividad probatoria de signo acusatorio inequívoco, el hecho y la participación, cualquier persona se reputa inocente”*³⁰⁰ y comporta *“que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas*

²⁹⁸ En su Sentencia de 26 de abril de 1990, este Tribunal indica como *“la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones”* (FJ 8º). Con anterioridad, el Tribunal Constitucional se había pronunciado en el mismo sentido en sus decisiones 13/1982, de 1 de abril; 66/1984, de 6 de junio; y 36/1985, de 8 de marzo.

²⁹⁹ PALAO TABOADA, Carlos, *“Lo blando y lo duro...”*, ob. cit., pág. 9. En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 413.

³⁰⁰ FD 1º de la STS de 14 de febrero de 1991 (RJ 1991, 1059).

*practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio*³⁰¹.

VI. CONCLUSIÓN

Durante el desarrollo de este Capítulo de nuestro trabajo hemos analizado aquellos principios que inciden, de alguna forma, en la gestión tributaria y que deberían ser respetados mediante una correcta regulación de la misma que todavía está por realizar. Para llevar a cabo dicho estudio, hemos realizado un exhaustivo análisis de los principios superiores del ordenamiento, cuya aplicación al procedimiento de gestión consideramos necesario, de los principios que se infieren de la propia normativa tributaria, destacando los principios que, de acuerdo con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, rigen la aplicación de los tributos y de los principios que, contenidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, se aplican a los procedimientos tributarios. Por último, hemos destacado los principios aplicables al procedimiento sancionador tributario, en la medida en que sea realizado por los órganos de gestión.

Entre los principios constitucionales destaca el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 de la CE, que no se alcanza a conseguir, en todo caso, en la regulación actual de la gestión.

El principio de seguridad jurídica impone, por un lado, la certeza del Derecho, esto es, la existencia de normas claras y, en la medida de lo posible, estables, y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, mientras, por otro lado, se relaciona con el principio de buena fe y confianza legítima de las partes en que su situación jurídica particular no va a ser modificada.

³⁰¹ FJ 8º de la STC 76/1990, de 26 de abril. Según GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, la presunción de inocencia reúne los siguientes caracteres: toda condena debe ir siempre precedida de una actividad probatoria, impidiendo la condena sin pruebas; las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas; y la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores, no existiendo nunca carga del acusado de probar su inocencia o no participación en los hechos. *Comentarios a la Ley...*, Tomo II, ob. cit., pág. 2752.

Teniendo en cuenta el significado del principio de seguridad jurídica descrito, observamos, en primer lugar, cómo el procedimiento desarrollado por los órganos de gestión tributaria carece, en la actualidad, de una regulación legal adecuada y de una norma reglamentaria, por lo que, en nuestra opinión, el insuficiente desarrollo del procedimiento de gestión regulado en el artículo 123 de la LGT y la inexistencia de un Reglamento General de Gestión Tributaria pueden suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica del contribuyente³⁰².

Asimismo, como consecuencia del insuficiente desarrollo legal del procedimiento de liquidación, la atribución de competencias de comprobación a la Oficina gestora sin una clara delimitación previa de sus funciones en relación con las realizadas por la Inspección Tributaria, puede provocar la realización de dobles comprobaciones, en la medida en que la potestad de comprobación se otorga a diversos órganos administrativos, suscitando cierta dosis de inseguridad en el sujeto pasivo que, por otro lado, se vería reducida, de alguna forma, si la actuación de la Oficina gestora en el procedimiento de liquidación finalizará con un acto administrativo de carácter definitivo respecto a aquellos elementos del hecho imponible cuya comprobación se haya extendido más allá de la simple comprobación formal. De esa forma, el contribuyente podría confiar en que dichos elementos comprobados no van a ser objeto de una nueva comprobación en el desarrollo del procedimiento inspector.

Por último, el principio de seguridad jurídica exige, a su vez, el cumplimiento por la Administración de los plazos establecidos para dictar la liquidación tributaria, de manera que no recaiga en el contribuyente la incertidumbre de una futura comprobación por parte del órgano de gestión. Por esta razón, sería conveniente, a nuestro entender, la introducción del instituto de la caducidad en los procedimientos tributarios, ya que supone una importante garantía para el contribuyente que el procedimiento concluya una vez finalizado el plazo de caducidad establecido.

³⁰² En opinión de GARCÍA NOVOA, Cesar, la falta de un Reglamento General de Gestión Tributaria provoca inseguridad, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 133. Asimismo, con anterioridad, SOLER ROCH, María Teresa, "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España, *Civitas, REDF*, núm. 97, 1998, pág. 9.

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

De este modo, apuntamos ya algunas de las modificaciones que, tanto en el ámbito de la gestión tributaria como en el procedimiento en que ésta se manifiesta, propone la vigencia del principio de seguridad jurídica, si bien sobre éstos y otros aspectos volveremos a tratar a lo largo de nuestro trabajo.

Por otro lado, la Constitución española garantiza el derecho de igualdad tributaria y el derecho a la tutela judicial efectiva, que debe ser atendido en el desarrollo de cualquier procedimiento tributario.

Ahora bien, al margen de los anteriores, el artículo 103.1 de la CE incide en los principios de la actuación administrativa que deben ser respetados, asimismo, por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones administrativas. En este sentido, dispone que la Administración tributaria debe regirse, en su actuación, por el principio de objetividad, que exige la puntual aplicación de las normas jurídicas e impide cualquier indicio de imparcialidad administrativa, de manera que la actividad de la Administración tienda hacia la consecución del interés general. Por otro lado, el procedimiento de gestión tributaria debe ser un procedimiento eficaz, que consiga los objetivos prefijados con el menor número de recursos, esto es, que obtenga una determinación de la deuda tributaria de forma ágil y rápida, pero que, a su vez, presente ciertos caracteres de definitividad que la hagan inmodificable en aquellos aspectos que ya han sido comprobados por la Oficina gestora. A su vez, la Administración tributaria, organizada de acuerdo con los principios de jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación administrativa, debe actuar en aras a la legalidad, vinculada por la Ley y el Derecho, ejercitando las potestades que le otorgue el ordenamiento jurídico, de acuerdo con una vinculación positiva de la Administración al mismo.

No obstante, los principios que deben informar la gestión tributaria se manifiestan, por otro lado, en las leyes tributarias y, especialmente, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se recogen los principios que rigen la aplicación de los tributos, destacando el principio de

La gestión de los tributos...

proporcionalidad, de generalidad, de eficacia administrativa y el principio de limitación de costes indirectos, que está inspirando las más recientes reformas legislativas con la finalidad de reducir la presión fiscal indirecta a la que se encuentran sometidos los contribuyentes. En base a estos principios, el procedimiento de gestión tributaria no debe extenderse más allá de lo razonable, de manera que exista una debida proporción entre los medios utilizados por la Oficina gestora y los fines que se proponga conseguir, mientras debe alcanzar al mayor número de contribuyentes posible, en aras a la consecución del principio de generalidad.

Finalmente, como procedimiento administrativo, el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión debe respetar los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo Común, aplicables a los procedimientos tributarios, por lo que hemos dedicado un apartado de este Capítulo al estudio de los principios de colaboración y cooperación administrativa; los principios de buena fe y confianza legítima, derivados del principio constitucional de seguridad jurídica; los principios que rigen las relaciones de la Administración con los ciudadanos, esto es, el principio de transparencia y el de participación y, por último, a determinados principios que, extraídos del articulado de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, influyen en el ámbito tributario, a saber, el principio de oficialidad, el principio de contradicción y el de congruencia en las resoluciones administrativas.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador, hemos considerado conveniente destacar, ante todo, la importancia del principio de separación de procedimientos, establecido por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que exige que el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador se realicen de forma independiente, a pesar de ser los mismos órganos administrativos los encargados de su realización.

Así pues, analizados los principios que deben informar la gestión tributaria, pasamos a estudiar en los Capítulos siguientes las diversas situaciones jurídicas de los sujetos que intervienen en el ámbito de la misma, con el propósito de destacar aquellos

Capítulo II. Los principios aplicables a la gestión tributaria

aspectos que no se muestran, en la actualidad, acordes con los principios examinados y que deben ser objeto de una reforma legislativa.

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO III

LA POSICIÓN JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: POTESTADES Y DEBERES ADMINISTRATIVOS



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

Como hemos avanzado al inicio de nuestro trabajo, la gestión tributaria se identifica con el procedimiento destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria, esto es, con el procedimiento de liquidación, sin embargo, hemos limitado el contenido del mismo, refiriéndonos al procedimiento de liquidación que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria, dejando fuera de nuestro estudio el procedimiento de inspección, a pesar de que el desarrollo del mismo culmina con un acto de liquidación realizado por la Inspección Tributaria.

Una vez delimitado nuestro objeto de estudio al procedimiento de determinación de la deuda tributaria por la Oficina gestora, hemos dedicado el Capítulo anterior a describir el conjunto de principios informadores del ordenamiento jurídico que, en nuestra opinión, debe inspirar la actuación gestora de aplicación del tributo y que constituye la base de cualquier regulación normativa de la gestión tributaria.

Por otro lado, no consideramos oportuno detenernos, en este lugar, a examinar la validez de un concepto unitario, sea el de relación jurídico tributaria o el de procedimiento de imposición, para explicar la pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas que conlleva la aplicación del tributo³⁰³; por ello, teniendo en cuenta que la dinámica aplicativa del

³⁰³ Con la finalidad de explicar el fenómeno financiero, surge inicialmente, en la doctrina alemana e italiana, la teoría de la relación jurídico-tributaria de contenido complejo como una relación de la que derivan, por un lado, poderes y deberes así como obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas y derechos de las personas sometidas a su potestad y, de otra parte, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso; esta última constituye la parte esencial de la relación y el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto (GIANNINI, A. D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, 5ª edición, Milán, 1951, pág. 58; asimismo, BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Volumen II, Tomo I, Milán, 1957, págs. 50 y 51). Esta tesis es acogida, en su día, por la doctrina española, a través del SDFUM, que, siguiendo los razonamientos de los citados autores italianos, define la relación jurídica tributaria como una relación compleja integrada por un conjunto de obligaciones, tributarias y no tributarias, así como por derechos y prohibiciones ligados a las mismas (*Notas de Derecho Financiero*, Sección de Publicaciones e Intercambio de la Universidad de Madrid, Madrid, 1967, Tomo I, Volumen 2º, ob. cit., pág. 206).

No obstante, la teoría de la relación jurídico-tributaria de contenido complejo se muestra insuficiente para integrar las diversas situaciones subjetivas que surgen del tributo, puesto que gira en torno a la obligación tributaria y aparecen opiniones que, en un intento de potenciar los aspectos formales del tributo, pretenden sustituir aquella clásica tesis por nuevas corrientes cuyo centro de atención se

mismo produce una amplia gama de situaciones subjetivas, tanto del lado del particular como de la Administración tributaria, vamos a dedicar el presente Capítulo de nuestro trabajo al examen de la posición jurídica de la Administración tributaria en el ámbito de la gestión tributaria, mientras que las diversas situaciones subjetivas del particular en este ámbito serán analizadas en el Capítulo siguiente, dedicado a los derechos y deberes tributarios del particular³⁰⁴.

Para ello, comenzamos delimitando conceptualmente las diversas situaciones subjetivas de los órganos de gestión, esto es, las potestades administrativas, las facultades jurídicas y los deberes administrativos para pasar, seguidamente, a determinar, tomando como base la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones al Departamento de Gestión Tributaria, el conjunto de potestades y deberes administrativos propios de la Oficina gestora, a cuyo desarrollo posterior dedicamos el contenido de este Capítulo de nuestro trabajo, con la finalidad de extraer, de su regulación actual, algunas de las consideraciones que nos permitan fundamentar su regulación en un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria.

encuentra en el procedimiento de imposición (MICHELI, Gian Antonio, "Premese per una teoria della potestà di imposizione", *RDFSF*, Volumen XXVI, parte I, 1967, pág. 264 y siguientes). Sin embargo, estas nuevas construcciones tampoco han sido del agrado de la doctrina; en este sentido, véase la opinión manifestada por FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996, págs. 131 y 132.

³⁰⁴ En este sentido, PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, proponen un análisis plural de las situaciones jurídicas subjetivas generadas en el ámbito tributario, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, ob. cit., págs. 114 y 115.

II. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Configuración teórica

La posición jurídica de los órganos de gestión tributaria se corresponde con el conjunto de potestades, facultades y deberes administrativos establecidos por la ley y encaminados a la gestión de los tributos.

A) Las potestades administrativas

Dentro de las situaciones activas de la Administración se encuentran las potestades, dirigidas al ejercicio de aquellas actuaciones que se integran en los procedimientos de aplicación del tributo³⁰⁵.

El concepto de potestad se debe a las aportaciones realizadas por SANTI ROMANO³⁰⁶ para diferenciarlo del derecho subjetivo, puesto que ambas categorías, pertenecen, a su entender, al genero de los poderes en sentido amplio, si bien presentan importantes diferencias. En primer lugar, la potestad no se genera en el seno de ninguna relación jurídica, sino que deriva del ordenamiento jurídico, mientras el derecho subjetivo se caracteriza por tener su origen en una relación jurídica concreta³⁰⁷. Por otro lado, la potestad no recae sobre ningún objeto específico, sino que tiene un carácter genérico y se refiere a un ámbito de actuación diseñado en grandes líneas³⁰⁸.

³⁰⁵ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 220.

³⁰⁶ SANTI ROMANO, *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, Traducción de Santiago Sentís Melendo y Marino Ayerra Redín, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, págs. 299 y 300.

³⁰⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 433.

³⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., pág. 135 y GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., págs. 433 y 434.

La gestión de los tributos...

Asimismo, a diferencia del derecho subjetivo, la potestad no consiste en una pretensión particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, de forma que la primera no se corresponde con ningún deber de otro sujeto, sino con una situación de sujeción o de sometimiento del sujeto pasivo al ejercicio de la potestad³⁰⁹.

Por último, las potestades administrativas se ejercitan, de acuerdo con el principio de objetividad, en interés público, y no al servicio del interés de su titular, por lo que constituyen verdaderas funciones³¹⁰.

Las características enunciadas acerca de las potestades nos permiten afirmar que cuando los órganos de gestión tributaria actúan en el procedimiento de liquidación están ejercitando auténticas potestades, lo que no es óbice para entender que, en el aspecto material de la relación que surge del tributo, la Administración dispone de un derecho subjetivo de crédito ejercitable frente al sujeto pasivo de la obligación³¹¹.

Una de las cuestiones importantes a determinar es la relativa a si la Administración ostenta una potestad de imposición genérica o global o si, por el contrario, los órganos administrativos están actuando un conjunto de potestades diferenciadas, esto es, si el ordenamiento jurídico les otorga potestades específicas en el procedimiento de aplicación del tributo.

³⁰⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., pág. 135 y GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 434.

³¹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., pág. 136 y GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 437.

³¹¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., pág. 24. En este sentido, PÉREZ DE AYALA, José Luis, "Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *RDFHP*, núm. 86, 1970, pág. 171 y siguientes.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

El concepto de “potestad de imposición”, entendido como potestad administrativa genérica, fue diseñado por MICHELI³¹², como aquella compleja actividad llevada a cabo por los órganos administrativos para aplicar el tributo por medio de la cual el ente impositor interviene, bien para determinar si y cuánto debe pagar el sujeto pasivo a título de tributo, bien para comprobar las declaraciones y los pagos efectuados por dicho sujeto en cumplimiento de la norma tributaria e, incluso, en último término, para sancionar al sujeto pasivo si es necesario.

No obstante, teniendo en cuenta que la situación jurídica de potestad tiene su origen en el ordenamiento jurídico y se ejercita en cumplimiento de una norma, entendemos que, de acuerdo con el mismo, los órganos de gestión disponen de un conjunto de potestades administrativas específicas con la finalidad de aplicación de los tributos y que sólo puede hablarse de una potestad de imposición como concepto abstracto que agrupa el conjunto de potestades administrativas diseñadas por el Derecho positivo³¹³.

De acuerdo con ello, posteriormente realizaremos un análisis del conjunto de potestades que corresponden a los órganos de gestión tributaria para determinar el tributo, con la finalidad de deducir, de su actual regulación, las bases de una futura norma reglamentaria que desarrolle la gestión tributaria, previa modificación de algunos aspectos de la Ley General Tributaria.

³¹² MICHELI, Gian Antonio, “Premese per una teoria...”, ob. cit., pág. 264 y siguientes y *Curso de Derecho Tributario*, traducción de Julio Banacloche, Ed. EDERSA, Madrid, 1975, pág. 167. Asimismo, acepta la existencia de una sola potestad de imposición basada en la redacción del artículo 6.2 de la LGT, BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., págs. 12 y 13.

³¹³ Esta es la postura que adopta PÉREZ DE AYALA, José Luis, “Potestad de imposición y relación...”, ob. cit., págs. 175 y 176; “Función tributaria y procedimiento de gestión”, *RDFHP*, núm. 114, 1974, págs. 1692 y 1693 y *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, ob. cit., págs. 125 y 126. Asimismo, SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “El procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Ed. EDERSA, Tomo II, Madrid, 1983, pág. 35 (nota a pie núm. 7). Por otra parte, véase la crítica al concepto de “potestad de imposición” formulada por BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 401 y siguientes.

B) Las facultades jurídicas

Dentro de las situaciones subjetivas activas de la Administración, los órganos de gestión tributaria disponen de un conjunto de facultades o posibilidades de actuación que se caracterizan por no constituir situaciones jurídicas independientes, sino que aparecen subordinadas a una situación principal, sea un derecho subjetivo o una potestad³¹⁴.

En este sentido, las facultades jurídicas constituyen los medios o instrumentos por los que se actúa una potestad, de forma que es posible afirmar, con FERNÁNDEZ LÓPEZ³¹⁵, que siendo la potestad el género, la facultad es la especie que pertenece a ese género.

C) Los deberes administrativos

Por otro lado, la aplicación del tributo no genera exclusivamente situaciones jurídicas activas de la Administración, sino que los órganos de gestión tienen a su cargo, en relación con el procedimiento de liquidación, una serie de deberes o conductas impuestas por la Ley. Dichos deberes administrativos constituyen el reverso de los derechos de los contribuyentes en el procedimiento, por lo que nos remitimos a las apreciaciones que, sobre ellos, serán realizadas a lo largo de nuestro trabajo.

2. Configuración normativa

De acuerdo con el principio de legalidad administrativa consagrado en el artículo 103 de la CE, las potestades y los deberes administrativos son otorgados e impuestos, respectivamente, por el ordenamiento jurídico, de forma que los órganos de gestión tributaria sólo podrán actuar las potestades que le atribuya la Ley y deberán cumplir,

³¹⁴ DE CASTRO y BRAVO, Federico, *Derecho Civil de España*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, pág. 602. Sobre las facultades, como situación jurídica subjetiva del particular, véase FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., pág. 138 (nota a pie núm. 23).

³¹⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., *La comprobación de hechos...*, ob. cit., pág. 27.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

asimismo, los deberes establecidos normativamente. Por ello, partiendo de esta afirmación, vamos a analizar, seguidamente, el conjunto de normas que atribuyen potestades y deberes a la Oficina gestora, teniendo en cuenta que, tanto la Ley General Tributaria como la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, realizan una atribución genérica de potestades y deberes a la Administración tributaria, que hace necesario examinar las normas organizativas de esta Administración para conocer el conjunto de funciones propias de los órganos gestores.

A) La atribución de potestades y deberes administrativos en la Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria no realiza una atribución específica de potestades a los órganos de gestión tributaria. Por el contrario, esta Ley se limita a otorgar, de una forma genérica, las distintas potestades administrativas que regula, sin especificar el órgano competente para su realización. No obstante lo anterior, la Ley General Tributaria, enumera, en su artículo 140, las funciones que corresponden a la Inspección de los tributos, cuyo desarrollo se contiene en el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en virtud de la previsión del artículo 9 de esta misma Ley.

Esta atribución genérica de potestades a la Administración tributaria y la enumeración de las funciones inspectoras que, por otro lado, realiza la Ley, nos permite afirmar, desde un principio, la necesidad de una modificación de la regulación de la gestión en la Ley General Tributaria, que debe comenzar con la fijación de las competencias de la Oficina gestora con la finalidad de poner orden en el conflicto crónico suscitado entre los órganos inspectores y los gestores por la atribución de funciones.

Por lo que se refiere a los deberes que corresponden a los órganos de gestión tributaria, la Ley General Tributaria, preocupada de establecer los deberes tributarios de los particulares, no ha regulado el conjunto de deberes que corresponden a los órganos administrativos en el desarrollo del procedimiento correspondiente; solamente podemos

encontrar alguna referencia, asimismo genérica, al deber de información y asistencia que corresponde a la Administración en el artículo 96.3 de la Ley, referido a la colaboración social en la gestión tributaria, sobre cuyo contenido volveremos más adelante. En consecuencia, si como hemos adelantado con anterioridad, los deberes administrativos constituyen el lado opuesto de los derechos que corresponden a los contribuyentes en el desarrollo del procedimiento, tendremos que acudir a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, para conocer los mismos.

B) La incidencia de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la atribución de potestades y deberes a la Oficina gestora

La atribución de un conjunto de potestades específicas a los órganos de gestión tributaria no ha encontrado solución con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, encargada de regular los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, puesto que dicha Ley ha olvidado toda referencia al procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión. De esta forma, el legislador ha perdido una importante posibilidad para abordar algunos de los aspectos procedimentales más problemáticos que la insuficiente regulación del procedimiento de liquidación ha suscitado.

Por otro lado, de acuerdo con la Exposición de motivos de esta Ley, las modificaciones que la misma incorpora al ordenamiento jurídico no van dirigidas, exclusivamente, a reforzar los derechos de los contribuyentes, sino también las obligaciones de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos y, con esta pretensión, impone a los órganos administrativos el cumplimiento de una serie de deberes que aparecen configurados, en su mayoría, como derechos de los contribuyentes en el procedimiento.

C) Las normas de organización de la Administración tributaria estatal como determinantes del otorgamiento de potestades a los órganos de gestión

Teniendo en cuenta, en primer lugar, que ni la Ley General Tributaria, ni la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes confieren competencias expresas a los órganos gestores y, por otro lado, la inexistencia de un Reglamento General de Gestión Tributaria que discipline la gestión tributaria, debemos examinar las normas de organización de la Administración tributaria estatal española con la finalidad de conocer el conjunto de funciones que corresponden a los órganos de gestión tributaria.

La organización de la Administración tributaria estatal española ha experimentado importantes modificaciones a raíz de la creación, mediante Ley de Presupuestos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Desde su constitución efectiva³¹⁶, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha asumido la titularidad de las funciones de gestión tributaria desempeñadas por la Secretaría General de Hacienda que, integrada en el Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, ha sido suprimida con la entrada en funcionamiento del nuevo Ente público. Por esta razón, podemos sostener con FERREIRO LAPATZA³¹⁷ que, en la actualidad, la Administración tributaria estatal se identifica con la Agencia. Sin embargo, la Agencia Tributaria se encarga, únicamente, de la gestión y efectiva aplicación del sistema tributario, pero no tiene competencias en cuanto al diseño del mismo que continua siendo facultad de la Dirección General de los Tributos³¹⁸.

³¹⁶ De acuerdo con el artículo 1 de la Orden de 25 de septiembre de 1991, la Agencia Estatal de Administración Tributaria queda efectivamente constituida el 1 de enero de 1992.

³¹⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., págs. 130 y 131. En el mismo sentido se pronuncian ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, Ed. Marcial Pons, 6ª edición, Madrid, 1996, pág. 22.

³¹⁸ DÍAZ YUBERO, Fernando, "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", *TF*, núm. 16, 1992, pág. 69.

En consecuencia, en el ámbito de la gestión tributaria, distinguimos las competencias normativas que corresponden al Ministerio de Economía y Hacienda³¹⁹ y las competencias en orden a la aplicación del tributo, que son desempeñadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de sus órganos gestores.

a) Competencias normativas

Como hemos advertido con anterioridad, la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria supone el traspaso de las funciones de gestión que correspondían al Ministerio de Economía y Hacienda a dicho Ente público, pero, sin embargo, la descentralización de funciones no lleva consigo la titularidad de las competencias normativas que corresponden a la Dirección General de Tributos, como órgano directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio.

De acuerdo con el artículo 3.1 del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda³²⁰, corresponde a la Dirección General de Tributos, las siguientes funciones: el análisis y diseño de la política global de ingresos públicos; la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas a otros centros directivos y la realización de los estudios necesarios para el cumplimiento de estas tareas; el estudio de las cuestiones relativas a la recaudación y de los efectos económicos de los distintos tributos y la propuesta de las correspondientes medidas de política fiscal; y el estudio y preparación de Convenios Fiscales Internacionales y Acuerdos Fiscales Especiales, la aplicación de las normas tributarias a los no residentes, o la realización, en el

³¹⁹ Recordamos que, con motivo de la aprobación del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales, las referencias hechas al Ministerio de Economía y Hacienda deben ser entendidas como realizadas al Ministerio de Hacienda.

³²⁰ De acuerdo con lo dispuesto en la Disposición transitoria 1ª del Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo, por el que se establece la estructura básica del Ministerio de Hacienda, los órganos directivos establecidos en el mismo conservarán su estructura y funciones en tanto no se proceda a su modificación.

ámbito de sus competencias, de las tareas exigidas por la política de armonización fiscal comunitaria³²¹.

Del conjunto de competencias que corresponden a la Dirección General de Tributos destacamos la relativa a la propuesta, elaboración e interpretación del régimen tributario general, siendo, en consecuencia, este centro directivo el órgano competente para la elaboración del esperado Reglamento General de Gestión Tributaria en el que, previa reforma de la Ley General Tributaria, deberían fijarse las competencias de los órganos de gestión tributaria.

b) Competencias aplicativas

Por lo que se refiere a las potestades de aplicación del tributo, debemos referirnos a las normas organizativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesto que este Ente público es el encargado, desde su constitución efectiva, de la gestión de los tributos.

El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, crea, integrado en las Administraciones Públicas Centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, un Ente de Derecho Público de los previstos en el artículo 6.5 del TRLGP, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, denominado Agencia Estatal de Administración Tributaria³²².

La Agencia Estatal de Administración Tributaria sucede, en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos, a la Secretaría General de Hacienda y a los

³²¹ La Dirección General de Tributos está integrada por una serie de Subdirecciones Generales cuya denominación y competencias aparecen recogidas en el artículo 3.2 del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto.

³²² La Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, ha derogado el artículo 6.5 del TRLGP contemplando, solamente, dos tipos de organismos públicos: los Organismos Autónomos y las Entidades Públicas Empresariales (artículo 43).

La gestión de los tributos...

Órganos Territoriales de la Administración tributaria, ya que constituye, desde el 1 de enero de 1992, “*la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio*”³²³, desarrollando “*las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”³²⁴.

Sin embargo, la creación de este Ente público no ha sido bien aceptada por la doctrina que ha lanzado numerosas críticas sobre el mismo. Entre las objeciones que se han formulado contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria, destaca, en primer lugar, la que se refiere a su creación por una Ley de Presupuestos que, como sabemos, dispone de una tramitación específica y sumaria en relación con las leyes ordinarias y que no parece el vehículo adecuado para poner en funcionamiento la Agencia Tributaria³²⁵.

³²³ Artículo 103.1.2º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

³²⁴ Artículo 103.1.3º de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

³²⁵ La doctrina del Tribunal Constitucional acerca de los límites materiales de la Ley de Presupuestos, se recoge en el FJ 4º de la Sentencia de 14 de mayo de 1992, por la que se declara inconstitucional el artículo 130 de la LGT, según redacción dada al mismo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, donde el Alto Tribunal concluye que “*para que la regulación, por una Ley de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general de la política económica del Gobierno*”. Asimismo, la STC de 28 de junio de 1994, por la que se declaran inconstitucionales el último inciso del artículo 111.3 y el primer apartado del artículo 128.5 de la LGT, introduce, en su FJ 3º, una novedad, al disponer que “*las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional, debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza*”.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Asimismo, otro de los juicios contrarios a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se refiere a su sistema de financiación, puesto que una parte de la misma consiste en un porcentaje de la recaudación derivada de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia Tributaria en el ámbito de la gestión que tiene encomendada³²⁶. En este sentido, si bien dicha medida está encaminada a una gestión más eficaz de los tributos, la participación del Ente público en un porcentaje de la recaudación obtenida generará unos intereses particulares que le van a impedir actuar, de acuerdo con el principio de objetividad del artículo 103.1 de la CE, la consecución del interés general³²⁷.

Ahora bien, el problema acerca de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por una Ley de Presupuestos se ha visto solventado, con un cierto retraso, por la redacción de la Disposición adicional 3ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde el legislador reafirma, en una ley ordinaria, las características esenciales de dicho Ente público diciendo que “*es una entidad de Derecho Público con personalidad jurídica y patrimonio propios,*

En este sentido, no puede decirse que la creación de la Agencia Tributaria tenga relación con los ingresos y gastos del Presupuesto y, mucho menos, que sea un complemento necesario para la ejecución del Presupuesto de 1991 cuando su constitución efectiva no tiene lugar hasta el año siguiente (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 107). A su vez, han criticado la creación de la Agencia por Ley de Presupuestos: PITA GRANDAL, Ana María, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991, pág. 366; BAENA AGUILAR, Angel, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, Ed. Comares, Granada, 1993, págs. 105, 106 y 107 y “La Agencia Estatal de Administración Tributaria: Problemas de constitucionalidad”, *TF*, núm. 27, 1993, pág. 56; MÁRQUEZ SILLERO, Carmen, “La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas”, *RDFHP*, núm. 234, 1994, págs. 1282 y 1283 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Leyes Anuales de Presupuestos y facultades administrativas en el procedimiento de gestión tributaria”, Comunicación presentada a la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, 1996, pág. 12 y siguientes.

³²⁶ Artículo 103.5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, y Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

³²⁷ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 107; FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991, pág. 403 y *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 129 y BAENA AGUILAR, Angel, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, “La Agencia Estatal...”, ob. cit., pág. 56.

que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica, pública y privada, en el cumplimiento de sus fines". La Agencia Tributaria se regirá -de acuerdo con la Disposición citada- por lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Presupuestos del Estado para 1991, su Estatuto orgánico, y demás normativa específica³²⁸.

No obstante las críticas recibidas, lo cierto es que la Agencia Estatal de Administración Tributaria es, desde su creación, el órgano encargado de la gestión de los tributos y, por esta razón, ante la insuficiente regulación del procedimiento desarrollado por los órganos gestores, la única forma, en estos momentos, de conocer las competencias de estos órganos frente a las que corresponden a los órganos de la Inspección Tributaria consiste en examinar las normas de organización de la Agencia Tributaria referidas a la Oficina gestora. A esta labor, dedicamos las siguientes líneas, teniendo en cuenta la extraordinaria relevancia que ha supuesto la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, que evita la necesidad de referirnos, como ocurría hasta su aprobación, a normas anteriores a la entrada en vigor de dicho Ente público para conocer el conjunto de sus competencias de gestión³²⁹.

El desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios mediante el procedimiento de gestión corresponde a los órganos de gestión tributaria

³²⁸ Asimismo, de acuerdo con la Disposición final 4ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se autoriza al Gobierno para aprobar el Estatuto Orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desarrollará sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con adaptación a los principios de eficiencia y economía de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones Públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal, contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. La aprobación de esta norma por el Gobierno debería haberse realizado en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional 28ª de esta última Ley.

³²⁹ La Resolución de 24 de junio de 1999 se dicta en virtud de la habilitación concedida al Presidente de la Agencia Tributaria en el artículo 103.11.5º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, y en el apartado 15º de la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

referidos en el artículo 2 de la Resolución de 24 de junio de 1999, esto es, a nivel central, al Departamento de Gestión Tributaria y, en la Administración Periférica, a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria de las Delegaciones Especiales de la Agencia, a las Dependencias de Gestión de las Delegaciones de la Agencia y al Servicio y Secciones de Gestión Tributaria de las Administraciones.

Enumerados los órganos de gestión tributaria de cada ámbito territorial, analizamos, seguidamente, las funciones que corresponden a cada uno de estos órganos, teniendo en cuenta que la competencia respecto de cada contribuyente se establece, con carácter general, en función de su domicilio fiscal.

a') El Departamento de Gestión Tributaria

En la Administración central y respecto de todo el territorio nacional, el Departamento de Gestión Tributaria es el centro directivo de la gestión de los tributos encomendados a la Agencia Tributaria y le corresponden las siguientes competencias³³⁰: la dirección, planificación y coordinación de las actuaciones de la Administración tributaria en la aplicación de los sistemas y procedimientos de gestión tributaria; el estudio, diseño y programación de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, así como la elevación a los centros directivos competentes de las propuestas de modificaciones normativas que se refieran a su ámbito competencial; la dirección, programación y coordinación de las campañas de información y asistencia al contribuyente, así como las de publicidad referidas a los cometidos del Departamento, y la programación y coordinación de las campañas de requerimientos y actualización de censos, así como de las funciones de verificación y control en vía de gestión tributaria; la elaboración de sistemas de información y estadísticos relativos a los resultados de la actividad de los servicios de gestión tributaria; y las restantes que tenga atribuidas por las normas en vigor.

³³⁰ En este punto, el artículo 3.1 de la Resolución de 24 de junio de 1999 reitera las competencias del Departamento previamente enunciadas en la Orden de 11 de julio de 1997, por la que se reorganizan los Servicios Centrales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Departamento de Gestión Tributaria, se integra, de acuerdo con la Orden de 2 de junio de 1994, por una serie de Subdirecciones Generales, a saber³³¹: la Subdirección General de Planificación y Coordinación; la Subdirección General de Técnica Tributaria; la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria; la Subdirección General de Verificación y Control Tributario y la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Administrativa. No obstante, no aparecen especificadas las funciones que corresponden a cada una de las citadas Subdirecciones Generales del Departamento de Gestión Tributaria.

Por otro lado, si bien la mayor parte de las funciones de gestión tributaria son realizadas por las Dependencias y Servicios de Gestión de las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, la Resolución de 24 de junio de 1999 crea una oficina centralizada denominada “Oficina Nacional de Gestión Tributaria”, dependiente de la Dirección del Departamento y que, organizada en dos áreas, el Área Ejecutiva y el Área de información y Análisis, desempeña las competencias enunciadas en el artículo 4 de la citada Resolución.

Asimismo, dependiendo de la Subdirección General de Verificación y Control, la citada Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria crea la Unidad Central de Módulos, con las competencias reseñadas en el artículo 5 de esta misma norma.

b’) Las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria

En las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria y respecto a su demarcación territorial, las competencias gestoras se atribuyen a la Dependencia Regional de Gestión Tributaria que, de acuerdo con el artículo 6.1 de la Resolución de 24 de junio de 1999, *“tiene a su cargo la elaboración y desarrollo de los planes de actuación regional*

³³¹ Las Subdirecciones Generales que integran el Departamento de Gestión se encuentran enumeradas, asimismo, por el artículo 3.2 de la Resolución de 24 de junio de 1999, que se remite, en este aspecto a la Orden citada.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

en materia de gestión tributaria, en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma en que tenga su sede”.

Corresponde a la Dependencia Regional de Gestión Tributaria el ejercicio de las siguientes actuaciones³³²: la planificación, coordinación, seguimiento y control del ejercicio de la función gestora desarrollada por los órganos de gestión tributaria de su ámbito territorial; la propuesta al Delegado Especial de la Agencia de las medidas que aseguren el cumplimiento de los programas e instrucciones de aplicación general relativos a la gestión tributaria; la coordinación de los programas y los medios necesarios para desarrollar las actividades de información y asistencia a los contribuyentes en las Delegaciones, así como los criterios a difundir, de acuerdo con lo establecido por el Departamento, y con especial atención a las labores de información en asuntos de especial complejidad; la resolución de los expedientes de gestión en materias de competencia de la Delegación Especial de la Agencia; la tramitación de los expedientes y consultas tributarias cuya resolución corresponda a los órganos centrales y difundir los criterios generales que señale al efecto el centro competente; la coordinación de los criterios en la resolución de recursos interpuestos ante las Oficinas gestoras; el ejercicio de las funciones de liquidación, no atribuidas a otros órganos, que correspondan a la Delegación Especial de la Agencia; la realización de las tareas de colaboración, coordinación y enlace con la respectiva Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas; las actuaciones de estudio, informe y asesoramiento técnico en cuestiones de su competencia cuando sea necesario; la resolución de los recursos interpuestos contra los actos dictados en el ejercicio de las competencias de la Dependencia Regional; la colaboración en el seguimiento y control de la ejecución del Plan de Devoluciones, de conformidad con las instrucciones del Delegado Especial; la coordinación de las tareas de suministro o cesión de información; y cualesquiera otras funciones relativas a la gestión de los tributos que le encomiende el Delegado Especial de la Agencia y no correspondan a otras Dependencias.

³³² Artículo 6.2 de la Resolución de 24 de junio de 1999.

La gestión de los tributos...

Para el ejercicio de las anteriores funciones, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria podrá tener el apoyo del Área Regional de Planificación, Coordinación y Seguimiento y del Área Regional Ejecutiva, cuyas tareas aparecen recogidas en el artículo 6.3 y 4 de la Resolución citada.

c') Las Dependencias de Gestión de las Delegaciones de la Agencia Tributaria y los Servicios y Secciones de Gestión de las Administraciones de la Agencia

Ahora bien, la mayoría de las actividades de gestión tributaria se realizan por las Dependencias de Gestión de las Delegaciones de la Agencia y por los órganos de gestión de las Administraciones de la Agencia, por lo que será el examen de las competencias atribuidas por la Resolución de 24 de junio de 1999 a los citados órganos, el que nos permita conocer el conjunto de funciones que corresponden, con carácter general, a la Oficina gestora.

Corresponde a la Dependencia de Gestión Tributaria, en su ámbito territorial, el ejercicio de las siguientes actividades³³³: el examen y tramitación de las declaraciones, consultas y otros documentos con trascendencia tributaria; la comprobación gestora de los datos consignados en los documentos tributarios presentados de conformidad con lo previsto en el ordenamiento jurídico vigente; la tramitación y resolución de los expedientes de sanciones tributarias graves y la tramitación y propuesta de resolución de las simples, así como la liquidación de intereses y recargos, cuando no estén expresamente atribuidas a otras Dependencias; efectuar los requerimientos que sean procedentes; las funciones de liquidación y resolución de los demás expedientes de gestión; la resolución de los recursos de reposición contra actos dictados por la Dependencia y de los demás recursos y reclamaciones que le atribuya la legislación vigente; la formación y conservación de los censos tributarios; la información y asistencia al contribuyente; la coordinación de las funciones de gestión tributaria a cargo de las Administraciones de la Agencia de su ámbito

³³³ Artículo 7.1 y 2 de la Resolución de 24 de junio de 1999.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

territorial y las demás funciones relativas a la gestión de los tributos encomendadas por el Delegado de la Agencia y que no correspondan a otras Dependencias.

Las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia están integradas por una serie de Unidades, Servicios y Secciones, diseñados en el artículo 7.3 de la Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria, que mencionamos a continuación.

En primer lugar, el Servicio o Sección de Gestión Tributaria General que podrá tener, como máximo, las siguientes secciones u oficinas, a las que corresponden el desarrollo de las competencias enunciadas en la citada norma: Sección de Información; Sección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades; Sección de Censos Tributarios e Impuesto sobre Actividades Económicas; Sección de Recursos y Devoluciones; Sección de Procedimiento Sancionador; Sección de Control de Declaraciones Informativas, Periódicas y Requerimientos y Sección Técnica.

En segundo lugar, se integra en la Dependencia de Gestión Tributaria, la Unidad de Módulos, a la que corresponde, de acuerdo con la Resolución de 24 de junio de 1999, *“la gestión y control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Las Unidades de Módulos se crearon en determinadas Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria en virtud de la Resolución de 2 de junio de 1994, derogada por la Resolución de 24 de junio de 1999, con la diferencia de que, con anterioridad, no se integraban orgánicamente en la Dependencia de Gestión³³⁴.

³³⁴ Con anterioridad a la aprobación de la Resolución de 24 de junio de 1999, esto es, antes de su integración en la Dependencia de Gestión, HINOJOSA TORRALVO, Juan José, afirmó que “aunque se le atribuyan funciones inspectoras y aunque sea difícil descifrar dónde hay que encuadrar estas Unidades

La gestión de los tributos...

La peculiaridad de estas Unidades consiste en que tienen el carácter de órgano inspector a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades sujetas al régimen de estimación objetiva, disponiendo, asimismo, de las funciones de gestión necesarias para controlar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes acogidos a este régimen. Estas Unidades dependen, por otro lado, del Jefe de Dependencia de Gestión o del Administrador y están integradas, en la actualidad, en las Dependencias de Gestión³³⁵.

De acuerdo con las funciones que tiene atribuidas³³⁶, la comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva se realiza por un órgano, integrado en la Dependencia de Gestión Tributaria, que tiene, a su vez, competencias gestoras e inspectoras. Por tanto, se trata de una Unidad especializada que realiza el control integral de un determinado sector de contribuyentes, posibilidad en la que podría fundarse la delimitación de competencias comprobadoras entre los órganos de gestión y los órganos de la Inspección Tributaria, de forma que estos últimos reservaran su labor a un determinado grupo de sujetos pasivos delimitados en función de la actividad que realizan, mientras los órganos gestores realizaran la comprobación en sentido estricto del resto de contribuyentes³³⁷.

Asimismo, compone la Dependencia de Gestión Tributaria, el Servicio o Sección de Información y Asistencia Integral cuya misión, consiste, principalmente, en atender

de Módulos -que más bien parecen Administraciones en pequeño, "completas" pero específicas- podemos decir que su ubicación correcta -de estar en algún sitio- deben ser los órganos de gestión", *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 445. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 63.

³³⁵ Apartado 2º del Anexo de la Resolución de 24 de junio de 1999, por el que se regula el régimen y competencias de las Unidades de Módulos.

³³⁶ Dichas funciones aparecen especificadas en el apartado 4º del Anexo de la Resolución de 24 de junio de 1999.

³³⁷ En relación con las Unidades de Módulos, MAGRANER MORENO, Francisco J., destacó, en el momento de su aparición, la importancia y efectividad de las mismas, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., págs. 127 y 128 (nota a pie núm. 154), sin embargo, por otro lado, la creación de esta figura híbrida recibió las críticas de PITA GRANDAL, Ana María, "La atribución de competencias...", ob. cit., págs. 638 y 639.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

determinadas solicitudes de información y asistir al contribuyente en la cumplimentación de sus declaraciones, en los casos de especial complejidad, desempeñando las funciones de la Sección de Información cuando así se determine.

Por otro lado, integrada en la Dependencia de Gestión Tributaria, existe, a su vez, una Unidad de Verificación y Control a la que corresponde, básicamente, la tramitación y propuesta de resolución de expedientes que impliquen la revisión de registros y documentos, establecidos por la normativa tributaria, de contribuyentes con domicilio fiscal en su ámbito territorial o adscritos a otra Administración donde no exista esta Unidad y las demás funciones de verificación y control que se le atribuyan.

Asimismo, existirá, en las Dependencias Provinciales que así se determine, una Unidad de Control de Exportadores y otros Operadores Económicos y de la Cuenta Corriente Tributaria que desarrollará las mismas funciones que la Unidad anterior referidas, exclusivamente, a contribuyentes inscritos en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos o en la Cuenta Corriente Tributaria, de manera que, de no existir esta última, la Unidad de Verificación y Control se encargará de llevar a cabo sus competencias.

Por último, completa la Dependencia de Gestión Tributaria, en los casos en que así se determine, la Unidad de Gestión y Comprobación de No Residentes, a la que corresponde, fundamentalmente, la tramitación y propuesta de resolución de los expedientes relativos a la aplicación de convenios de doble imposición, de reciprocidad internacional y, en general, de tributación de no residentes, así como el suministro de información y asistencia relacionado con estas materias. En el caso de que esta Unidad no exista, sus competencias son realizadas por la Sección Técnica de la Dependencia Provincial.

Junto a las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia Tributaria, la Administración Periférica de la Agencia se compone de Administraciones que dispondrán de las mismas Unidades, Servicios y Secciones que las Delegaciones

Provinciales, con las especialidades que contiene el artículo 8 de la Resolución, referido al Servicio y Secciones de Gestión Tributaria en las Administraciones, al disponer que determinadas Unidades o Secciones no existirán en las Administraciones de la Agencia o lo harán solamente en los casos en que así se establezca expresamente³³⁸.

3. Tipología de potestades y deberes administrativos

El repaso de las normas organizativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria realizado con anterioridad nos permite conocer el conjunto de competencias que corresponden a los órganos de gestión tributaria y que deberían aparecer contenidas, previa reforma de la Ley General Tributaria, en un futuro Reglamento de Gestión Tributaria que ordene el procedimiento realizado por los órganos gestores.

Por tanto, del estudio realizado hasta estos momentos, podemos concluir que, en el ámbito de la gestión tributaria, corresponde a los órganos de gestión el ejercicio de la potestad de comprobación, la potestad de liquidación y la potestad de sancionar las infracciones cometidas, junto a las facultades jurídicas que cada una de ellas conlleva. No corresponde a la Oficina gestora la potestad de obtención de información sobre terceras personas previo requerimiento administrativo individualizado que constituye una función propia de la Inspección Tributaria, realizada en el ejercicio de su potestad de investigación.

Por otro lado, los órganos de gestión tributaria tienen a su cargo una serie de deberes administrativos que se identifican con los derechos que corresponden a los contribuyentes en relación con el procedimiento de liquidación, entre los que destaca el deber de información y asistencia a los mismos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mencionado en el artículo 96.3 de la LGT y desarrollado por la Ley que regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Así pues, corresponde a los órganos

³³⁸ De acuerdo con el artículo 8 de la Resolución de 24 de junio de 1999, la Unidad de Control de Exportadores y otros Operadores Económicos y de la Cuenta Corriente Tributaria sólo existirá en las Delegaciones de la Agencia, mientras el Servicio o Sección de Información y Asistencia Integral, la Unidad de Verificación y Control y la Unidad de Gestión y Comprobación de No Residentes sólo existirá en las Administraciones de la Agencia que se determine expresamente.

gestores el cumplimiento de un importante conjunto de deberes, cuyo contenido desarrollamos con posterioridad, al referirnos a los derechos de los sujetos pasivos en el procedimiento y que simplemente enumeramos, como son: informar sobre el estado de tramitación de los procedimientos; dar a conocer la identidad de las autoridades y personas bajo cuya responsabilidad se tramita el procedimiento; proporcionar certificaciones y copias de las declaraciones presentadas; no requerir la aportación de documentos ya presentados por el sujeto pasivo y que se encuentren en poder de la Administración actuante; mantener el carácter reservado de los datos obtenidos en el desarrollo de sus funciones; tratar respetuosamente al contribuyente; realizar sus actuaciones de la forma que resulte menos gravosa para el sujeto pasivo y permitirle la realización de alegaciones y del trámite de audiencia establecido legalmente.

Al estudio de las diferentes potestades otorgadas a la Oficina gestora en el ámbito de la gestión tributaria y de los deberes que estos órganos administrativos deben cumplir dedicamos el presente Capítulo de nuestro trabajo.

III. LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

Entre las potestades otorgadas por el ordenamiento jurídico a los órganos de gestión tributaria nos referimos, en primer lugar, a la potestad de comprobación que, si bien ha sido una competencia reconocida tradicionalmente a la Inspección Tributaria, se ha constituido, con ocasión de la última reforma de la Ley General Tributaria, en función propia de la Oficina gestora que efectúa, junto a sus tradicionales competencias de liquidación tributaria, actuaciones de comprobación.

Por ello, dedicamos el presente apartado de nuestro trabajo a conocer el alcance de las facultades que, en materia de comprobación tributaria, han sido otorgadas por el ordenamiento a los órganos gestores, para fundamentar si estos últimos poseen idénticas facultades que los órganos de la Inspección de los tributos en el ejercicio de su potestad e insistiendo en averiguar si el conjunto de sus competencias se extiende a la potestad de

investigación tributaria; para ello, comenzamos nuestro estudio distinguiendo la potestad de comprobación de la potestad investigadora de los tributos.

1. La potestad de comprobación y la potestad de investigación tributaria

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dedica la Sección 2ª del Capítulo III de su Título III, sobre el procedimiento de gestión tributaria, a la comprobación e investigación, distinguiendo ambas funciones al establecer, en su artículo 109, que *“la comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley”*, mientras que la investigación *“afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”*.

De esta forma, en base a lo establecido en el artículo 109 de la LGT, la mayoría de la doctrina ha diferenciado la actividad de comprobación de la investigación, como ya lo hiciera SAINZ DE BUJANDA al afirmar que *“lo que caracteriza la comprobación y la distingue de la investigación es que su finalidad es corroborar la existencia y exactitud de algo que ha sido previamente conocido por la Administración, en tanto que en la investigación las averiguaciones y pesquisas se encaminan al descubrimiento de hechos o datos extraños a un conocimiento previo”*³³⁹, es decir, en palabras de FERREIRO LAPATZA, *“se comprueba lo ya declarado y se investiga lo no declarado”*³⁴⁰.

Sin embargo, una vez realizada esta distinción, la Ley General Tributaria prosigue con el establecimiento de los medios de que dispone la Administración tributaria para

³³⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 321.

³⁴⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 506. En el mismo sentido, entre otros, MAGRANER MORENO, Francisco J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., pág. 48 y PITA GRANDAL, Ana María, *“La atribución de competencias...”*, ob. cit., pág. 625 y siguientes.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

llevar a cabo estas funciones, pero, curiosamente, sin diferenciar entre ambas, como se desprende de la redacción del artículo 110 de la Ley, de acuerdo con el cual “*La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de los bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo*”.

Por otro lado, el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no parte de una distinción clara entre la comprobación e investigación porque, tras reconocer que dichas funciones son típicas de la Inspección Tributaria, éstas “*se regulan -de acuerdo con lo dispuesto en el apartado III del Preámbulo del citado Reglamento- sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario*” y se regulan asimismo, de forma conjunta, en sus artículos 10 y 11.

En base a ello, algún autor ha entendido que, en la realidad, es muy difícil separar la comprobación de la investigación por lo que “sería preferible utilizar solamente el vocablo comprobación, incluyendo en su significado el de la investigación, para explicar más sencilla y abreviadamente esa realidad”³⁴¹.

³⁴¹ CORRAL GUERRERO, Luis, “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”, *Impuestos*, núm. 8, 1994, pág. 66. Del mismo modo, DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1989, pág. 43. Por su parte, ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, a la vista de que los medios de que dispone la Administración tributaria para realizar ambas actividades son los mismos, entienden que “desde el punto de vista estrictamente procedimental, la distinción es inútil e incluso perturbadora”, en su opinión, es posible hablar de una sola actividad de comprobación, comprensiva de la investigación, ya venga impulsada por la iniciativa del sujeto pasivo manifestada en la declaración, ya por la iniciativa de la propia Administración, puesto que en uno y otro caso la naturaleza de la actividad administrativa es, procedimentalmente, idéntica, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 107.

Ahora bien, partiendo de una regulación jurídica conjunta de las actuaciones de comprobación e investigación, el Reglamento que desarrolla el procedimiento de inspección, mantiene que “*la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo investigará la posible existencia de elementos del hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración*”³⁴².

En consecuencia, el primer argumento a favor de la distinción entre ambas actuaciones lo encontramos, como establece PITA GRANDAL³⁴³, en el ordenamiento jurídico, básicamente, en los artículos 109 de la LGT y 10 del RGIT que diferencian ambas actividades. Pero, doctrinalmente, se han señalado otros argumentos a favor de la distinción de ambas potestades administrativas: por un lado, la principal diferencia entre ambas actuaciones se encuentra en su contenido³⁴⁴, ya que la comprobación es una actividad de verificación y afecta a los hechos y bases imponibles declarados por el sujeto pasivo y la investigación está dirigida al descubrimiento de los hechos imponibles no declarados o declarados insuficientemente, esto es, implica el descubrimiento de los hechos ocultados por el sujeto pasivo; en segundo lugar, ambas potestades se diferencian por sus efectos jurídicos en relación con el procedimiento de gestión tributaria, porque si la investigación provoca la iniciación de dicho procedimiento, la comprobación es siempre una fase posterior de impulso y directamente conectada al acto final de liquidación; y, por último, como funciones de la Inspección ambas aparecen, asimismo, claramente diferenciadas en el artículo 140 de la LGT³⁴⁵.

³⁴² Artículo 10.2 del RGIT.

³⁴³ PITA GRANDAL, Ana María, “La atribución de competencias...”, ob. cit., pág. 626.

³⁴⁴ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 328.

³⁴⁵ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Compendio de Derecho Financiero*, Ed. Compás, 1ª edición, Alicante, 1991, pág. 371.

Teniendo como base los argumentos anteriores, podemos iniciar el estudio de la potestad de comprobación de los órganos de gestión tributaria, diferenciándola de aquella actividad indagatoria por medio de la cual la Administración tributaria debe llegar al conocimiento de los datos no declarados por el sujeto pasivo e ignorados por ésta, que constituye la potestad administrativa de investigación, y adelantándonos en afirmar que la Oficina gestora carece de poder para efectuar estas actividades de investigación tributaria que corresponden, en exclusiva, a la Inspección, como tendremos oportunidad de corroborar a lo largo de nuestra exposición.

2. La atribución de la potestad de comprobación tributaria a los órganos de gestión

Una vez diferenciada la potestad de comprobación de la potestad investigadora que, a nuestro entender, es propia de la Inspección de los tributos, nos centramos, seguidamente, en la existencia de una potestad de comprobación a cargo de los órganos gestores, ante la atribución genérica de potestades tributarias realizada en la Ley General Tributaria, para poder determinar, con posterioridad, el alcance de dicha potestad gestora.

El artículo 109.1 de la LGT establece que *“La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible”*, de forma que dicha Ley no atribuye funciones a órganos administrativos en concreto, sino que realiza una atribución generalizada de las actuaciones de comprobación e investigación a la Administración tributaria. Por esta razón, el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid ha entendido que, desde sus orígenes, *“La referencia que el precepto hace a la Administración, sin especificación de ningún órgano concreto, debe entenderse en el sentido de que todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación”* y hay que desterrar, por tanto, aquella errónea creencia de que las operaciones de

comprobación e investigación eran de la competencia privativa de la Inspección Tributaria³⁴⁶.

Sin embargo, a pesar de la atribución de competencias a la Administración tributaria en general, poco después esta Ley asigna las actuaciones de comprobación e investigación a la Inspección de los tributos cuando relaciona, en su artículo 140, las funciones de los citados órganos y, asimismo, estas actividades se reservan a la Inspección tributaria en el artículo 26.2 del TRLGP, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, según el cual “*A la Inspección de los Tributos le corresponderá comprobar e investigar los supuestos de hechos, integrar definitivamente las bases impositivas y las demás funciones que determina la Ley General Tributaria*”.

Como podemos observar, si bien la Ley General Tributaria comienza con una atribución genérica de la potestad de comprobación a la Administración, posteriormente, otorga dicha potestad a la Inspección Tributaria, sin prever, no obstante, las funciones que corresponden a los órganos de gestión tributaria.

Por otro lado, la competencia por razón de la materia de los distintos órganos administrativos se determinará, de acuerdo con el artículo 91 de la LGT, en sus respectivos Reglamentos, sin embargo, nuestro ordenamiento jurídico tributario carece, en estos momentos, de un Reglamento de Gestión Tributaria, mientras el artículo 1 del Reglamento que regula el procedimiento de inspección otorga la potestad de comprobación e investigación a estos órganos y reserva a los órganos de gestión tributaria la realización de la comprobación formal que, por otro lado, no obstante la dicción de este precepto del Reglamento de Inspección, algún autor ha calificado como actividad situada al margen de la comprobación propiamente dicha, tal como se define este término en el artículo 109 de la LGT³⁴⁷.

³⁴⁶ SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 890.

³⁴⁷ DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”, *Impuestos*, núm. 1, 1996, pág. 9. De la misma opinión son MARZAL DOMÉNECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, que entienden que las actuaciones de

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Sin embargo, la reforma experimentada por la Ley General Tributaria mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, supone la modificación de los artículos 121 y 123 de la misma, que transcribimos a continuación, y que han derivado, como veremos seguidamente, en una atribución implícita de la potestad de comprobación a los órganos de gestión tributaria.

De acuerdo con el artículo 121.2 de la LGT, *“La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada”*.

Por otro lado, el artículo 123 de la LGT dispone lo siguiente:

“La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio, cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que

verificación de la declaración presentada, destinadas a corregir los defectos formales, errores materiales o de hecho, así como supuestos de indebida aplicación de la norma apreciables a la vista del contenido de aquélla, no tienen un contenido enmarcable dentro del artículo 109.1 de la Ley General Tributaria, porque para este precepto, la comprobación se vincula a los elementos o circunstancias determinantes del hecho imponible, con un marcado cariz probatorio de su alcance y cuantificación, “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global”, *CT*, núm. 78, 1996, págs. 14 y 15.

concurran las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

A pesar de su extensión, el artículo 123 de la LGT, basado en lo establecido por el artículo 99 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁴⁸, comienza, de una forma poco afortunada, con una atribución de competencias a la Administración tributaria en general sin designación de órganos concretos, siguiendo la línea habitual de esta Ley.

Así, la nueva regulación contenida en los artículos 121 y 123 de la Ley no dice nada acerca del órgano competente para dictar las liquidaciones provisionales de oficio, previa realización de las actuaciones necesarias de comprobación abreviada, y tampoco se ha aprovechado la reforma para modificar el artículo 140 de la LGT y el artículo 26

³⁴⁸ Sobre la potestad de comprobación de la Oficina gestora en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nos remitimos a la evolución jurídico-positiva reseñada en el Capítulo I de nuestro trabajo.

del TRLGP, que siguen otorgando las funciones de comprobación e investigación a la Inspección. Por esta razón, algún autor se ha planteado el problema del órgano administrativo al que dicha normativa otorga la potestad comprobadora, preguntándose si no sería lo más correcto interpretar estos artículos de forma coherente con los no modificados³⁴⁹.

Por su parte, PITA GRANDAL opina que “si antes de dicha modificación entendíamos que en los artículos 120 y siguientes de la LGT no se atribuían competencias específicas a órganos determinados, la dicción de los preceptos modificados, aludiendo de forma genérica a la Administración tributaria, no faculta para que por elaboración doctrinal se dibuje un cuadro de competencias esencialmente distinto del anterior”³⁵⁰.

Si bien esto es cierto, consideramos que dicha opinión constituye una interpretación demasiado literal del precepto y, por ello, somos partidarios de entender, como lo hace un amplio sector de la doctrina³⁵¹, que el artículo 123 de la LGT se está refiriendo a los órganos de gestión tributaria como órganos competentes para la realización de las funciones contenidas en esta norma, en base a los siguientes argumentos:

³⁴⁹ TRIGO MORTERERO, Alejandro, “Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 75, 1995, págs. 88 y 89.

³⁵⁰ PITA GRANDAL, Ana María, “La atribución de competencias...”, ob. cit., pág. 643. Igualmente, entiende PEÑA GARBÍN, José Miguel, que “En realidad la nueva redacción del artículo 123 de la LGT no confiere expresamente aquellas competencias a los órganos de gestión tributaria, sino a la Administración en su sentido más amplio. Si no se dicta una norma reglamentaria que lo desarrolle es probable que la pretendida reforma no haya cambiado nada al respecto”, *Todo sobre la Inspección de Hacienda*, Ed. Praxis, Barcelona, 1995, pág. 49.

³⁵¹ Entre ellos, DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 17; ANDRÉS AUCEJO, Eva, “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”, *TT*, núm. 32, 1996, pág. 39; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Las funciones de los órganos de gestión. Algunas consideraciones críticas”, *QF*, núm. 3, 1997, pág. 13 y PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”, *RHL*, núm. 79, 1997, págs. 29 y 30.

Primero, por la ubicación del precepto, contenido en el Capítulo IV del Título III, relativo a las liquidaciones tributarias, y no en el Capítulo VI del mismo Título, que regula la Inspección de los tributos³⁵².

Segundo, la dicción del artículo 99 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, antecedente inmediato del artículo 123 de la LGT, se refería expresamente a los órganos de gestión tributaria.

Tercero, por exclusión, puesto que los órganos de la Inspección Tributaria ya tenían atribuidas estas competencias con anterioridad y, por otro lado, los órganos de recaudación también disponen de ellas a tenor del artículo 133.1 de la LGT. Por lo tanto, si el precepto no puede estar refiriéndose a los órganos de resolución de recursos, debe entenderse que lo hace a los órganos gestores³⁵³.

Cuarto, porque si este precepto se estuviera refiriendo a los órganos de Inspección Tributaria no tendría ningún sentido la limitación del examen de la documentación contable que se recoge en el párrafo 2 del artículo 123 de la LGT³⁵⁴.

Por último, tanto el artículo 144 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, como el artículo 84.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dictadas con posterioridad a la reforma del artículo 123 de la LGT, se remiten al citado artículo de esta Ley, pero

³⁵² PEÑA ALONSO, José Luis y CORCUERA TORRES, Amable, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 148 (nota a pie núm. 170).

³⁵³ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Las funciones de los órganos de gestión...", ob. cit., pág. 13.

³⁵⁴ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, establece que "sería difícil explicar que la Inspección tuviera vedada la posibilidad de examinar la documentación contable de los empresarios o profesionales, como impide el artículo 123.2, siendo así que aquella es una de las prerrogativas que aún no comparte con los órganos gestores; por tanto, lo razonable es pensar que el artículo 123 está dirigido a los órganos de la Administración de Hacienda en general, sean estos inspectores o gestores, pero fundamentalmente a éstos, pues está claro que las facultades ahí señaladas ya las tenía atribuidas la Inspección", *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., págs. 432 y 433. Siguiendo al autor citado, FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., págs. 107 y 108.

especificando que es el órgano de gestión tributaria el que realiza esas actuaciones de comprobación y liquidación provisional.

Por todo lo expuesto, entendemos que el artículo 123 de la LGT atribuye implícitamente la potestad de comprobación a la Oficina gestora y, por ello, consideramos necesaria una modificación de esta Ley que, previa delimitación del significado de la gestión tributaria, determine las funciones que corresponden a los órganos administrativos que actúan en el procedimiento en que la gestión tributaria se manifiesta, de manera que queden perfectamente delimitadas las competencias gestoras e inspectoras en el procedimiento de liquidación. Dicha modificación legal servirá de base para la introducción de la relación de funciones que corresponden a los órganos de gestión en una futura norma reglamentaria de desarrollo del procedimiento gestor.

3. La potestad de comprobación abreviada de los órganos de gestión tributaria

Una vez que hemos aceptado que los órganos de gestión tributaria gozan de potestad de comprobación, el paso siguiente consiste en determinar el alcance de dicha potestad a la que el artículo 123 de la LGT denomina como “comprobación abreviada”, aunque sin definir su significado. Por ello, dedicamos el presente apartado a delimitar el sentido correcto del término al que la propia Ley debía dedicar algunos preceptos con el fin de especificar el contenido de las actuaciones propias de los órganos de gestión.

A) El concepto de comprobación abreviada

Para practicar las liquidaciones provisionales de oficio previstas en el artículo 123 de la LGT, los órganos de gestión tributaria pueden efectuar actuaciones de comprobación abreviada. Ahora bien, el citado precepto no define qué debe entenderse por comprobación abreviada y sólo establece un límite a la misma al disponer que, en ningún caso, ésta puede extenderse al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

Por otro lado, hasta la reforma de 1995, la Ley General Tributaria se ha referido a las actuaciones de comprobación e investigación en sus artículos 109 y 140 sin ningún tipo de concreción, y ha sido el Reglamento General de Inspección de los Tributos el que ha clasificado la comprobación como formal, abreviada y comprobación en sentido propio.

Así, la comprobación formal, que consiste en un simple cotejo de los datos declarados por el sujeto pasivo con la finalidad de corregir los errores materiales y aritméticos cometidos por éste, ha sido, tradicionalmente, asignada a los órganos de gestión tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 del RGIT, mientras que la comprobación en sentido estricto, entendida como actividad administrativa encaminada a verificar si lo declarado lo ha sido correctamente, esto es, a constatar la existencia del hecho imponible y su valoración cuantitativa³⁵⁵, pertenece a las competencias de la Inspección Tributaria, junto a la comprobación abreviada reconocida en el artículo 34 del Reglamento, al que nos referimos seguidamente.

Pues bien, es ahora la Ley General Tributaria la que menciona, en su artículo 123, la comprobación abreviada, refiriéndose a aquélla que corresponde a los órganos de gestión y sin definir qué se entiende por tal. Como declara DE LA PEÑA VELASCO, entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo hay una especie de terreno de nadie en el que el legislador ha pretendido trazar una línea divisoria, de manera que “la comprobación abreviada sea más que la simple comprobación formal, pero que no llegue a suponer comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo”³⁵⁶.

³⁵⁵ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, ob. cit., pág. 43.

³⁵⁶ DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 23. En este sentido, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, dispone que la comprobación abreviada “iría más allá de la simple corrección de errores advertidos al controlar las declaraciones tributarias, sin llegar, sin embargo, a constituir una comprobación completa de la situación tributaria de los sujetos pasivos, que estaría siempre encomendada a la Inspección tributaria, dando lugar a las liquidaciones definitivas”, *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 297.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Al margen de los artículos 121 y 123 de la LGT, el Reglamento General de Inspección ha definido la comprobación abreviada, en el sentido de parcial, al establecer, en su artículo 34, que las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado en los siguientes casos: en primer lugar, cuando la Inspección de los tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria y, asimismo, cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor. No obstante, dicho precepto deja a salvo las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley.

A pesar de su denominación, este precepto reglamentario recoge un supuesto diferente al planteado en el artículo 123 de la LGT, puesto que se refiere a una actividad que debe desarrollar el órgano inspector y, en consecuencia, no sirve para definir la comprobación abreviada de los órganos gestores, sobre todo su apartado b) que se remite a la contabilidad del sujeto, porque éste es el único límite que presenta, expresamente, la comprobación gestora descrita en el artículo 123. Además, el artículo 34 del RGIT reserva a los órganos gestores una simple comprobación formal al facultarles para corregir los errores que resulten de las declaraciones presentadas por los sujetos obligados a autoliquidar el tributo.

Por consiguiente, la situación que plantea la indefinición de la Ley General Tributaria en este punto, cuya revisión es aconsejable, nos permite concluir que la comprobación abreviada podrá alcanzar -teniendo en cuenta los medios de los que disponen los órganos gestores para realizarla- a todas aquellas actuaciones cuya realización no esté reservada exclusivamente a la Inspección de los tributos, teniendo siempre como límite el examen de la documentación contable del sujeto pasivo, contenido en el apartado 2 del artículo 123 de la Ley.

Por ello, en nuestra opinión, la Ley debería contener un precepto que delimitara, dentro de esta potestad compartida de comprobación tributaria, qué tipo de actuaciones corresponde a los órganos de gestión con la finalidad de que no invadan las funciones inspectoras. En este sentido, una posibilidad sería reservar el control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad a la Inspección Tributaria, mientras la Oficina gestora se haría cargo del control del resto de sujetos pasivos, evitándose, de esta forma, la existencia de dobles comprobaciones, que podrían vulnerar los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa³⁵⁷. Sin embargo, no parece ser ésta la tendencia seguida por nuestro ordenamiento jurídico tributario, puesto que el artículo 123 de la LGT limita los medios de comprobación de que dispone la Oficina gestora en el ejercicio de su potestad de comprobación, permitiendo, en todo caso, una posterior actuación de la Inspección, de forma que la diferencia entre ambas comprobaciones viene determinada por el alcance de la verificación realizada por cada uno de estos órganos administrativos³⁵⁸.

B) Los medios de comprobación abreviada

Para determinar el alcance de las actuaciones de comprobación que corresponden a los órganos de gestión tributaria analizamos a continuación los medios

³⁵⁷ Alude a esta posibilidad FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., "Posibles disfunciones orgánicas...", ob. cit., págs. 8 y 9. Asimismo JUAN LOZANO, Ana María, "Liquidaciones provisionales", *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 643 y 644. A esta razón parece responder también la creación en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria de las Unidades de Módulos, encargadas del control de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva.

³⁵⁸ En esta línea se manifiesta la jurisprudencia de nuestros Tribunales, que ha venido delimitando el alcance de las facultades de comprobación de los órganos de gestión tributaria, si bien teniendo como base una normativa anterior al nuevo artículo 123 de la LGT. En este sentido, la STSJ de Asturias de 25 de septiembre de 1998 (JT 1998, 1326), refiriéndose al artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, dispone, en su FD 3º, que "*este precepto legal permite a los órganos de gestión tributaria girar liquidación provisional: de acuerdo con los propios datos declarados por el contribuyente, según los justificantes incluidos en la declaración (...), a través de los justificantes que solicite el propio órgano gestor, no estableciéndose ninguna limitación al respecto de qué tipo de justificantes se puede solicitar y a través de los antecedentes de que disponga la Administración, exceptuándose de estas posibilidades <las liquidaciones provisionales que requieran la comprobación de documentación contable de actividades empresariales y profesionales>*". Por otra parte, las SSTs de 24 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7934) y de 13 de noviembre del mismo año (RJ 1998, 7952).

de que éstos disponen para su ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 123 de la Ley, con la finalidad de delimitar el contenido de la comprobación abreviada.

a) Los datos consignados en las declaraciones y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto

Los órganos de gestión tributaria, pueden utilizar, en primer lugar, los datos declarados por los sujetos pasivos y los justificantes presentados por los mismos. Es decir, teniendo en cuenta los datos declarados y a la vista de los justificantes sobre esos datos que los sujetos pasivos hayan presentado junto a la declaración, comprobarán si ésta es correcta, corrigiendo, en su caso, los errores advertidos. Nos encontramos, en este caso, con la comprobación formal que había venido siendo desarrollada por los órganos gestores al dictar las llamadas liquidaciones paralelas, limitada por los medios a utilizar que serán, sobre todo, medios documentales y referidos a los datos consignados en las declaraciones presentadas, con la exclusiva finalidad de corregir los errores cometidos en la declaración-liquidación presentada.

Por otro lado, los órganos de gestión pueden, de acuerdo con el tenor del artículo 123 de la LGT, requerir justificantes de los datos declarados. Esta facultad ha dado pie a algún autor a plantearse la posibilidad de que los órganos gestores requieran información a terceras personas sobre los datos del declarante, porque la literalidad del precepto no establece ninguna limitación en cuando a los destinatarios de los requerimientos, siendo el único límite expreso que estos justificantes se refieran a los datos declarados³⁵⁹.

La posibilidad de requerir justificantes de los datos declarados a terceras personas ajenas a la relación jurídica originada por el tributo cuya comprobación se está realizando enlaza con los problemas originados por la redacción del artículo 111 de la

³⁵⁹ En este sentido, PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, "Las liquidaciones provisionales de oficio...", ob. cit., pág. 35.

LGT, relativo al deber de información de terceros, que no delimita el órgano administrativo competente para obtener la información solicitada en cada caso.

De acuerdo con el artículo 111.1 de la LGT, "*Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*". De esta forma, la Ley, siguiendo su línea habitual, no determina el órgano competente para realizar dicha función, sino que otorga la facultad de obtener información a la Administración tributaria en general. Sin embargo, el artículo 140.1 d) de la Ley, desarrollado por el artículo 2 e) del RGIT, atribuye a la Inspección Tributaria la función de requerir información, por propia iniciativa o a petición de otros órganos de la Administración.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento General de Inspección y ante la inexistencia de un Reglamento General de Gestión, podemos afirmar que los órganos de gestión tributaria no son competentes para requerir información a los particulares acerca de sus relaciones económicas con terceras personas, siendo el único destinatario de los requerimientos emitidos por la Oficina gestora el propio declarante y no un tercero³⁶⁰. Así pues, si los órganos de gestión

³⁶⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información sobre terceros*, Ed. La Ley, Madrid, 1993, pág. 93 y FERNÁNDEZ LÓPEZ Roberto I., "Posibles disfunciones orgánicas...", ob. cit., pág. 17. No compartimos, en cambio, la opinión sostenida por MORILLO MÉNDEZ, Antonio, que entiende que la función de requerir es una concreción de la potestad genérica atribuida a los órganos inspectores y que sólo estos órganos tienen encomendada la potestad de requerir tanto a los obligados tributarios como a terceros, porque sería dejar vacío de contenido el artículo 123.1 párrafo 1º que permite a los órganos gestores requerir justificantes de los datos declarados, "Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria", *Monografías CaT*, núm. 238, 1996, pág. 7. A favor de la posibilidad de los órganos de gestión de requerir información a terceras personas se han pronunciado DELGADO PACHECO, Abelardo, "Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros", *Papeles de Economía Española*, núm. 32, 1990, pág. 92 y DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, que opina, una vez establecida la posibilidad de que el órgano gestor requiera justificantes a terceras personas, que dicha posibilidad es excepcional dentro del procedimiento de comprobación abreviada que, normalmente, se agotará con el requerimiento de datos exclusivamente al sujeto pasivo, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., págs. 24 y 25.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

tributaria quieren requerir justificantes a un tercero deben solicitar la colaboración necesaria de la Inspección de los Tributos³⁶¹.

Sin embargo, si bien todo esto es cierto si nos referimos a la potestad de información mediante requerimientos individualizados, no lo es tanto si hacemos referencia a la obtención de información por suministro³⁶², cuyo tratamiento corresponde a los órganos de gestión encargados de recibir y gestionar las declaraciones informativas de los sujetos obligados por las normas a suministrar datos a la Administración tributaria, que, de esta forma, obtienen la mayoría de los datos necesarios para realizar una comprobación rápida y eficaz³⁶³. No obstante, volveremos sobre la potestad de información por suministro de la Oficina gestora al analizar, en el Capítulo siguiente, los deberes de información de terceras personas.

³⁶¹ Según ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, “nada impide que los órganos gestores requieran información de terceros y sancionen el incumplimiento de sus requerimientos. La diferencia es que los órganos inspectores están facultados, además, para obtener la información por sí mismos, a través de actuaciones de este carácter, mientras los órganos gestores habrían de acudir, en su caso, a recabar la cooperación de la Inspección a estos efectos”, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 248.

³⁶² En nuestra opinión, es posible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la LDGC, que la Oficina gestora requiera a un particular la ampliación o constatación de una declaración informativa para verificar datos obrantes en su poder, puesto que se trataría de verificar un dato declarado por ese particular como consecuencia de una obligación genérica de suministrar información.

³⁶³ En este sentido, la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de las competencias del Departamento de Gestión Tributaria, ha establecido, en su artículo 4, que el Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con inmediata dependencia de la dirección del Departamento, realiza “la gestión de las declaraciones informativas de grandes entidades públicas previamente adscritas de manera formal a la Oficina por el Director del Departamento”. Asimismo, de acuerdo con el artículo 6.4 de la Resolución citada, corresponde al Área Regional Ejecutiva de la Dependencia Regional de Gestión, “la gestión de las declaraciones informativas de las entidades públicas de ámbito regional y, en general, la formulación de propuestas de captación de la información que se estime conveniente para una mejor gestión de las comunicaciones y del control de las retenciones, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” y “el desarrollo de los procedimientos de control de las declaraciones informativas”, mientras que es la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia, o el Servicio o Secciones de Gestión en el ámbito de las Administraciones el encargado del examen y tramitación de las declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria, a través del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General, donde puede existir una Sección de Control de Declaraciones Informativas, Periódicas y Requerimientos a la que corresponde la tramitación y propuesta de resolución de los expedientes relativos a declaraciones de carácter informativo o periódico y la formulación de requerimientos.

b) Los elementos de prueba en poder de la Administración

De acuerdo con el artículo 123.1 de la LGT, otro de los medios de comprobación de que disponen los órganos de gestión para realizar la liquidación provisional de oficio que este precepto regula, son los elementos de prueba que obren en su poder siempre que estos pongan de manifiesto la realización del hecho imponible (no declarado), la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

En la actualidad, la gran cantidad de deberes tributarios a cargo del sujeto pasivo y de terceras personas hace aflorar a los órganos de gestión un importante volumen de datos, aportados por el propio contribuyente o por personas ajenas a éste, que quedan en poder de la Oficina gestora y que le permiten realizar comprobaciones masivas de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos, en base a la prueba preconstituida³⁶⁴.

Ahora bien, para que la Oficina gestora pueda utilizar los datos obrantes en su poder con el fin de dictar una liquidación provisional de oficio al comprobar que éstos difieren de los declarados por el contribuyente ha de tratarse, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT, de verdaderos “elementos de prueba” que permitan destruir la presunción de certeza de las declaraciones establecida en el artículo 116 de la Ley³⁶⁵.

³⁶⁴ JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 de la LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, *TF*, núm. 76, 1997, pág. 63. Esta posibilidad ha venido siendo comparada con el acta con prueba preconstituida de la Inspección de los tributos, referida en el artículo 146.2 de la LGT, entre otros autores, por ANDRÉS AUCEJO, Eva, “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”, *ob. cit.*, pág. 40 y siguientes y PITA GRANDAL, Ana María, “La atribución de competencias...”, *ob. cit.*, pág. 641.

³⁶⁵ En este sentido, la redacción del artículo 123 de la LGT mejora la situación creada por el artículo 99 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que permitía al órgano gestor dictar una liquidación provisional de oficio cuando de los antecedentes a su disposición “deducía” la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no habían sido incluidas en las declaraciones presentadas. Véase la STS de 22 de enero de 1999 (*QF*, núm. 11, 1999).

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Esta posibilidad de que la Oficina gestora dictara una liquidación provisional de oficio en base a los datos obrantes en su poder, sin necesidad de una previa declaración del sujeto pasivo, ya otorgada con anterioridad en el artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del antiguo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, llevó a algún autor a entender que no se trataba, en este caso, de una ampliación de la función de comprobación propiamente dicha, sino que constituía la atribución de una patente función de investigación a los citados órganos administrativos³⁶⁶. Sin embargo, no compartimos esta opinión, puesto que la función de investigación es, desde nuestro punto de vista, una función reservada a la Inspección de los tributos y cuando el órgano gestor dicta una liquidación provisional en base a los datos obrantes en su poder, no está investigando los datos no declarados e ignorados sino que está girando dicha liquidación tributaria en base a datos que conoce y no tiene que investigar³⁶⁷. Es más la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su Informe de 23 de enero de 1987, afirmó que la comprobación formal de los órganos gestores se extendía hasta la adición de datos que ya obraran en poder de la Administración³⁶⁸.

³⁶⁶ MAGRANER MORENO, Francisco J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión...*, ob. cit., pág. 88. Más recientemente, LAGO MONTERO, José María, entiende que lo que parecen querer los artículos 121 y 123 de la LGT es “depositar en manos de las Oficinas gestoras la competencia para iniciar el procedimiento de gestión por actuación investigadora, es decir, en los supuestos de incumplimiento por el sujeto pasivo de su deber de declarar o autoliquidar”, “Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 LGT”, *TT*, núm. 47, 1999, pág. 65 y “La comprobación y liquidación en el procedimiento de gestión tributaria”, *RHL*, núm. 86, 1999, pág. 318.

³⁶⁷ En este sentido, BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 125 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, que entiende que “mediante la liquidación provisional de oficio se depura en cierta medida el contenido de la declaración, pero partiendo únicamente de los datos que conoce la Administración tributaria, porque se los haya facilitado el sujeto pasivo mediante la declaración, justificantes o un tercero, y de los elementos de prueba que obren en su poder. No cabe, pues, una actividad investigadora”, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 124. En contra, opinan que el artículo 123 de la LGT otorga competencias investigadoras a la Oficina gestora, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Las funciones de los órganos de gestión...”, ob. cit., pág. 12; LAGO MONTERO, José María, “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda Local española”, *RIDT*, núm. 5, 1997, págs. 310 y 311 y MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, para quienes los nuevos artículos 121.2 y 123 de la LGT atribuyen funciones comprobadoras, pero también inquisitivas o de investigación, a los órganos gestores, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 10ª edición, Madrid, 1999, págs. 347 y 348.

³⁶⁸ Informe de la Dirección de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, ob. cit., pág. 141.

En conclusión, tras analizar los medios de comprobación de que dispone la Oficina gestora y habiendo eliminado toda posibilidad de que ésta disponga de facultades investigadoras, podemos afirmar que son actuaciones de comprobación abreviada realizadas por los órganos de gestión tributaria, aquellas que llevan a cabo la verificación del cumplimiento de una obligación tributaria a la vista de la declaración presentada y de los datos que consten en la misma, examinando los justificantes aportados o requeridos al efecto, y teniendo en consideración los elementos de prueba que obren en su poder, referidos a la obligación de declarar, a la realización del hecho imponible y a los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria³⁶⁹.

C) Los límites a la potestad de comprobación abreviada de los órganos de gestión tributaria

No obstante la atribución de la potestad de comprobación a los órganos de gestión tributaria, éstos encuentran un límite importante a la hora de realizar sus actuaciones de comprobación abreviada, porque no pueden extenderse al examen de la documentación contable de las actividades empresariales y profesionales del sujeto pasivo. Son los órganos de la Inspección Tributaria los encargados del examen de dicha documentación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 142 de la LGT y en el artículo 36 del RGIT.

Esta limitación de los órganos gestores en el ejercicio de la comprobación abreviada hace necesario determinar el significado del término “documentación contable”, ya que de ello depende el alcance de las facultades otorgadas a los órganos de gestión tributaria en este precepto. Así, partiendo de una concepción del término en un sentido amplio³⁷⁰, la cuestión consiste en aclarar si se refiere sólo a los libros de contabilidad o se extiende también a todos aquellos justificantes necesarios para la

³⁶⁹ MARZAL DOMÉNECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, “El artículo 123 de la Ley General Tributaria...”, ob. cit., pág. 17.

³⁷⁰ En sentido amplio incluiría tanto la contabilidad exigida por el Código de Comercio como las obligaciones derivadas de las normas fiscales.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

elaboración de los mismos. A nuestro entender, la documentación contable ha de incluir tanto los libros de contabilidad como todos aquellos justificantes, facturas, documentos que reflejen un resultado contable³⁷¹. Esta opinión se fundamenta, entre otros, en el artículo 36 del RGIT que, al referirse a la facultad de la Inspección de examinar la documentación del sujeto se refiere a la contabilidad principal y auxiliar, a los libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes referidos a las actividades empresariales y profesionales³⁷², luego todos estos documentos deben ser exceptuados de comprobación por la Oficina gestora.

No obstante, este límite cede en el supuesto de devoluciones tributarias. En este supuesto, el sujeto pasivo, si fuese requerido para ello, deberá exhibir los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, con el fin de que la Oficina gestora pueda constatar si los datos declarados coinciden con los consignados en los mencionados registros y documentos³⁷³.

De acuerdo con la literalidad del precepto, el órgano gestor podrá requerir la presentación de los registros y documentos contables con la finalidad de cotejar si lo dispuesto en la declaración es similar a lo establecido en los mismos, pero no podrá entrar a comprobar la certeza de lo declarado porque invadiría el campo de las facultades inspectoras³⁷⁴.

³⁷¹ Esta es la opinión sostenida por DE LA PEÑA VELASCO, en base al 2º párrafo del artículo 123.2 que permite requerir la exhibición tanto de los registros como de los documentos exigidos por las normas fiscales en el supuesto de devoluciones tributarias porque, según el autor, si la excepción que se establece a la limitación en este precepto expresamente se refiere a los registros (libros) y documentos (justificantes), cabe entender, a sensu contrario, que en todos los demás casos, en los que no se establecen excepciones a dicho límite, aquél alcanza tanto a unos como a otros, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 25.

³⁷² Asimismo, es posible fundamentar dicha postura en otros artículos de la propia Ley General Tributaria, como son, el artículo 35 relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos, el artículo 83 sobre sanciones por infracciones simples y el artículo 142 sobre el lugar de realización de las actuaciones inspectoras.

³⁷³ Artículo 123. 2 párrafo 2º de la LGT.

³⁷⁴ En este sentido, PITA GRANDAL, Ana María, “La atribución de competencias...”, ob. cit., pág. 642; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., págs. 25 y 26; JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, “La tramitación procedimental...”, ob. cit.,

Sin embargo, es difícil comprender cómo, si el órgano gestor puede requerir la presentación de estos documentos contables, no puede examinarlos con el fin de obtener algún elemento de prueba en que basar su liquidación provisional de oficio y mucho más complicado será, en la práctica, limitar al órgano de gestión para que, ante la presentación por el sujeto pasivo del registro o documento requerido, proceda, únicamente, a una comprobación formal como pretende la norma, luego la existencia de esta excepción puede plantear diversos problemas de aplicación³⁷⁵.

4. La comprobación de valores

A) La comprobación de valores como potestad de los órganos de gestión tributaria

En el apartado anterior hemos examinado la potestad de comprobación de hechos imposables que corresponde a la Oficina gestora, observando como la misma presenta algunas diferencias con la comprobación de la Inspección de los tributos, puesto que no alcanza a la documentación contable y, asimismo, cómo la investigación constituye una tarea no compartida con la Inspección a la que se atribuye dicho cometido en exclusiva. Analizada pues la potestad de comprobación abreviada de los órganos gestores, centramos ahora nuestra atención en una modalidad de comprobación tributaria que tiene como finalidad constatar la exactitud de las valoraciones de los

pág. 64 y PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, "Las liquidaciones provisionales de oficio...", ob. cit., pág. 36.

³⁷⁵ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, opina que "La finalidad de esta exhibición es bastante precisa: la sola constatación de que los datos declarados coinciden con los que figuran en la documentación (art. 123.2, 2º párrafo); pero está claro que si se puede verificar el grado de coincidencia entre declaración y documentación, será para algo, y ese algo no puede ser otra cosa que una autorización implícita a los órganos gestores para que *enjuicien* o *valoren* la documentación que se les aporta. La cuestión es si el órgano gestor puede *desviarse* o *no*, o *prescindir* o *no* de la declaración presentada por el sujeto en caso de que aprecie disconformidad o no coincidencia entre lo declarado y los documentos que haya requerido. Una respuesta positiva vale tanto como atribuir facultades casi plenas a los órganos gestores, y es difícil, desde luego, saber cuál será la intención de la Administración en este caso", *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., págs. 441 y 442. En este sentido FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 169 y siguientes. Diversos interrogantes en este mismo sentido se han planteado TRIGO MORTERERO, Alejandro, "Liquidaciones provisionales de oficio...", ob. cit., pág. 92 y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Las funciones de los órganos de gestión...", ob. cit., págs. 13 y 14.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

diversos elementos del hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, a la que se denomina “comprobación de valores”, y en su ejercicio por parte de la Oficina gestora.

Dentro de la potestad de comprobación y como especie del género que ésta representa, la Administración goza de la potestad de comprobación de valores, mencionada en el artículo 109 de la LGT y regulada, de una forma más detallada, en el artículo 52 de la misma, dentro del Capítulo dedicado a la base imponible. Su situación dentro del articulado de la Ley ha suscitado la crítica de la doctrina desde su implantación, que ha manifestado, en su práctica totalidad³⁷⁶, la incorrecta ubicación de este instituto, que siendo calificado como modalidad de comprobación debía estar regulado en los artículos dedicados a la comprobación e investigación dentro del procedimiento de gestión tributaria.

Como ya hemos indicado, la comprobación de valores aparece aludida en el artículo 109.2 de la Ley, que refiriéndose a la comprobación e investigación dispone, después de otorgar ambas funciones a la Administración en general, que *“La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley”*. Por otro lado, es el artículo 52 de la LGT el que regula esta figura, mientras comienza estableciendo que *“El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración tributaria...”*.

Observamos, de este modo, como ambos preceptos atribuyen la competencia de forma genérica a la Administración tributaria sin especificar órgano en concreto, como había venido siendo la técnica habitual de la Ley. Ni siquiera la normativa reguladora de los distintos tributos donde la comprobación de valores tiene una especial significación, al venir definida su base imponible en términos de “valor real”, esto es, el Impuesto sobre

³⁷⁶ En este sentido, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, “La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos”, *HPE*, núm. 80, 1983, pág. 39 y AGULLÓ AGÜERO, Antonia,

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha realizado una adecuada delimitación de órganos competentes³⁷⁷.

De la lectura de estos preceptos, puede llegarse a la conclusión de que tanto los órganos de gestión tributaria como los órganos inspectores son competentes para comprobar los valores, ante la indefinición de la Ley³⁷⁸.

Ahora bien, la duda surge cuando, ante la inexistencia de un Reglamento General de Gestión Tributaria, el Reglamento que desarrolla el procedimiento de inspección incluye entre las funciones de la Inspección Tributaria la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible. Esta función aparece regulada, a su vez, en el artículo 13 del mencionado Reglamento, referido a las actuaciones de valoración, donde se establece que *“estas actuaciones podrán desarrollarse por la Inspección de los Tributos por su propia iniciativa o a instancia razonada de otros Órganos de la Administración Tributaria...”*, y en el artículo 70 del mismo que, dentro de las disposiciones especiales, se refiere a las actuaciones de valoración realizadas en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación o, en otro caso, en un procedimiento ajeno a la Inspección.

La redacción del Reglamento de Inspección, ha llevado a manifestar, por parte de algún sector doctrinal³⁷⁹, que las actuaciones de valoración y, por consiguiente, la

“La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, ob. cit., págs. 839 y 840.

³⁷⁷ Véase al respecto el artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 40 del Reglamento del mismo Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, y los artículos 46 y 91 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y del Reglamento de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, respectivamente.

³⁷⁸ De acuerdo con PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier, “Competente para realizar la comprobación de valores será la Administración encargada de la gestión del impuesto correspondiente y, dentro de ella, tanto los órganos de gestión como los de inspección”, “La valoración y la comprobación de valores en el sistema tributario estatal”, *TF*, núm. 92, junio 1998, pág. 66.

comprobación de valores se realiza por estos órganos de la Administración, en base a la atribución de competencias llevada a cabo por la Ley General Tributaria y por el mencionado Reglamento.

Parece, sin embargo, más afortunado entender que la Ley General Tributaria no ha querido designar un órgano específico competente para efectuar la comprobación de valores y, en consecuencia, tal y como entendíamos en relación con la más amplia potestad de comprobación tributaria, a la que ésta pertenece, dicha función puede ser ejercitada por los órganos de gestión tributaria o por los de Inspección Tributaria. Por otro lado, el hecho de que el Reglamento de Inspección encuadre la actividad de valoración como una de las actuaciones inspectoras, no puede llevarnos a entender que esta función se reserva en exclusiva a dichos órganos administrativos³⁸⁰.

Por esta razón, nos parece adecuado entender, con el profesor ESCRIBANO LÓPEZ³⁸¹, que la competencia para el ejercicio de la comprobación de valores la poseen los órganos de gestión tributaria cuando se trate de comprobación sobre hechos imposables declarados, mientras que intervendrán los órganos de inspección cuando se trate de hechos imposables no declarados, puesto que los órganos de gestión tributaria no poseen facultades de investigación.

³⁷⁹ PERIS GARCÍA, Purificación, *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996, pág. 36.

³⁸⁰ En este sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores", *JT de Aranzadi*, núm. 18, 1998, pág. 21. Esta opinión fue sostenida, años atrás, por el Tribunal Supremo, en una Sentencia de 28 de marzo de 1984 (RJ 1984, 1677), ante la impugnación realizada contra el Real Decreto 425/1981, que recogía una redacción similar a la del actual Reglamento de Inspección, atribuyendo la función de comprobación de valores a la Inspección de los tributos. Ante la posibilidad de que este Real Decreto hubiese vulnerado una norma de rango superior al asignar la función valorativa a los órganos inspectores, el Tribunal Supremo entendió, en su Considerando 2º, que "...la norma impugnada (en ese caso el Real Decreto 425/1981) no atribuye una facultad valorativa con exclusividad y monopolio, sino en orden a un más expedito ejercicio de tareas inspectoras...". Esta sentencia, aunque referida a una normativa hoy derogada, puede ser aplicada, en la actualidad, ante la redacción similar del artículo 2 del RGIT.

³⁸¹ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "Valor y valoración en el ordenamiento tributario español", *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 24, 1994, pág. 141. Idéntica opinión mantiene PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 9ª edición, Madrid, 1999, pág. 213.

La gestión de los tributos...

Por otro lado, el artículo 52 de la LGT, al que se remiten las normas que regulan la comprobación de valores en aquellos impuestos del sistema tributario donde ésta tiene aplicación, está carente de desarrollo reglamentario y se limita a determinar los medios de que dispone la Administración para llevar a término la comprobación de valores, siendo necesario advertir que la misma goza de una cierta discrecionalidad en la elección del medio más adecuado en cada caso³⁸². Por esta razón, nos parece importante que un futuro Reglamento de Gestión Tributaria desarrolle el procedimiento mediante el cual la Oficina gestora debe llevar a cabo la comprobación de valores, previa atribución expresa a estos órganos de dicha competencia en la Ley General Tributaria, prestando cierta atención a determinados aspectos del mismo, en especial a la motivación del acto de comprobación de valores.

B) La valoración de los bienes en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introduce una novedad en torno a la valoración de los bienes que consiste en dos medidas que pretenden dotar de una cierta seguridad las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria y reducir, en alguna medida, la litigiosidad que la comprobación de valores viene suscitando³⁸³.

La primera de estas medidas se refiere a los acuerdos previos de valoración regulados en el artículo 9 de la LDGC que suponen adelantar la comprobación de valores a

³⁸² En este sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, "La comprobación de valores...", ob. cit., pág. 44 y PERIS GARCÍA, Purificación, *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, ob. cit., pág. 71. Por otra parte, la jurisprudencia y la doctrina administrativa han destacado la facultad de elección de los medios para la comprobación de valores de que dispone la Administración, entre otras, la STS de 9 de mayo de 1988 (RJ 1988, 3775) y las RTEAC de 27 de mayo de 1993 (JT 1993, 925), de 24 de febrero de 1994 y de 26 de enero de 1995 (JT 1995, 317).

³⁸³ Véase, al respecto, MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, "Valoración de bienes", *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 323.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

un momento anterior a la declaración del valor³⁸⁴, lo que evitará, de alguna forma, futuros conflictos en la medida en que el resultado del acuerdo es vinculante para las partes. No obstante, los contribuyentes podrán solicitar a la Administración que realice la valoración de los bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible, cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, encontrándose, al respecto, algunos ejemplos de estos acuerdos previos de valoración en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre operaciones vinculadas, y en la Disposición adicional 2ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, sobre acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto. Sin embargo, en ambos casos, la competencia para informar, instruir y resolver el procedimiento es del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, por lo que su análisis excede de nuestro objeto de estudio.

Por otro lado, el artículo 25 de la LDGC establece la obligación de la Administración de informar, a petición del interesado, sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en su territorio, vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión, lo que no impedirá, sin embargo, la posterior comprobación administrativa. En realidad, la trascendencia de esta medida se encuentra limitada por la carencia de efectos vinculantes de la contestación de la Administración que, al permitir una comprobación administrativa posterior, no garantiza la seguridad del contribuyente de que la valoración otorgada por la Administración a estos bienes no será modificada por la misma con posterioridad³⁸⁵. No obstante, al tratarse de un deber de información impuesto a la Administración tributaria volveremos a referirnos a este precepto al término de este Capítulo relacionándolo entre los deberes administrativos.

³⁸⁴ ALGUACIL MARÍ, Pilar, *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, pág. 248.

³⁸⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "Valoración de bienes", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., págs. 166 y 167. En sentido idéntico, FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, "Derechos generales de los contribuyentes", *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 86.

5. Efectos jurídicos de la comprobación efectuada por los órganos de gestión

La realización de la actividad de comprobación tributaria por los órganos de gestión tributaria produce una serie de efectos jurídicos que reseñamos a continuación:

A) La verificación de los elementos del hecho imponible declarado y de su valoración: alcance jurídico de la comprobación realizada por los órganos de gestión

Mediante el ejercicio de la comprobación tributaria, la Oficina gestora verifica, dentro de los límites que establece la Ley General Tributaria, si lo declarado por el sujeto pasivo lo ha sido correctamente, esto es, demuestra la existencia del hecho imponible y de su valoración, realizando, en este último caso, una comprobación de valores.

De acuerdo con el artículo 123 de la LGT, los órganos de gestión tributaria pueden realizar actuaciones de comprobación abreviada, dentro de los límites establecidos por la norma legal, que, expresamente, impide a los órganos gestores examinar la documentación contable de los empresarios o profesionales. Así pues, la Oficina gestora está facultada para realizar comprobaciones que exceden de la mera comprobación formal, esto es, del cotejo de datos y la corrección de errores aritméticos y se basan, en los datos declarados por el sujeto pasivo, en los justificantes presentados por los mismos o requeridos por la Administración y en los elementos de prueba que obran en su poder, hayan sido declarados por el propio sujeto pasivo o por un tercero en cumplimiento de sus deberes de información, de manera que, en aquellos casos en que no sea necesaria la comprobación de la documentación contable del sujeto pasivo, la Oficina gestora puede llevar a cabo actuaciones que no difieren de las realizadas por la Inspección Tributaria.

No obstante lo anterior, el resultado de las actuaciones de comprobación de los órganos de gestión se manifiesta mediante una liquidación provisional y, en principio,

no vincula a la Administración tributaria a los efectos de una comprobación administrativa posterior, puesto que la provisionalidad de la liquidación permite su modificación en cualquier momento del procedimiento de comprobación o investigación tributaria. Sin embargo, a nuestro entender, esta afirmación debe ser matizada, puesto que, como tendremos ocasión de reiterar en diversas ocasiones, si bien es posible entender que la liquidación resultante de la comprobación formal realizada por la Oficina gestora constituye, en todo caso, una liquidación provisional y modificable, no puede decirse lo mismo de las liquidaciones que resulten de una comprobación en sentido propio realizada por la Oficina gestora, en cuyo caso, aquello que ha sido comprobado por los órganos de gestión dentro de los límites que establece el artículo 123 de la LGT, debe tener un efecto vinculante para la Administración, de manera que la Inspección de los tributos no puede volver sobre dichos elementos al realizar la comprobación global del hecho imponible. Por esa razón, afirmamos, aunque trataremos dicha cuestión más adelante, que la liquidación dictada como resultado de la comprobación abreviada de los órganos de gestión debe ser parcialmente provisional y parcialmente definitiva en la medida en que lo comprobado por la Oficina gestora no pueda ser objeto de nueva comprobación por parte de la Inspección³⁸⁶.

B) La interrupción de la prescripción del tributo comprobado

Dentro de los efectos jurídicos derivados de la actuación de comprobación realizada por los órganos de gestión nos referimos a la interrupción de la prescripción del tributo comprobado que viene provocada por el requerimiento de justificantes por parte de la Oficina gestora y, en su caso, por la liquidación provisional dictada por el órgano de gestión.

³⁸⁶ En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., pág. 20; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Las funciones de los órganos de gestión...", ob. cit., pág. 14; JUAN LOZANO, Ana María, "Liquidaciones provisionales", *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., págs. 645 y 646 y LAGO MONTERO, "Las liquidaciones tributarias...", pág. 59 y siguientes. Asimismo, véase la STS de 18 de julio de 1998 (RJ 1998, 7512), referida a la gestión local, en la que el Tribunal entiende que la liquidación practicada por un Ayuntamiento cuando se ha realizado comprobación, es una liquidación definitiva, con independencia de la denominación que quiera dársele y la Administración no puede volver a comprobar lo que ya ha comprobado, pues "iría contra la seguridad jurídica que preconiza el artículo 9.3 de la Constitución".

La gestión de los tributos...

De acuerdo con el artículo 66.1 a) de la LGT, los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpen “por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible”, por lo que la comprobación administrativa llevada a cabo por los órganos de gestión tributaria con conocimiento formal del sujeto pasivo, esto es, produciéndose el requerimiento de justificantes, interrumpe la prescripción del tributo que se está comprobando³⁸⁷, siempre que sea conducente a las finalidades indicadas por el precepto legal y no pueda considerarse una actuación administrativa meramente interruptiva de la prescripción³⁸⁸. Ahora bien, si las actuaciones de comprobación realizadas por la Oficina gestora interrumpen la prescripción del tributo que se está comprobando y, en consecuencia, comienza a contar de nuevo el plazo de prescripción desde la última actuación administrativa realizada, sería conveniente, en aras a la consecución de la seguridad jurídica del contribuyente, la aplicación a las actuaciones gestoras de una regla similar a aquella que, en relación con las actuaciones inspectoras, aparece recogida en el artículo 29.3 de la LDGC y determina la no interrupción de la prescripción ante suspensiones injustificadas de las actuaciones administrativas durante un plazo de tiempo determinado³⁸⁹.

³⁸⁷ DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., págs. 27 y 28.

³⁸⁸ Véase, en este sentido, aunque referidas a requerimientos realizados por la Inspección de los tributos, la STS de 14 de junio de 1978 (RJ 1978, 2183) y las RTEAC de 7 de febrero de 1989 (*Impuestos*, núm. 24, 1989) y de 3 de julio de 1990 (*Civitas, REDF*, núm. 71, 1991).

³⁸⁹ En este sentido, aunque en relación con la aplicación del artículo 31.4 del RGIT (ahora, artículo 31 quarter, tras la modificación introducida en este Reglamento mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero), DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., págs. 27 y 28 y JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, “La tramitación procedimental...”, ob. cit., págs. 66 y 67. Véase, asimismo, las SSTS de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), de 18 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9309) y de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7147), sobre interrupción injustificada de las actuaciones de la Inspección Tributaria por más de seis meses.

C) La práctica de la liquidación provisional de oficio

El desarrollo de la comprobación abreviada por los órganos de gestión tributaria provoca la realización de una liquidación provisional por medio de la cual la Oficina gestora determina la obligación tributaria del contribuyente o, en su caso, la obligación de devolución que corresponde a la Administración tributaria. Ahora bien, aunque la realización de la liquidación provisional no es obligatoria en los casos en que las actuaciones de comprobación abreviada finalicen con la determinación de una deuda tributaria idéntica a la expresada en la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo³⁹⁰, razones de seguridad jurídica aconsejan, en nuestra opinión, que la liquidación tributaria sea dictada, en todo caso, a pesar de constituir una confirmación de lo declarado por el sujeto pasivo, sobre todo, cuando la comprobación ha sido realizada con conocimiento formal del contribuyente, mediante el requerimiento de justificantes.

Por otro lado, la liquidación resultante de las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de gestión es, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT, una liquidación provisional, luego puede ser modificada, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Nos remitimos, en este punto, al análisis de la liquidación provisional de oficio del artículo 123 de la LGT que será realizado en un epígrafe posterior de este Capítulo.

³⁹⁰ En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, dispone que “la liquidación provisional de oficio no constituirá un momento necesario del nuevo esquema procedimental, ya que, en aquellos casos en los que, tras la comprobación abreviada, la Administración concluya en una determinación cuantitativa de la deuda del sujeto pasivo idéntica a la que éste reflejó en su declaración-liquidación, no será necesario proceder por la Administración a la plasmación formal en una liquidación provisional con notificación al sujeto pasivo de la materialización de las actuaciones de comprobación abreviada realizadas”, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 16.

IV. LA POTESTAD DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

1. Introducción: delimitación previa del significado del término “liquidación”

Dentro del conjunto de potestades específicas de los órganos de gestión tributaria se incluye, además de la potestad de comprobación anteriormente desarrollada, la de liquidación de la deuda tributaria³⁹¹, a cuyo desarrollo dedicamos el presente apartado de nuestro trabajo.

No obstante, para iniciar el estudio de la potestad de liquidación tributaria de los órganos de gestión debemos aclarar que el término “liquidación” no disfruta de un significado unívoco y ha sido entendido por la doctrina en dos sentidos diferentes³⁹²: por un lado, la liquidación se ha definido como el conjunto de operaciones que conducen a la determinación de la obligación tributaria³⁹³, pero, según otro sector doctrinal, dicho

³⁹¹ En opinión de PALAO TABOADA, Carlos, “en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen, al menos, dos procedimientos, el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan”, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria”, ob. cit., pág. 51.

³⁹² El SDFUM distingue entre el procedimiento de liquidación y el acto de liquidación tributaria y establece que “La diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte: la liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo -el procedimiento administrativo de liquidación tributario, compuesto por una serie de actos y operaciones- y, entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda -acto administrativo de liquidación del tributo”, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., págs. 893 y 894. Asimismo, DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, ob. cit., pág. 41.

³⁹³ GUTIÉRREZ DEL ALAMO y MAHOU, Joaquín, opina que “La liquidación de un impuesto no es sino la operación en virtud de la cual se cuantifica aquél”, “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *RDFHP*, núm. 93, 1971, pág. 568. Idéntica opinión parece mantener BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 67, cuando al definir la liquidación tributaria se refiere a ella como una actividad y no como un acto administrativo. Dice la autora que “... podríamos definir la liquidación tributaria como la actividad -perteneciente al ámbito de la gestión del tributo- consistente en la combinación, según un sistema establecido legalmente, lógico-jurídica y aritmética de los datos relevantes a efectos de la aplicación del tributo de que se trate, y dirigida a determinar si el hecho imponible correspondiente se ha realizado y en qué medida, lo cual, una vez notificada al sujeto pasivo, convierte, en su caso, a la deuda tributaria en líquida y exigible...”.

término se reserva para aquellos actos que, dentro del procedimiento de gestión tributaria, concretan la obligación líquida y exigible³⁹⁴.

De acuerdo con lo expuesto, identificamos la potestad de liquidación tributaria con aquélla que consiste en dictar el acto de imposición que pone fin al procedimiento, puesto que éste parece haber sido el sentido otorgado al término por nuestra Ley General Tributaria que utiliza la expresión “procedimiento de gestión tributaria” para referirse a la liquidación como procedimiento y reserva la palabra “liquidación” como sinónimo de acto de liquidación³⁹⁵.

En base a las consideraciones realizadas, analizamos, seguidamente, la potestad de liquidación tributaria de los órganos de gestión, es decir, el poder-deber que corresponde a estos órganos de dictar el acto de liquidación que convierte la deuda en líquida y exigible, partiendo, para ello, de una delimitación conceptual del acto de liquidación tributaria, inexistente en la Ley General Tributaria, que nos será útil a efectos de examinar la liquidación provisional de oficio como resultado de la actuación gestora.

2. Concepto y características de la liquidación tributaria

La Ley General Tributaria no define la liquidación tributaria y se limita, en su artículo 120, a diferenciar entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva³⁹⁶, pasando, posteriormente, a regular las liquidaciones provisionales de oficio realizadas por los órganos de gestión tributaria tras las actuaciones de comprobación abreviada. Sin embargo, a pesar de la inexistencia de una definición legal de liquidación tributaria, la

³⁹⁴ En este sentido, PÉREZ DE AYALA, José Luis, “El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación tributaria material”, *XV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 199; ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 162 y RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987, pág. 43 y siguientes.

³⁹⁵ Una excepción al respecto podría encontrarse en el artículo 90 de la LGT que alude a la liquidación como procedimiento de determinación de la deuda tributaria.

³⁹⁶ Si bien hay que decir que el artículo 120 de la LGT no define la liquidación provisional que, con carácter residual, reserva para aquellos supuestos que no pueden considerarse de liquidación definitiva.

doctrina ha sido muy prolija a la hora de definir este acto final del procedimiento de gestión tributaria³⁹⁷.

La indeterminación legal en este aspecto, impulsa el estudio, siguiendo a CLAVIJO HERNÁNDEZ³⁹⁸, de las diferentes notas que caracterizan a la liquidación tributaria con el fin de deducir de ellas el concepto que, de la forma más adecuada posible, defina el acto de liquidación, y que sirva de premisa a una posterior diferenciación entre las liquidaciones provisionales y definitivas, como presupuesto, a su vez, del estudio de la potestad de liquidación que corresponde a los órganos de gestión en el desarrollo del procedimiento de determinación de la deuda tributaria.

A) Las características de la liquidación tributaria

a) La liquidación tributaria es un acto administrativo

El acto de liquidación tributaria es dictado por la Administración en el ejercicio de su potestad de liquidación.

En la actualidad, la titularidad de la potestad de liquidación se distribuye, de forma compartida, entre los órganos de gestión tributaria y los órganos de Inspección de los tributos que, tras una serie de avatares legislativos, ampliamente recopilados en el Capítulo I de este trabajo, ha visto integrada entre sus funciones, después de la redacción otorgada al artículo 140 de la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la

³⁹⁷ Son varios los autores que han dado un concepto de liquidación, entre ellos, LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, "Las liquidaciones tributarias", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., págs. 201 y 202; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1510; ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 164 y LAGO MONTERO, José María, *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario español*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, pág. 8.

³⁹⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1514 y siguientes y "El acto de liquidación", *Civitas, REDF*, núm. 20, 1978, pág. 656 y siguientes.

misma, la de practicar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Por lo tanto, dejando al margen la potestad de liquidación de los órganos inspectores, que no constituye nuestro objeto de estudio, podemos afirmar que los órganos de gestión tributaria son los encargados, aunque no de forma exclusiva, de girar las liquidaciones que corresponda dentro del procedimiento de gestión de los tributos, realizando así una competencia histórica que se había visto debilitada por diversas causas señaladas en el Capítulo I de este trabajo.

No obstante lo anterior, la aparición de la autoliquidación como sistema de gestión tributaria ha planteado la cuestión de si la misma puede considerarse como una liquidación y, por esta razón, es conveniente comenzar la caracterización de la liquidación tributaria afirmando que se trata de un acto administrativo.

En este sentido, un importante sector doctrinal, representado por CLAVIJO HERNÁNDEZ³⁹⁹, entiende que las autoliquidaciones no son verdaderas liquidaciones, puesto que no existe un pronunciamiento administrativo que constituye, según el SDFUM, bajo la dirección del profesor SAINZ DE BUJANDA, el requisito imprescindible para que la liquidación exista. Desde otro punto de vista, BOLLO AROCENA⁴⁰⁰ opina que la actividad del sujeto pasivo concretada en la autoliquidación se identifica con la propia liquidación tributaria en sentido estricto.

³⁹⁹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, dispone que "jurídicamente, la diferencia entre las denominadas autoliquidaciones y el acto de liquidación está en que aquéllas son propuestas de los sujetos pasivos a la oficina gestora sobre el contenido del acto de liquidación", "El acto de liquidación", ob. cit., pág. 654.

⁴⁰⁰ BOLLO AROCENA, María del Carmen, concluye, tras un análisis de las construcciones teóricas y del articulado de la Ley General Tributaria, que "en los casos en que las leyes reguladoras de los tributos impongan a quienes incidan en sus respectivos hechos imposables el deber de presentar una declaración-liquidación, la actividad llevada a cabo por los sujetos afectados por dicho deber es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación y, por tanto, aquella actividad se concreta asimismo en una verdadera y propia liquidación tributaria en sentido estricto, de donde se desprende que la actividad liquidatoria *no corresponde por esencia a la Administración...*", *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 65.

Sin embargo, en nuestra opinión, la consideración de la autoliquidación como una liquidación tributaria debe ser enfocada desde la distinción, anteriormente mencionada, de la liquidación como actividad, es decir, como procedimiento para la determinación de la deuda tributaria o como acto que pone término a dicho procedimiento.

Entendida la liquidación como actividad desempeñada por los órganos de gestión para determinar la deuda tributaria⁴⁰¹, los sujetos pasivos a los que se atribuye el deber de autoliquidar el tributo, están realizando, de igual modo, una liquidación tributaria, puesto que materialmente realizan la misma actuación que la Administración, es decir, determinan la cuantía de la deuda tributaria que están obligados a satisfacer o el crédito a su favor que tienen derecho a percibir cuando las obligaciones a cuenta satisfechas superan la cuota líquida resultante de la autoliquidación. De esta forma, es posible interpretar el contenido del artículo 10 k) de la LGT que recoge entre las materias reservadas a la ley, la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, ya que, como bien ha dicho ALBIÑANA⁴⁰², las operaciones de liquidación son diferentes de las liquidaciones tributarias propiamente dichas, esto es, de los actos de liquidación.

Si partimos, por el contrario, de la caracterización de la liquidación como acto de determinación de la deuda tributaria, no resulta procedente calificar la autoliquidación como una verdadera liquidación tributaria, puesto que no existe un pronunciamiento administrativo sobre el importe de la deuda y no podemos entender, con GUTIÉRREZ DEL ALAMO⁴⁰³, que el acto de la Administración se produce en el momento de la aceptación o mera recepción de la autoliquidación que constituye, de acuerdo con la

⁴⁰¹ En este sentido la entiende BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 67.

⁴⁰² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, afirma que “se diferencian las liquidaciones propiamente dichas (artículos 120 y siguientes) y las operaciones de liquidación tributaria (artículo 10-k), pudiendo quedar la práctica de estas últimas a cargo de los particulares, siempre que esta obligación se regule mediante ley”, “Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria”, *HPE*, núm. 16, 1972, pág. 126.

⁴⁰³ GUTIÉRREZ DEL ALAMO y MAHOU, Joaquín, “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, ob. cit., pág. 571.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

opinión del autor, un acto tácito de adhesión de la Administración a la declaración formulada y a las operaciones de liquidación practicadas por el sujeto pasivo⁴⁰⁴.

Consecuentemente, a nuestro entender, la autoliquidación no se identifica con la liquidación tributaria, puesto que, aunque la actividad desarrollada por el sujeto pasivo para cumplir este deber sea similar a la realizada por la Administración, no constituye un acto administrativo y no produce los mismos efectos jurídicos. No obstante, nos remitimos en este punto al estudio sobre la naturaleza de la autoliquidación tributaria que será realizado en el Capítulo siguiente al estudiar los deberes tributarios de los sujetos pasivos.

En otro orden de ideas, se manifiesta el supuesto de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizadas por las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria mediante el programa PADRE con la finalidad de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus deberes tributarios. Al ser realizadas por la Administración en base a los datos facilitados por los propios contribuyentes, algún autor⁴⁰⁵ ha descrito la posibilidad de equiparar estas autoliquidaciones a las liquidaciones administrativas provisionales, ya que el sujeto pasivo se limita a declarar una serie de datos a la Administración que será la encargada, a través de sus órganos de gestión, de determinar la cuota líquida del tributo.

Sin embargo, aún planteada la cuestión en estos términos, no es posible entender que dicha autoliquidación, realizada por los órganos gestores, constituya una verdadera liquidación administrativa, por la razón de que debe constar en la misma la firma del sujeto pasivo, que tendrá libertad para aceptar o no el proyecto de autoliquidación que le presenta

⁴⁰⁴ Debemos destacar en este punto la opinión manifestada por MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, cuando establece que “en los supuestos de autoliquidación no existe, jurídicamente hablando, acto de liquidación por la Administración, ya que no se da un pronunciamiento administrativo sobre el importe de la deuda tributaria; la Administración financiera, en todos casos, realiza simplemente una actividad de caja, no hay pronunciamiento, ni tácito ni presunto, simplemente un acto ejecutivo de admisión de un ingreso”, “La exigibilidad de los tributos”, *Civitas, REDF*, núm. 30, 1981, pág. 250. Igualmente se pronuncia RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 298.

⁴⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón, “La facilitación por el sujeto activo del cumplimiento de la obligación: ¿autoliquidaciones elaboradas por la Administración?”, Editorial de *QF*, núm. 11, 1995, pág. 5.

la Oficina gestora. Entramos más bien, en este punto, en el campo de los deberes de asistencia que corresponden a los órganos de gestión y que serán tratados con posterioridad.

Por otro lado, la liquidación tributaria, en su calidad de acto administrativo, es a su vez un acto unilateral, esto es, dictado por el órgano competente en el ejercicio de su función y ajustándose al procedimiento establecido al efecto que desarrollaremos en el último Capítulo de este trabajo.

b) La liquidación tributaria es un acto decisorio

El acto decisorio se caracteriza por ser una declaración de voluntad dirigida a un súbdito por la cual se define ejecutoriamente una situación jurídica individualizada de dicho súbdito, o de la Administración respecto de él⁴⁰⁶.

Partiendo de esta definición formulada por la doctrina administrativa, podemos entender, con CLAVIJO HERNÁNDEZ⁴⁰⁷, que la liquidación tributaria se encuadra dentro de los actos decisorios, pues contiene una declaración de voluntad de los órganos de gestión sobre la cuantía de la deuda tributaria de un sujeto determinado, o de la Administración tributaria respecto de él, y es ejecutoria, en el sentido de que obliga a su cumplimiento de forma inmediata.

Asimismo, el acto administrativo de liquidación goza de la presunción de legalidad contenida en el artículo 8 de la LGT⁴⁰⁸, que admite prueba en contrario por parte de quien pretenda hacer valer su derecho. Por el contrario, dicha presunción no es aplicable a la autoliquidación, ya que, aunque el artículo 8 de la Ley se refiera a los actos de

⁴⁰⁶ FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 559.

⁴⁰⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "El acto de liquidación", ob. cit., pág. 658.

⁴⁰⁸ De acuerdo con el artículo 8 de la LGT, "Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes".

determinación de bases y deudas sin especificar de quién proceden los mismos, no es posible atribuir a un acto del sujeto pasivo una característica reservada para las actuaciones administrativas⁴⁰⁹.

c) La liquidación tributaria es un acto resolutorio

Dentro de los actos dictados por la Administración, la doctrina administrativa⁴¹⁰ ha distinguido los actos resolutorios y los actos de trámite, principalmente en base a la imposibilidad de impugnación de los segundos de forma independiente o separada del acto final al que preparan.

Teniendo en cuenta esta diferenciación, es posible afirmar que la liquidación tributaria es un acto resolutorio, de efectos transitorios o definitivos, según se trate de una liquidación provisional o definitiva, pero impugnabile en los dos casos, de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente⁴¹¹. El hecho de que una liquidación tributaria sea susceptible de modificación posterior impedirá que pueda ser considerada como definitiva pero no como acto resolutorio.

d) La liquidación tributaria es un acto expreso

El acto de liquidación tributaria es un acto administrativo expreso que, como ya hemos mencionado anteriormente, contiene una declaración de voluntad de la Administración sobre la cuantía de la deuda tributaria de un sujeto determinado o de su derecho a la devolución y, además, debe ser motivado, con referencia a los hechos y

⁴⁰⁹ Esta opinión es sostenida por BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., págs. 56 y 57, a pesar de que pretende, a lo largo de todo su trabajo, una equiparación entre la liquidación administrativa y la autoliquidación.

⁴¹⁰ En este sentido, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 560 y siguientes.

⁴¹¹ Véase el artículo 165 de la LGT que incluye entre los actos reclamables en vía económico-administrativa a las liquidaciones provisionales o definitivas y el artículo 38 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

fundamentos de derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la LDGC que obliga a la Administración a resolver expresamente los procedimientos de gestión tributaria.

Una excepción a la regla de la liquidación expresa que, por otro lado, excede a nuestro objeto de estudio, se encuentra en el acto de liquidación resultante de un acta de conformidad de la Inspección de los tributos que se entenderá producida, según el artículo 60.2 del RGIT, de acuerdo con la propuesta contenida en el acta, si el Inspector Jefe no se pronuncia al respecto en el plazo de un mes desde la fecha del acta. No obstante, al no tratarse de una liquidación realizada por los órganos de gestión tributaria, solamente queremos hacer mención de su existencia, siendo la regla general el carácter expreso de la liquidación administrativa.

e) La liquidación tributaria es un acto declarativo

La liquidación tributaria es un acto por el cual la Administración se limita a declarar el importe de la deuda tributaria correspondiente a un sujeto determinado o de la obligación de devolución que corresponde a la Administración tributaria respecto de dicho sujeto.

Esta afirmación enlaza directamente con el problema suscitado en la doctrina acerca del nacimiento de la obligación tributaria, que ha provocado posiciones encontradas de los diversos autores que han estudiado el tema.

Las opiniones más destacadas en torno al nacimiento de la obligación tributaria consideran nacida dicha obligación, bien con la realización del hecho imponible, bien con el acto de liquidación tributaria.

Así pues, un amplio sector doctrinal es partidario de la llamada “tesis declarativa” y entiende que la obligación tributaria, como obligación legal, nace cuando se realiza el

presupuesto de hecho recogido en la ley, es decir, el hecho imponible⁴¹². Como argumento principal para fundamentar su posición atienden estos autores al tenor del artículo 28 de la LGT, según el cual la realización del hecho imponible “origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Sin embargo, CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO⁴¹³, en su crítica a las ideas sostenidas a este respecto por el profesor SAINZ DE BUJANDA, opinan que el texto legal no es tan claro y está lleno de ambigüedades, porque es posible entender literalmente que del hecho imponible surge la obligación tributaria y es éste, por lo tanto, el primer requisito para que nazca la obligación, pero el precepto no ordena que la obligación tributaria nazca cuando se realice el hecho imponible. De este modo, algunos estudiosos del tema se muestran partidarios de calificar el acto de liquidación como elemento que hace nacer la obligación tributaria, siguiendo la llamada “tesis constitutiva”. Para ellos, la obligación tributaria nace cuando tiene lugar el acto de liquidación tributaria y, en consecuencia, este acto sería constitutivo de la obligación y no meramente declarativo de la misma⁴¹⁴. El elemento esencial que ha fundamentado su teoría ha sido,

⁴¹² Entre ellos, VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP*, núm. 39, 1960, pág. 591; SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Nacimiento de la obligación tributaria”, *RDFHP*, núm. 58, 1965, pág. 268 y FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 357. En la doctrina italiana es destacada la posición de GIANNINI cuando establece que la obligación tributaria debe surgir en el mismo momento en que concurren los dos factores que la determinan: la norma legislativa y la verificación del presupuesto de hecho recogida en ella, *Instituzioni di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milán, 1974, págs. 180 y 181.

⁴¹³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, *Ordenamiento tributario español I*, ob. cit., págs. 276 y 277.

⁴¹⁴ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, *Ordenamiento tributario español I*, ob. cit., pág. 280, que exponen una postura basada en el crítica a la teoría de la “tesis declarativa” del profesor SAINZ DE BUJANDA y BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 85. Por otro lado, los máximos exponentes de esta tesis en la doctrina italiana han sido ALLORIO, Enrico, que califica el acto de imposición como un acto constitutivo de la obligación tributaria, *Diritto processuale tributario*, 5ª edición, Torino, 1969, pág. 66 y BERLIRI, Antonio, que postula una teoría caracterizada por la introducción de la figura del derecho potestativo, al establecer que la realización del hecho imponible otorga un derecho de este tipo a la Administración para liquidar el tributo siendo esta liquidación la que hace nacer la obligación tributaria, *Principi di Diritto Tributario*, Volumen II, Tomo I, ob. cit., pág. 24.

entre otras, la norma contenida en el antiguo artículo 126 de la LGT⁴¹⁵ (hoy modificado), a cuyo tenor podían sostener estos autores el carácter constitutivo de la obligación tributaria otorgado al acto de liquidación.

Ahora bien, en nuestra opinión, la cuestión pasa por delimitar el significado y alcance de la expresión “nacimiento de la obligación tributaria”. En el ordenamiento tributario la obligación nace con la realización del hecho imponible pero no queda determinada, ni es exigible, hasta que no tiene lugar el procedimiento de aplicación del tributo en el cual la prestación tributaria se convierte en líquida. No debemos confundir el nacimiento de la obligación tributaria con la exigibilidad de la misma. La obligación tributaria nace por la realización del presupuesto de hecho contenido en la norma, en ese momento se devenga el tributo, y es exigible tras el acto de liquidación tributaria que declara la existencia de la obligación y cuantifica el importe de la deuda tributaria⁴¹⁶. Sólo, en este sentido, se podría atribuir a la liquidación tributaria una cierta eficacia constitutiva sobre la obligación tributaria, en la medida en que el acto de liquidación es necesario para que la Administración pueda exigir el crédito tributario.

⁴¹⁵ Decía el artículo 126 de la LGT que “*Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria*”.

⁴¹⁶ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 233 y 234. Por otra parte, PÉREZ DE AYALA, José Luis, defendió una posición, que podría calificarse de intermedia, al entender que “la obligación tributaria nace en virtud de un presupuesto complejo de formación progresiva, integrado por el hecho imponible y por el acto de imposición”, “Potestad de imposición y relación...”, ob. cit., pág. 178 y siguientes. El autor argumenta su postura de la forma siguiente: la obligación tributaria tiene su fuente, esto es, nace, de la ley, de la realización del hecho imponible pero, sin embargo, no existe desde el mismo momento en que el hecho imponible se realiza, ya que los efectos jurídicos del hecho imponible surgen tras el ejercicio de la potestad administrativa de liquidación.

Esta parece ser también la conclusión a la que llega el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de julio de 1991 (RJ 1991, 7767), en la que sosteniendo, desde nuestro punto de vista, una tesis equivocada en torno a la ley aplicable en el supuesto de que ésta haya variado desde la realización del hecho imponible al momento de liquidación del tributo, dispone, en su FD 1º, que “*entre el hecho imponible (determinación impositiva y nacimiento de la obligación tributaria) y el devengo del impuesto (derecho del Fisco a adquirir una cantidad determinada) existe un interregno o lapso de tiempo donde han de acaecer una serie de actos, variables según las circunstancias, hasta llegar a este último*”.

f) La liquidación tributaria es un acto de efectos transitorios o definitivos

Por último, como posteriormente será estudiado, el acto de liquidación tributaria puede tener efectos transitorios, o bien definitivos, según se trate de una liquidación provisional o definitiva, con las consecuencias que dicha calificación conlleva en cada caso.

B) El concepto de liquidación tributaria

Analizadas las características más importantes del acto de liquidación tributaria, estamos en condiciones de definir el mismo, siguiendo en este punto a CLAVIJO HERNÁNDEZ⁴¹⁷, como “aquella declaración fundamentalmente expresa, dictada por los órganos de gestión tributaria (o Inspección, en su caso), que contiene una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material o de una obligación de devolución, y dirigida al sujeto pasivo para que haga efectivo, si procede, el importe de la deuda tributaria”.

3. Liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas

Una vez definida la liquidación tributaria, pasamos seguidamente a establecer la distinción entre las liquidaciones provisionales y definitivas, como premisa para la caracterización de las liquidaciones propias de los órganos de gestión tributaria reguladas en el artículo 123 de la LGT, que analizamos a continuación.

A) Criterios de diferenciación entre las liquidaciones provisionales y las liquidaciones definitivas

El artículo 120 de la LGT, sin definir el acto de liquidación tributaria, distingue las liquidaciones en provisionales y definitivas. De acuerdo con este precepto, se consideran

⁴¹⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “Las liquidaciones: liquidaciones provisionales y definitivas”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1505.

La gestión de los tributos...

liquidaciones tributarias definitivas las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional; las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios que, tras su desaparición, debe referirse a las liquidaciones resultantes de la estimación indirecta de bases y las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán la consideración de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales.

De este modo, la distinción legal entre ambos tipos de liquidaciones se realiza en base al criterio de la existencia o no, antes de dictar dicho acto administrativo, de la correspondiente comprobación y valoración del hecho imponible por parte de la Administración⁴¹⁸.

Sin embargo, la existencia o no de comprobación administrativa no es criterio suficiente para calificar una liquidación de provisional o definitiva y, sobre todo, no se adapta a la realidad actual, donde apreciamos cómo la Inspección de los tributos puede extender un acta previa, que dará lugar a una liquidación provisional, una vez realizadas ciertas actuaciones de comprobación y donde, además, los órganos de gestión tributaria practican liquidaciones provisionales de oficio tras realizar actuaciones de comprobación abreviada, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT. Por esta razón, podemos afirmar que la liquidación provisional es aquella que se practica sin previa comprobación administrativa o como resultado de una comprobación abreviada⁴¹⁹. Otra cuestión

⁴¹⁸ Este es también el criterio utilizado por CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "El acto de liquidación", ob. cit., pág. 655 y por BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 70.

⁴¹⁹ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 346. En este sentido, ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, han entendido que no toda comprobación da lugar a una liquidación definitiva, sino solamente la comprobación total o que la Administración considera como tal, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 165, mientras DE LA PEÑA VELASCO, sostiene que sería conveniente introducir una modificación en el artículo 120 de la LGT para salvar la contradicción resultante de la nueva redacción del artículo 123 de esta Ley, estableciendo que son liquidaciones definitivas las practicadas previa comprobación total o global del hecho imponible, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., pág. 19.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

diferente es que la liquidación dictada por la Oficina gestora deba ser, en todo caso, calificada de provisional, con los efectos que dicha calificación conlleva; pero sobre esta cuestión trataremos más adelante.

Asimismo, otro criterio de diferenciación entre ambas liquidaciones, perfectamente compatible con el anterior y utilizado por un amplio sector de la doctrina⁴²⁰, consiste en la posibilidad o no de modificar el acto de liquidación dentro del procedimiento de gestión tributaria. De acuerdo con este criterio, las liquidaciones provisionales serán aquéllas que pueden ser modificadas en el procedimiento de gestión de los tributos, mediante la actividad de comprobación e investigación, mientras las liquidaciones definitivas sólo pueden ser modificadas acudiendo a los procedimientos especiales de revisión de oficio⁴²¹.

⁴²⁰ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 346. A él se han referido, entre otros autores, RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 192; ARIAS VELASCO, José, "Actas previas...", ob. cit., pág. 40 y LAGO MONTERO, José María, *Las liquidaciones cautelares...*, ob. cit., pág. 15 y "Las liquidaciones tributarias...", ob. cit., pág. 57.

⁴²¹ Una excelente distinción entre ambas liquidaciones, basado en este argumento, se contiene en la STS de 23 de abril de 1997 (RJ 1997, 3156) cuando, en su FD 2º, el Alto Tribunal establece que "las liquidaciones definitivas son inmodificables en el transcurso del procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y finiquitando aquel (de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o a su impugnación por el particular interesado o por la propia Administración previa su declaración de lesividad). Por el contrario, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de gestión, mediante la actividad administrativa de comprobación e investigación, en tanto no haya transcurrido el lapso temporal de prescripción". Por otro lado, la STS de 11 de junio de 1998 (RJ 1998, 4503) establece que cabe un aspecto sustancial y otro procedimental de la liquidación definitiva. "Desde el primero, la liquidación definitiva se gira cuando la Administración ha analizado, ya, todos los elementos de juicio necesarios y suficientes para haber podido decidir de plano sobre la debida exacción del tributo. Por el contrario, la liquidación provisional se suele practicar sobre hechos y bases imponibles que sólo presuntamente son ciertos y que, dada su transitoriedad e incertidumbre, están a resultas de un ulterior proceso de comprobación y liquidación definitivas. Desde la perspectiva procedimental, las liquidaciones provisionales son aquellas que no producen una vinculación definitiva ni para el obligado tributario ni para la Administración, que podrá rectificarlas sin limitación alguna mediante un nuevo pronunciamiento dentro del mismo procedimiento de gestión".

B) La modificación de la liquidación provisional por la Inspección de los tributos

De acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, la liquidación provisional dictada por los órganos de gestión tributaria puede ser modificada, en cualquier momento, por la Inspección de los tributos mediante las actuaciones de comprobación e investigación, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Mediante dichas actuaciones, la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en sus declaraciones, investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración y determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación practicadas por los sujetos pasivos, estableciendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos.

Ahora bien, la facultad de la que goza la Inspección Tributaria para modificar las liquidaciones provisionales comienza a plantear ciertos problemas ante el alcance de facultades comprobadoras que han asumido los órganos de gestión tributaria, lo que puede llevar a la práctica de una doble comprobación administrativa que afectaría a los principios de economía procesal y eficacia, por un lado, y al de seguridad jurídica por otro⁴²².

Esta cuestión, que ya se planteó con anterioridad, cuando la Inspección de los tributos modificaba la liquidación provisional resultante del acta previa que había dictado tras haber realizado una comprobación parcial del hecho imponible, y a la que ARIAS VELASCO⁴²³ reconoció un cierto efecto preclusivo, aunque limitado a los elementos del hecho imponible comprobados por este acta previa, vuelve a tener interés con la aparición

⁴²² En este sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de julio de 1996 (*TF*, núm. 75, 1997) argumenta, en su FD 1º, que resulta improcedente la modificación de un acto declarativo de derechos por otro posterior de la Inspección de los tributos en el que, sin haber aparecido hechos nuevos, se procede a realizar por estos órganos administrativos una diferente calificación jurídica de los mismos.

⁴²³ ARIAS VELASCO, José, "Actas previas...", ob. cit., pág. 41.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

de las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión tributaria y la asunción de competencias de comprobación abreviada por estos mismos órganos.

De acuerdo con el artículo 123 de la LGT, los órganos de gestión tributaria pueden dictar liquidaciones provisionales de oficio, desarrollando las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias para ello, actuaciones que, sin perjuicio del límite de la documentación contable, se asemejan, de algún modo, a la comprobación desarrollada por los órganos de la Inspección, puesto que la Oficina gestora no se limita a la realización de una comprobación formal, sino que va más allá de un simple cotejo de datos.

No obstante, la atribución de facultades comprobadoras a varios órganos administrativos y la imprecisión de la Ley General Tributaria en la distribución de las competencias entre los mismos, no puede conllevar, en aras al respeto de la seguridad jurídica del contribuyente, que dichas actuaciones se reiteren en el tiempo y se reproduzcan sucesivamente por diferentes órganos de la Administración, cambiando el criterio mantenido por ella misma, en un principio⁴²⁴.

Por otro lado, es mayoritaria la opinión doctrinal que sostiene, con buen criterio, que las liquidaciones provisionales de oficio en las que se han desarrollado por parte de los órganos de gestión tributaria verdaderas funciones de comprobación deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, de modo que la Inspección de los tributos, cuando lleve a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación, sólo puede modificar aquellos elementos del hecho imponible no comprobados por los primeros. De esta forma, se respetarán los principios de seguridad jurídica y de eficacia en la actuación administrativa contenidos en los artículos 9 y 103 de

⁴²⁴ Esta afirmación es recogida por FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, "La modificación de las liquidaciones tributarias provisionales practicadas por los órganos gestores", *QF*, núm. 3, 1997, pág. 44, en su comentario a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de julio de 1996, cuyo pronunciamiento califica de acertado en cuanto refuerza el principio de seguridad jurídica y de certeza que debe inspirar todo sistema tributario coherente.

la CE y no se quebranta la máxima administrativa del respeto a los actos propios⁴²⁵. Volveremos de nuevo sobre esta idea en otros momentos de nuestra exposición.

C) La liquidación provisional convertida en definitiva por inactividad de la Administración

Según el artículo 120 de la LGT, son liquidaciones definitivas las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo establecido en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. De acuerdo con ello, las liquidaciones provisionales se convierten en definitivas, o mejor dicho, producen los mismos efectos preclusivos que las liquidaciones definitivas cuando no son comprobadas dentro del plazo que establece cada tributo o, subsidiariamente, dentro del plazo de prescripción.

Este primer plazo, al que se refiere el artículo 120 de la LGT, sólo viene fijado para la Renta de Aduanas en tres años contados desde la fecha del devengo⁴²⁶, siendo aplicable a los demás tributos el segundo plazo de prescripción que, en la actualidad, es de cuatro años.

Ahora bien, el problema es que, una vez transcurrido el plazo establecido por la norma, no existe un nuevo acto administrativo, sino que la liquidación provisional se convierte en definitiva sin previo pronunciamiento de la Administración; por esta razón, tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Económico Administrativo Central, en sus más recientes resoluciones, han entendido que dicha liquidación definitiva no puede ser

⁴²⁵ Destacamos, entre otras, las ideas defendidas al respecto por DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., págs. 20 y 21; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Las funciones de los órganos de gestión...", ob. cit., pág. 14; PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, "Las liquidaciones provisionales de oficio...", ob. cit., págs. 41 y 42; JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, "La tramitación procedimental...", ob. cit., pág. 70 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 129.

⁴²⁶ Artículo 221 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992.

impugnada por el sujeto pasivo en el plazo de quince días establecido para la reclamación⁴²⁷.

Totalmente diferente es el supuesto del artículo 124.2 de la LGT que dispone que las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deben acordarse mediante acto administrativo y notificarse correctamente al interesado, puesto que, en este caso, se presupone la existencia de una actividad de comprobación como resultado de la cual la Administración confirma la liquidación provisional, anteriormente dictada.

D) La liquidación definitiva y la liquidación firme

Estrechamente relacionado con el tema de la distinción entre la liquidación provisional y la definitiva se muestra el problema de la confusión existente entre la definitividad y la firmeza de las liquidaciones tributarias cuando en realidad son conceptos diferentes⁴²⁸.

⁴²⁷ Mientras el Tribunal Central, en un primer momento, manifestó (Considerando 6º de la RTEAC 24 de febrero de 1983) que sí era posible su impugnación, postura que fue recogida, posteriormente, por la STSJ de Madrid de 20 de julio de 1989 (*CaT*, núm. 155, 1992), unos años después cambió de criterio al considerarlo erróneo y se pronunció en el sentido de entender que por el transcurso del plazo para llevar a cabo la comprobación no surge un nuevo acto administrativo susceptible de impugnación (RTEAC de 29 de julio de 1991 y de 4 de junio de 1992, entre otras, extraídas de la revista *Impuestos*, núm. 8, 1992 y núm. 24, 1992, respectivamente). Esta última posición ha sido la mantenida también, en los últimos años, por la Audiencia Nacional en diferentes pronunciamientos (SSAN de 13 julio, 19 de julio y 27 septiembre de 1994, recogidas en *CaT*, núm. 259, 1996; *JT* 1994, 845 y *JT* 1994, 1086, respectivamente).

⁴²⁸ Una muestra de esta confusión la ofrecen MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, cuando se refieren a la liquidación definitiva como la última fase del procedimiento, consistente en la emisión del acto administrativo, por el que, tras la pertinente comprobación, y a la vista de los datos obtenidos y considerados ya firmes (léase definitivos), la Administración se pronuncia definitivamente sobre la cuantía del tributo, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 343 y, por otro lado, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, al afirmar indubitablemente que “será, por tanto, la fase de comprobación e investigación la que proporcione firmeza o carácter de definitiva a la liquidación provisional realizada sobre los datos proporcionados por el sujeto”, “Procedimiento Tributario”, *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Editorial Francisco Seix, Tomo XX, Barcelona, 1994, pág. 783.

Como ya dijera GOTA LOSADA⁴²⁹, los actos definitivos son los que dicta la Administración cuando tiene los elementos de juicio suficientes y que, por lo tanto, finalizan el ejercicio de la función pública en cada caso concreto y los actos firmes son aquellos que no han sido impugnados en plazo o que recurridos no son susceptibles de ningún recurso más. De acuerdo con ello, la cualidad de firmeza puede predicarse, según el citado autor y, a pesar de lo que había sostenido el Tribunal Supremo⁴³⁰, de cualquier acto administrativo, es decir, es aplicable tanto a las liquidaciones definitivas como a las provisionales.

No obstante, ha sido el propio Tribunal Supremo, en pronunciamientos recientes, el encargado de distinguir entre liquidación definitiva y firme definiendo, con cierta imprecisión, la liquidación definitiva como aquella liquidación provisional comprobada y conforme o no comprobada en el plazo establecido y la liquidación firme como aquella, sea provisional o definitiva, que no haya sido impugnada por el sujeto pasivo mediante los recursos correspondientes o acudiendo la Administración a los procedimientos de revisión de oficio⁴³¹.

⁴²⁹ GOTA LOSADA, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen IV, ob. cit., pág. 279.

⁴³⁰ Considerando 4º de la STS de 18 de junio de 1954 (RJ 1954, 1912).

⁴³¹ Deben destacarse, en este sentido, por un lado, la STS de 30 de enero de 1995 (RJ 1995, 1693) que, en su FD 4º, distingue entre liquidaciones definitivas y firmes, si bien, a nuestro entender, incurre, en algún momento, en una falta de precisión terminológica cuando indica que *“el derecho de la Administración a comprobar, no dispensa al sujeto pasivo de la impugnación de la liquidación provisional, que para que no adquiera firmeza debe de ser recurrido en vía económico-administrativa o mediante recurso de reposición. Si mediante la comprobación, la Administración dictara una liquidación complementaria de la anterior, sería esta segunda liquidación la que sería objeto de impugnación siempre que la segunda no hubiera adquirido firmeza por el transcurso del plazo de dos años”*, puesto que, en ese caso, la liquidación sería definitiva que no firme por el transcurso del plazo de dos años establecido en aquel momento en la normativa de la Renta de Aduanas para la comprobación de las liquidaciones y, por otro, la STS de 9 de noviembre de ese mismo año (RJ 1995, 592) que diferencia, con buen criterio, entre las liquidaciones provisionales, definitivas y firmes, en su FD 5º, al indicar que *“... la distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas, es conceptualmente diferente a la de liquidaciones firmes y no firmes. La primera tiene presente que la Hacienda Pública como parte acreedora de las obligaciones tributarias ex lege, practica liquidaciones sin conocer, muchas veces, la realidad completa de los hechos imposables, de su valoración y de los requisitos posteriores exigibles legalmente, por ello la cuantificación de las obligaciones tributarias es provisional, reservándose la Administración Tributaria la facultad de llevar a cabo las comprobaciones y valoraciones precisas, en cuyo momento, una vez que dispone de todos los elementos de juicio necesarios, adopta su decisión última, que por ello es definitiva, y la vincula en cuanto crea o establece derechos y obligaciones a favor de los ciudadanos, en cambio, la firmeza o no firmeza es la posibilidad de que esos mismos actos*

De esta forma, podemos afirmar que no es posible identificar la liquidación definitiva con la liquidación firme, ya que la primera puede no haber adquirido firmeza, mientras la liquidación provisional puede ser firme y modificable a la largo del procedimiento de comprobación o investigación tributaria al no haber adquirido el carácter de liquidación definitiva.

E) Las liquidaciones provisionales complementarias

Son liquidaciones complementarias aquéllas que tienen lugar para rectificar, modificar o integrar nuevos hechos imposables en una liquidación provisional anterior⁴³².

El escaso tratamiento que otorga la Ley General Tributaria al procedimiento de gestión alcanza a estas liquidaciones que no son definidas ni reguladas en su articulado, lo que provoca ciertos problemas acerca de su determinación.

Como ya hemos establecido anteriormente, una de las principales características de las liquidaciones provisionales es que las mismas pueden ser modificadas dentro del procedimiento de gestión de los tributos; ahora bien, aunque lo idóneo es que la modificación de las mismas se produzca mediante una liquidación definitiva, puede ocurrir que la actividad de comprobación e investigación de la Administración no se realice íntegramente y los órganos de gestión tributaria (o de Inspección, en su caso) dicten una nueva liquidación provisional complementaria de la anterior.

No obstante, a pesar de la posible vulneración del principio de seguridad jurídica que la práctica de un número considerable de liquidaciones provisionales pudiera plantear,

administrativos provisionales o, en su caso, definitivos, sean susceptibles de ser revisados por los ciudadanos mediante los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales, adquiriendo el carácter de firmes, cuando ya no son susceptibles de recurso alguno, bien por haber dejado transcurrir los plazos establecidos, que es el caso de autos, bien porque ya no hay ninguna estancia superior o sea que se ha agotado la posibilidad de ulterior recurso”, llegando a la conclusión de que la declaración de firmeza es aplicable tanto a la liquidación definitiva como a la provisional.

⁴³² ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 169.

la Ley General Tributaria no delimita el número de liquidaciones complementarias que la Administración tributaria puede girar a través de sus órganos gestores.

Ante esta situación, el Tribunal Supremo se pronunció afirmativamente sobre la posibilidad de dictar liquidaciones complementarias de una liquidación provisional anterior, puesto que la Ley General Tributaria no lo prohíbe de forma expresa⁴³³. Por su parte, aunque recelosos por los problemas que ello pudiera suscitar, diversos autores han entendido que, ante la falta de prohibición de la Ley General Tributaria, es posible entender que pueden dictarse varias liquidaciones provisionales dentro del procedimiento de gestión de los tributos⁴³⁴.

Sin embargo, en sentido contrario, RUÍZ GARCÍA⁴³⁵ opina que nuestro ordenamiento tributario sólo autoriza a girar liquidaciones complementarias en aquellos casos contenidos en una norma expresa, de lo contrario, esta actividad no sería posible.

En nuestra opinión, ésta sería la solución más adecuada y respetuosa, tanto con el principio de seguridad jurídica, como con el principio de legalidad administrativa⁴³⁶ que

⁴³³ En el Considerando 4º de la Sentencia de 23 de junio de 1970 (RJ 1970, 3058), el Alto Tribunal establece: "...1º Que la liquidación provisional es, en principio, un acto administrativo de efectos meramente transitorios, dictado dentro del procedimiento de gestión tributaria y siempre susceptible de cualquier revisión de oficio por parte de la Administración, a diferencia de lo que ocurre con la liquidación definitiva que es el acto declarativo de derechos que concluye el procedimiento de gestión y que solamente resulta revisable por los cauces señalados en el artículo 159 de la Ley General Tributaria...; y 2º Que ni en esta misma Ley fiscal ni en la normativa específica de que hace mención el Tribunal inferior existe precepto alguno expreso que regule y por tanto que prohíba la práctica de liquidación complementaria por diferencias de tipo; siendo de destacar que, por el contrario, el artículo 120.3 de la precitada Ley no limita el número de las liquidaciones provisionales y que del artículo 124.2 de la Ley repetida se desprende, como no podría ser de otra manera, la posibilidad de rectificar las liquidaciones provisionales, posibilidad ésta que, utilizando el propio argumento sofisticado que contiene la sentencia recurrida, habría de ir también en contra de la seguridad jurídica de los contribuyentes, concretada en la inestabilidad del conocimiento de sus deberes fiscales, argumento que por el carácter simplemente provisional de la liquidación cuestionada, en modo alguno puede aceptarse".

⁴³⁴ TURPÍN VARGAS, José, "Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias", *RDFHP*, núm. 95, 1971, pág. 1023 y OCHOA TREPAT, María Luisa, "Revisión de oficio de las liquidaciones provisionales", *Impuestos*, núm. 12, 1987, pág. 56.

⁴³⁵ RUIZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 236.

impone, a nuestro entender, una vinculación positiva de la Administración a la Ley, especialmente, si tenemos en cuenta que cuando el artículo 124.2 de la LGT se refiere a la rectificación de la liquidación provisional lo hace a través de una liquidación definitiva.

Desde nuestro punto de vista, la Ley General Tributaria debería contener una mínima regulación de las liquidaciones provisionales complementarias en el sentido de expresar cuándo es posible hacer uso de ellas y si existe, por otro lado, algún límite en su utilización por parte de los órganos gestores, con el fin de que el uso de las mismas por estos órganos no se convierta en un abuso que atente contra la seguridad jurídica como principio constitucional.

4. Las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la LGT

Una de las principales novedades introducidas por la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, ha sido la figura de las liquidaciones provisionales de oficio. El artículo 123 de la LGT, cuya redacción literal hemos recogido con anterioridad, incorpora al ordenamiento tributario la figura de la liquidación provisional de oficio dictada por los órganos de gestión, puesto que, como ya avanzamos anteriormente, está realizando una atribución implícita de la potestades a los citados órganos administrativos.

⁴³⁶ En este sentido se pronuncia LAGO MONTERO, José María, "Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)", *CT*, núm. 65, 1993, pág. 63 y "Las liquidaciones tributarias...", *ob. cit.*, págs. 76 y siguientes. Por su parte, la STSJ del País Vasco de 5 de febrero de 1996 (*JT* 1996, 151) niega la posibilidad de una nueva comprobación por la Oficina gestora que dé lugar a otra liquidación provisional, siendo ésta la interpretación más acorde con el principio de seguridad jurídica, pues "*pugna abiertamente con dicho principio que la Administración que ha liquidado formalmente la deuda tributaria en los mismos términos que el sujeto pasivo y accedido a su solicitud devolutoria, sin nuevos elementos de juicio ni comprobaciones externas, garantías ni audiencias, se vuelva contra su propio acto más de un año después y cuantifique la deuda de modo radicalmente diferente*" (FD 2º). Por otro lado, el informe del Departamento de Gestión Tributaria de 16 de junio de 1999 sobre el "Alcance de las comprobaciones y liquidaciones que se practican en aplicación del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria", dispone que las liquidaciones tributarias del artículo 123 de la LGT son liquidaciones provisionales, no obstante, "si se hubiese efectuado la comprobación parcial de algún elemento del hecho imponible, los resultados de dicha actuación sí producirán efecto preclusivo respecto de los elementos estrictamente comprobados y teniendo en cuenta los medios de prueba utilizados", luego, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, la Oficina gestora no puede volver sobre ellos.

La gestión de los tributos...

Este precepto delimita el ámbito material en que dichas liquidaciones provisionales pueden desarrollarse, esto es, de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos presentados o requeridos por la Administración, cuando los elementos de prueba que obren en poder de la Administración pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo no declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda distintos a los declarados y, por último, cuando con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración no coincida con la solicitada por el sujeto y se den, a su vez, las circunstancias descritas con anterioridad.

En cambio, la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida, básicamente, en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que se remite al artículo 123 de la LGT para regular la liquidación provisional en este Impuesto, prevé que a los contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración conforme a los requisitos legales, sólo se les practicará la liquidación provisional de oficio a que se refiere la Ley General Tributaria en los supuestos recogidos en el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto, a saber: en primer lugar, cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndosele practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes y, por otro lado, cuando, sin que tenga lugar lo anterior, la comunicación prevista para los contribuyentes que no tengan obligación de declarar y, presentada por los mismos a efectos de solicitar la devolución del Impuesto que les corresponda, contenga datos falsos, incorrectos o inexactos o se haya omitido alguno de los datos que deban figurar en la misma. En consecuencia -y salvando la liquidación provisional que deba dictar el órgano gestor en caso de solicitud del sujeto no obligado a declarar en el Impuesto, de acuerdo con el artículo 81.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre- la Administración sólo practicará la liquidación provisional de oficio a los comunicantes del Impuesto en los supuestos en que detecte la comisión de alguna infracción en sus deberes tributarios.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

En otro orden de ideas, las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la LGT, que pueden dictar los órganos de gestión tributaria realizando las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias a este fin, han venido a dar carta de naturaleza a las llamadas “liquidaciones paralelas” que se venían practicando en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que tantos problemas jurisprudenciales suscitaban, en especial por su falta de motivación.

Las liquidaciones paralelas, fruto de la inserción de la informática en el procedimiento de aplicación de los tributos, eran realizadas por los órganos de gestión tributaria, cada vez con mayor frecuencia, amparándose en la posibilidad concedida por el artículo 121.1 de la LGT para apartarse de los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos a la hora de practicar las liquidaciones tributarias, con la finalidad de corregir las autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes. Sin embargo, el procedimiento seguido en la confección de las mismas y la falta de motivación de estas liquidaciones, frecuentemente denunciada por la doctrina y la jurisprudencia, llevó a determinados autores a cuestionarse la naturaleza de dichas liquidaciones que, a pesar de ser denominadas por la Administración tributaria como tales, son calificadas por dichos autores como operaciones mecánico-informáticas utilizadas por la Administración para comprobar las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo y que producen como resultado un documento que, sin contener una declaración de voluntad, puede hacer surgir una deuda a ingresar por parte de este sujeto⁴³⁷.

De esta forma, la aparición de las liquidaciones provisionales de oficio termina con los problemas de calificación jurídica de las “paralelas” que vienen a incluirse entre los supuestos de las liquidaciones provisionales del artículo 123 de la LGT, debiendo cumplir, por consiguiente, los requisitos de contenido y motivación de estas liquidaciones tributarias.

⁴³⁷ Esta es la opinión sostenida por CAZORLA PRIETO, Luis Miguel, *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*, CISS, Bilbao, 1988, págs. 87, 88 y 130; AMORÓS RICA, Narciso, “Liquidaciones

La gestión de los tributos...

Sin embargo, la regulación legal de la liquidación provisional de oficio practicada por los órganos gestores ha planteado ya diferentes problemas que han sido puestos de manifiesto por los estudiosos del tema y a los que dedicamos las siguientes páginas con la finalidad de encontrar una solución que pueda mejorar una futura regulación de esta liquidación.

En primer lugar, se cuestiona la denominación legal de esta figura como liquidación provisional “de oficio”, puesto que en el procedimiento tributario rige el principio inquisitivo, de forma que se impulsa de oficio en todos sus trámites, luego su calificación como tal es innecesaria al no contener ninguna especialidad de esta liquidación provisional⁴³⁸.

Ahora bien, cuando el legislador dispone en los artículos 121.2 y 123 de la LGT que se trata de una liquidación provisional “de oficio”, su intención parece ser, según SÁNCHEZ GALIANA⁴³⁹, destacar la ausencia de instancia por parte del sujeto pasivo que obligue a la práctica de la liquidación provisional. De ahí que la terminología utilizada por esta Ley no sea la correcta, porque no todas las liquidaciones provisionales que se dictan al amparo del artículo 123 de la LGT se producen sin previa instancia del sujeto pasivo, y así, cuando los órganos de gestión tributaria dictan una liquidación provisional con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias se están pronunciando sobre la solicitud presentada al respecto por el sujeto pasivo⁴⁴⁰.

Consideramos más adecuada, en este punto, la redacción del artículo 84 de la LIRPF que ha abandonado, como ya lo hiciera el artículo 144 de la LIS, la calificación de

paralelas”, *RDFHP*, núm. 200, 1989, pág. 422 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Posibles disfunciones orgánicas...”, ob. cit., pág. 10 y siguientes.

⁴³⁸ LAGO MONTERO, José María, “La comprobación y liquidación en el procedimiento...”, ob. cit., pág. 318.

⁴³⁹ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., págs. 290 y 291.

⁴⁴⁰ En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 19 y PITA GRANDAL, Ana María, “La atribución de competencias...”, ob. cit., pág. 640.

oficio de las liquidaciones del artículo 123 de la LGT, a las que se remite, limitándose a denominarlas “liquidaciones provisionales” sin adición de más adjetivos⁴⁴¹. Por otro lado, cuando esta misma norma se refiere a la liquidación provisional de oficio, que puede ser practicada por los órganos de gestión tributaria a los contribuyentes que no tengan obligación de declarar en el Impuesto, puede observarse una total ausencia de solicitud por parte del sujeto pasivo para la realización de la misma. Por esta razón, el calificativo “de oficio” será correcto, en este caso, para significar la falta de iniciativa del sujeto pasivo.

Por otro lado, las liquidaciones previstas en el artículo 123 de la LGT se califican de “provisionales” y, en consecuencia, pueden ser modificadas por la propia Administración a lo largo del procedimiento de gestión tributaria mediante las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes.

Este es, en nuestra opinión, uno de los principales problemas que ha planteado la introducción de las liquidaciones del artículo 123 de la Ley, puesto que la Oficina gestora puede realizar actuaciones de comprobación abreviada que, en algunos casos, presentan un alcance similar a la comprobación llevada a cabo por la Inspección Tributaria⁴⁴² y, sin embargo, la liquidación que resulta de tales actuaciones es, en todo caso, provisional y, en consecuencia, modificable en todos sus términos por una posterior comprobación de los órganos de inspección.

Así pues, dicha calificación parece razonable cuando estas liquidaciones tributarias se dictan en base a los datos declarados por el sujeto pasivo y a los justificantes presentados por ellos con su declaración con la finalidad de realizar una comprobación meramente formal, pero, no lo será tanto cuando los órganos de gestión tributaria realicen

⁴⁴¹ Asimismo, el artículo 38 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias.

⁴⁴² En opinión de GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “la calificación de provisional de la liquidación producida por los órganos de gestión parece una chocante fuente de inseguridad jurídica cuando, para la inmensa mayoría de los sujetos afectados (en realidad, los que no sean empresarios o profesionales) la inquisición de los órganos de gestión puede ser exhaustiva”, “Una nueva Ley General Tributaria...”, ob. cit., pág. 157.

verdaderas actuaciones de comprobación tributaria similares a las que ejercería, en su caso, la Inspección de los tributos, aunque dentro de los límites establecidos por la norma legal. Si se permitiera, como parece desprenderse de la calificación de la liquidación resultante como provisional, que los órganos de Inspección volvieran a realizar actuaciones de comprobación e investigación sobre hechos que ya han sido comprobados previamente por la propia Administración, a través de sus órganos gestores, se producirían situaciones de doble comprobación con la posibilidad de que los órganos inspectores modifiquen el criterio seguido por los primeros en su liquidación provisional, en contra de la doctrina de los actos propios, del principio de seguridad jurídica, e incluso, de la eficacia administrativa, provocando, asimismo, un aumento considerable de los costes indirectos que debe soportar el contribuyente al verse afectado por una doble comprobación administrativa. Por esta razón, entendemos, con JUAN LOZANO⁴⁴³, que la liquidación resultante de las actuaciones comprobadoras de la Oficina gestora debe ser calificada de definitiva, en cuanto al alcance de lo comprobado por la misma dentro de los límites legales, de forma que la Inspección de los tributos no pueda iniciar nuevas actuaciones de comprobación sobre aquello que ya ha sido comprobado previamente por los órganos de gestión, puesto que la comprobación debe ser única.

⁴⁴³ JUAN LOZANO, Ana María, "Liquidaciones provisionales", *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., págs. 645 y 646 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, que entiende que dichas liquidaciones debían haber sido calificadas de liquidaciones definitivas parciales, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 129. En este sentido, es importante la opinión sostenida por DE LA PEÑA VELASCO, a la que ya nos hemos referido en otra ocasión, al indicar que dichas liquidaciones deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., pág. 20 y que, por otro lado, acepta LAGO MONTERO, José María, cuando indica que, en aras a la seguridad jurídica, la situación actual debería corregirse en el sentido indicado por el profesor DE LA PEÑA VELASCO, de manera que la comprobación abreviada vinculara a la Administración de cara a una posible comprobación ulterior, "Las liquidaciones tributarias...", ob. cit., pág. 65 y "La comprobación y liquidación en el procedimiento...", ob. cit., pág. 319 (nota a pie núm. 35). Asimismo, en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, la Administración sostenía que "Cualquier actuación administrativa que prescinda de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discuta la prueba de los datos consignados en ellas, es una verdadera actuación de comprobación en el sentido del art. 120 LGT. Por lo tanto, la liquidación que resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional. Es cierto que el propio art. 120.3 LGT señala que las liquidaciones provisionales pueden ser parciales y totales. Ello permite sostener que también las liquidaciones definitivas pueden ser parciales...", ob. cit., pág. 141.

5. Efectos jurídicos de la liquidación tributaria dictada por los órganos de gestión

Como todo acto de liquidación tributaria debidamente notificado al sujeto pasivo, la liquidación dictada por la Oficina gestora al amparo del artículo 123 de la LGT determina la existencia y cuantía de la obligación tributaria del sujeto pasivo o, en su caso, de la obligación de devolver que corresponde a la Administración tributaria por el exceso de pagos a cuenta abonados por el contribuyente y es ejecutiva, de manera que el sujeto pasivo estará obligado, si procede, al ingreso de la deuda tributaria.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 66.1 a) de la LGT, la liquidación provisional de oficio dictada por la Oficina gestora, debidamente notificada al sujeto pasivo, interrumpe el computo de la prescripción, empezando a contar de nuevo, desde ese momento, el plazo establecido para la misma. No obstante, la insuficiente regulación del procedimiento descrito en el artículo 123 de la LGT y la calificación de la liquidación resultante de las actuaciones de comprobación abreviada como provisional, ha olvidado la posible utilización de esta liquidación provisional de oficio con efectos meramente interruptivos de la prescripción⁴⁴⁴.

6. Supuestos especiales de liquidación tributaria

Dentro de la potestad de liquidación que corresponde a los órganos de gestión hacemos referencia, a continuación, a los supuestos especiales de liquidación, incluyendo, en primer lugar, el régimen de estimación indirecta de bases imponibles, en la medida en que pueda ser aplicado por la Oficina gestora y, por otro lado, la liquidación provisional de oficio en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que ha planteado diversas cuestiones en torno a su naturaleza jurídica y que parte del incumplimiento del sujeto pasivo de su deber de autoliquidar el tributo.

⁴⁴⁴ En este sentido, al texto del Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno se presentó una enmienda en el trámite parlamentario ante el Congreso y otra idéntica ante el Senado con la propuesta de que las

A) La estimación indirecta de bases imponibles

a) La estimación indirecta como procedimiento especial de liquidación

La estimación indirecta de bases imponibles tiene su antecedente inmediato en la estimación realizada por los Jurados Tributarios hasta su desaparición en virtud de la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, que vino a otorgar las funciones y competencias que, con anterioridad, correspondían a estos órganos, a la Oficina gestora.

En la actualidad, el régimen de estimación indirecta de bases imponibles se encuentra regulado en los artículos 50 y 51 de la LGT y desarrollado, por lo que respecta a los órganos de Inspección Tributaria, en los artículos 64 y 65 de su Reglamento.

Ahora bien, sobre la naturaleza de la estimación indirecta se han barajado, fundamentalmente, dos posiciones:

En primer lugar, se encuentran aquellos autores que califican la estimación indirecta como una modalidad de comprobación. El más ferviente partidario de esta posición es GÉNOVA GALVÁN⁴⁴⁵, al que siguen otros autores que han estudiado el tema⁴⁴⁶.

Dicho autor parte de la concepción de la comprobación como una fase del procedimiento de liquidación tributaria que tiene como finalidad la fijación por parte de la

liquidaciones provisionales de oficio no interrumpieran el plazo de prescripción respecto de los datos no comprobados, que no prosperó.

⁴⁴⁵ GÉNOVA GALVÁN, Alberto, *La estimación indirecta*, Ed. Tecnos, Madrid, 1985.

⁴⁴⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, "Regímenes de determinación de la base: estimación directa", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, ob. cit., pág. 790; JUAN LOZANO, Ana María, "Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta", *Civitas, REDF*, núm 70, 1991, págs. 245 y 246 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, "La liquidación provisional de oficio en el IVA", *Civitas, REDF*, núm. 84, 1994, pág. 749.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Administración de los hechos relevantes para determinar el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material. Para ello, la Administración debe seguir un procedimiento donde la fijación de los hechos y su valoración cuantitativa puede hacerse, según el autor, de dos formas distintas, según cuales sean los medios de comprobación de que disponga la Administración: cuando disponga de medios ciertos que permitan fijar con certeza y exactitud los hechos estaremos ante una determinación, por el contrario, cuando la Administración no disponga de tales medios, debe acudir a medios indirectos de comprobación que permiten fijar los hechos con la máxima verosimilitud posible, realizándose, en ese caso, no una determinación sino una estimación.

En base a esta teoría, GÉNOVA GALVÁN define la estimación indirecta como “una modalidad subsidiaria de comprobación de los hechos -y de su valoración cuantitativa- que la Ley tiene en cuenta para la determinación de la deuda tributaria, en la que los mismos quedan fijados teniéndose en cuenta todos los indicios de que se dispone en el caso concreto y basándose en criterios de máxima verosimilitud, según valores medios, válidos sólo para ese caso y no para otros ni para el futuro, acudiéndose para ello al recurso de las presunciones humanas o simples”⁴⁴⁷.

Por otro lado, están quienes afirman que la estimación indirecta es un procedimiento de liquidación especial⁴⁴⁸, a cuya postura nos adherimos.

La estimación indirecta no es, en nuestra opinión, una modalidad de comprobación, porque cuando la Administración aplica la estimación no comprueba nada, no está realizando una operación de constatación de hechos y valores, sino una

⁴⁴⁷ GÉNOVA GALVÁN, Alberto, *La estimación indirecta*, ob. cit., pág. 62.

⁴⁴⁸ Son partidarios de esta posición, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 351; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, ob. cit., pág. 32; FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 501; LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “La prueba y la estimación indirecta de Bases Tributarias a la luz de la jurisprudencia”, *JT* de Aranzadi, núm. 9, 1997, pág. 18 y GARCÍA NOVOA, Cesar, *Aplicación de la estimación indirecta de bases impositivas*, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, 1995, pág. 15.

aplicación de valores determinados por ella misma, por lo que se trata, en realidad, de un procedimiento liquidatorio especial⁴⁴⁹.

Este procedimiento de liquidación excepcional será utilizado por el órgano competente de la Administración tributaria cuando, concurriendo alguna de las circunstancias previstas en el artículo 50 de la LGT, esto es, falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas; resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables por el sujeto pasivo, no sea posible a la Administración conocer los datos necesarios para la estimación completa de bases imponibles⁴⁵⁰, resultando del mismo un acto de liquidación obtenido por medios estimativos con un carácter definitivo⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Volumen II, ob. cit., pág. 257. Como afirma AGULLÓ AGÜERO, Antonia, la estimación indirecta “no puede ser concebida como una modalidad de comprobación, en tanto no parece admisible una diferenciación entre comprobación determinativa y estimativa”, ya que “la comprobación es siempre analítica o directa en el sentido de que incide sobre lo declarado, sean hechos, datos o la correcta aplicación de los índices en la estimación objetiva singular”, “La comprobación de valores...”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, ob. cit., pág. 858 (nota a pie núm. 54).

⁴⁵⁰ Constituye éste un requisito imprescindible para que pueda ser aplicada la estimación indirecta, ya que ninguna de las circunstancias establecidas por el legislador determina la aplicación de la estimación indirecta si no impide a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o los rendimientos a través del procedimiento normal de liquidación. Por otro lado, ha sido la jurisprudencia y la doctrina económico-administrativa la que ha convertido en esencial este requisito, así, la RTEAC de 14 de diciembre de 1987 (*GF*, núm. 51, 1988), indica, en su Considerando 4º, que “...el procedimiento para la aplicación del mencionado régimen, debe comenzar necesariamente por un examen del comportamiento o conducta observada por el contribuyente y de la documentación presentada por el mismo, con la finalidad de precisar si se dan los supuestos de hecho exigidos por la Ley 34/1980...; acto seguido, será preciso que de tal incumplimiento se derive la imposibilidad de determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación por el régimen de estimación directa y objetiva singular ya que el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables no constituye por sí sola causa de aplicación de este régimen subsidiario, sino en cuanto esté causalmente ligada de modo directo a la imposibilidad de determinar la base imponible por los sistemas ordinario...”. En el mismo sentido, entre otras, las RTEAC de 15 de marzo, de 18 de octubre de 1988 (*GF*, núm. 79, 1990), de 22 de abril de 1992 (*GF*, núm. 98, 1992), de 15 de diciembre de 1993 y de 27 de septiembre de 1995 (*Impuestos*, núm. 10, 1996); la STS de 16 de julio de 1988 y la STSJ de Cataluña de 15 de julio de 1993 (*JT* 1993, 953).

⁴⁵¹ De acuerdo con LEJEUNE VARCARCEL, Ernesto, una vez suprimidos los Jurados Tributarios hay que entender que el artículo 120.2 b) de la LGT se refiere al carácter definitivo de las liquidaciones giradas conforme a bases imponibles fijadas en régimen de estimación administrativa indirecta, “Las liquidaciones tributarias”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., pág. 204. En el mismo sentido, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, Volumen I, ob. cit., pág. 487. Por otro lado, en opinión de LAGO MONTERO, José María, “Fijada que

b) La competencia de los órganos de gestión para la aplicación de la estimación indirecta

Calificada la estimación indirecta como un procedimiento especial de liquidación tributaria nos planteamos en qué medida corresponde a los órganos de gestión tributaria la aplicación del mencionado régimen cuando no puede determinar la base en función de los medios ordinarios de determinación de la misma.

Con anterioridad a la incorporación al ordenamiento jurídico tributario del régimen de estimación indirecta, cuando no era posible determinar la base imponible atendiendo a procedimientos ordinarios, la estimación se realizaba por unos órganos *ad hoc*, los llamados Jurados Tributarios. Posteriormente, estos órganos desaparecieron y sus funciones fueron desempeñadas por los órganos gestores, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley 34/1980, de 21 de junio, y su normativa de desarrollo. Cuando los órganos de la Inspección de los tributos comenzaron a tener competencias liquidadoras, asumieron también la potestad de liquidar las obligaciones tributarias estimadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 64 del RGIT.

Sin embargo, el artículo 50 de la LGT, relativo a la estimación indirecta, dispone que la Administración utilizará el régimen de estimación indirecta cuando concurren las circunstancias que posibiliten su aplicación. La indeterminación de la Ley General Tributaria es de nuevo palpable en este punto, como en muchos otros, al referirse a la Administración con carácter general sin especificar qué órgano administrativo es el encargado de aplicar la estimación indirecta y de dictar la liquidación correspondiente, cuando sea necesario acudir a este régimen de determinación de bases.

Un avance hacia la solución parece encontrarse en el artículo 51.2 de la Ley que establece algunos de los requisitos procedimentales que debe respetar la estimación

sea una base imponible mediante estimación indirecta, la liquidación subsiguiente será definitiva si la estimación ha concluido, es decir, si este especial procedimiento de comprobación ha finalizado; y será provisional la liquidación que se practique sobre una base fijada mediante estimación indirecta no habiéndose aún concluido la estimación”, *Las liquidaciones cautelares...*, ob. cit., pág. 18.

indirecta cuando es realizada por el órgano gestor. De este modo, de acuerdo con la Ley General Tributaria, la estimación indirecta puede ser aplicada tanto por la Inspección de los tributos como por los órganos de gestión tributaria.

No obstante, la claridad con que se regula la posibilidad que tienen los órganos inspectores para aplicar la estimación indirecta contrasta con las dudas que se plantean acerca de la competencia de los órganos gestores en esta materia, a pesar de la regulación de la Ley General Tributaria que la acepta sin ningún tipo de límite.

De los tres supuestos recogidos en el artículo 50 de la LGT que permiten a la Administración utilizar la estimación para determinar la base imponible, los órganos gestores sólo podrán actuar cuando se encuentren ante el primero de ellos, es decir ante la falta de declaración o una declaración incompleta o falsa, puesto que las otras dos hipótesis están claramente reservadas a la Inspección si tenemos en cuenta las limitaciones de los órganos gestores en materia de comprobación tributaria.

Así, ante el incumplimiento de sus obligaciones por el sujeto pasivo, la Administración deberá proceder a determinar la base imponible a través de los medios ordinarios, haciendo uso para ello de sus facultades de investigación y comprobación y sólo cuando no pueda conocer los datos necesarios para determinar la base o los rendimientos procederá a aplicar la estimación indirecta. Por esta razón, los órganos gestores sólo podrán liquidar por estimación indirecta en determinados supuestos en los que puedan formar su convencimiento de que es imposible determinar la base con medios ciertos, sin necesidad de acudir a actuaciones posteriores de investigación y comprobación inspectora⁴⁵².

No obstante, aunque la aplicación del régimen de estimación indirecta parece ser más propio de la Inspección de los tributos, la Ley General Tributaria prevé la

⁴⁵² GARCÍA NOVOA, Cesar, *Aplicación de la estimación indirecta...*, ob. cit., págs. 18 y 19; PEÑA GARBÍN, José Miguel, "La estimación indirecta de bases imponibles", *GF*, núm. 55, 1988, pág. 154 y JUAN LOZANO, Ana María, "Un análisis de los pronunciamientos...", ob. cit., pág. 250.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

posibilidad de que sea el órgano de gestión tributaria el que estime la base imponible, estableciendo algunos aspectos en torno al procedimiento que necesitarían, en su caso, un adecuado desarrollo reglamentario.

En el caso de que sea el órgano gestor el que realice la estimación indirecta, el artículo 51.2 de la LGT establece que éste “*dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a los que se refieren los artículos 121 y 124 de esta Ley y con expresión de los datos indicados en las letras a), c) y d) del número anterior*”, esto es, el acto de liquidación tributaria dictado por el órgano gestor debe contener las causas determinantes del régimen de estimación indirecta, la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases y rendimientos y los cálculos y estimaciones efectuados. No contendrá, a diferencia del informe razonado por la Inspección de los tributos, en su caso, la situación de la contabilidad del sujeto pasivo porque, como ya hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, los órganos gestores no pueden examinar la documentación contable del sujeto pasivo y, en consecuencia, no pueden reflejar la situación de la misma.

Por otro lado, la aplicación del régimen de estimación indirecta no requiere, desde la modificación operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, un acto administrativo previo que así lo declare, de manera que su impugnación ha quedado reducida a la de las liquidaciones que resulten de la aplicación de este régimen.

De este modo, podemos apreciar como la Ley General Tributaria no ha recogido un verdadero procedimiento para la aplicación de la estimación indirecta cuando sean los órganos de gestión los encargados de realizarla, ya que solamente ha regulado algunos aspectos del mismo. Ésta sería, a nuestro entender, otra de las cuestiones a desarrollar por el esperado Reglamento General de Gestión que debería contemplar, si ésta es posible, la estimación indirecta realizada por la Oficina gestora, a semejanza del artículo 64 del RGIT, aplicable cuando el procedimiento se desarrolla por los órganos inspectores.

B) Un supuesto especial: la liquidación provisional de oficio en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Dentro de los supuestos especiales de liquidación nos referimos, asimismo, a la liquidación provisional de oficio en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que parte de un incumplimiento del sujeto pasivo.

El artículo 81 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la determinación de la base imponible, establece en su apartado 3, después de recoger la estimación indirecta como un régimen subsidiario de determinación, que *“En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo dispuesto en el artículo 168 de esta Ley en relación con la liquidación provisional de oficio”*, lo que ha llevado a un numeroso sector de la doctrina a calificar la liquidación provisional de oficio como una estimación indirecta especial⁴⁵³, postura de la cual discrepamos desde un principio por las razones que serán expuestas a continuación.

A tenor del artículo 168.1 de la LIVA, *“Transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquélla el procedimiento para la practica de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se*

⁴⁵³ La principal exponente de esta postura es JUAN LOZANO, Ana María, “Un caso de superación...”, ob. cit., pág. 13 y siguientes. Asimismo, PASCUAL PEDREÑO, Eladio, “La estimación indirecta en el IVA”, *JT* de Aranzadi, 1992, pág. 1520; RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “La Base Imponible y sus regímenes de determinación en el IVA”, *CT*, núm. 59, 1989, págs. 59 y 60; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, “La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal”, *RDFHP*, núm. 199, 1989, pág. 32; VELÁZQUEZ CUETO, Francisco A., “Los métodos de determinación de la base imponible. La estimación indirecta”, *CT*, núm. 74, 1995, pág. 109; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar, “La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases” (y II), *Monografías CaT*, núm. 60, 1987, pág. 6; SÁNCHEZ DOMÍNGUEZ, José M., “La estimación indirecta de bases en el IVA”, *Impuestos*, núm. 1, 1986, pág. 98; PEÑA GARBÍN, José Miguel, “La estimación indirecta de bases imponibles”, ob. cit., pág. 154 y GÉNOVA GALVÁN, Alberto, “La estimación indirecta en las leyes de modificación de la LGT y reguladora del IVA”, *Civitas, REDF*, núm. 47-48, 1985, pág. 450.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

*subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación*⁴⁵⁴.

De esta forma, si el sujeto pasivo no presenta la declaración y no atiende al requerimiento efectuado por la Administración para que cumpla con su deber, la Oficina gestora, podrá proceder a realizar la liquidación provisional de oficio.

Como expone el artículo 50 de la LGT, una de las causas habilitantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta es la falta de presentación de las declaraciones o la presentación de declaraciones que no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles. Ahora bien, a pesar de que el régimen particular de estas liquidaciones provisionales podría ser una especificación del presupuesto general de aplicabilidad recogido en el artículo 50 de la LGT en cuanto a la falta de presentación de declaraciones⁴⁵⁵, se echa en falta, a nuestro entender, el presupuesto genérico de la imposibilidad de conocer los datos necesarios para la determinación directa de las bases imponibles que, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, es requisito indispensable para poder aplicar la estimación indirecta⁴⁵⁶.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 168.4 de la LIVA, *“la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones que procedan con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria”*⁴⁵⁷. De acuerdo con lo establecido en este último párrafo del artículo 168 de la LIVA, la liquidación tributaria que dicta el órgano gestor para estimar

⁴⁵⁴ Idéntica redacción se recoge en el artículo 76.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

⁴⁵⁵ JUAN LOZANO, Ana María, “Un caso de superación ...”, ob. cit., pág. 14.

⁴⁵⁶ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, “La liquidación provisional de oficio en el IVA”, ob. cit., pág. 764; RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *La estimación indirecta*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág.130 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 83.

⁴⁵⁷ Esta afirmación es reiterada en el artículo 77.2 del RIVA.

la cuota en este Impuesto es calificada de provisional, luego podrá ser modificada en cualquier momento por la Administración a través de la comprobación e investigación, dando lugar a la correspondiente liquidación definitiva.

Esta afirmación legal nos permite establecer que no nos encontramos ante un supuesto de estimación indirecta de aplicación provisional, como ha señalado JUAN LOZANO⁴⁵⁸, puesto que el régimen de estimación indirecta parte de la imposibilidad de comprobación directa, ya que sólo se podrá aplicar cuando no sea posible a la Administración conocer los datos necesarios para determinar la base imponible o los rendimientos a través de los medios ordinarios de determinación, por lo tanto, el resultado de la misma debe ser definitivo sin posibilidad de ulterior comprobación administrativa⁴⁵⁹.

La liquidación provisional de oficio en este Impuesto se realizará, de acuerdo con el artículo 168.2 de la Ley, en base a datos, antecedentes, signos, índices, módulos o determinados elementos de que disponga la Administración y que sean relevantes al efecto, fijándose, de esta forma, la deuda tributaria estimada que debería haber autoliquidado el sujeto pasivo⁴⁶⁰.

En consecuencia, podemos entender que la liquidación provisional de oficio prevista en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido es un acto de liquidación típico, realizado sin previa comprobación administrativa⁴⁶¹, resultante de una

⁴⁵⁸ JUAN LOZANO, Ana María, "Un caso de superación...", ob. cit., pág. 13.

⁴⁵⁹ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, "La liquidación provisional de oficio en el IVA", ob. cit., pág. 765 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., págs. 81 y 82.

⁴⁶⁰ Artículo 75.3 del RIVA.

⁴⁶¹ No compartimos la opinión de RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, que califica la liquidación del artículo 168 de la LIVA como un supuesto de liquidación provisional, producto de actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión, *La estimación indirecta*, ob. cit., pág. 131.

determinación indiciaria de la cuota tributaria⁴⁶². Como establece FERNÁNDEZ MARÍN⁴⁶³, para alcanzar a explicar la liquidación provisional de oficio en el Impuesto sobre el Valor Añadido no es necesario recurrir a la estimación indirecta, basta con admitir que se puede dictar un acto de liquidación sin previa comprobación administrativa, esto es, reconocer que, en este caso, lo que se gira es una liquidación provisional en el sentido tradicional del término fundamentada en los antecedentes de que dispone el órgano gestor, de ahí su libre modificación mediante posterior comprobación administrativa.

V. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Al comenzar nuestro trabajo hemos delimitado su objeto al estudio de la gestión tributaria, identificándola con el procedimiento que integra las actividades de comprobación y liquidación realizadas por los órganos de gestión tributaria. Una vez desarrolladas las diversas facultades de los órganos gestores en el ejercicio de las potestades de comprobación y liquidación de los tributos, nos iniciamos en el análisis de la llamada potestad sancionadora de la Administración, teniendo en cuenta la estrecha relación existente entre el procedimiento de liquidación que desarrollan los órganos de gestión tributaria y el procedimiento de imposición de sanciones por estos mismos órganos, a pesar de que el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, ha establecido, siguiendo las orientaciones de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, el mandato de separación entre ambos procedimientos, como tendremos ocasión de examinar en un Capítulo posterior de este trabajo. La identidad entre los órganos competentes para realizar ambas actuaciones y los efectos que los resultados de la actividad de comprobación tienen en orden a ejercer

⁴⁶² Véase, en este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 292. De acuerdo con FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, se trata de una liquidación provisional practicada de oficio y por medios estimativos, "La liquidación provisional de oficio en el IVA", ob. cit., pág. 771.

⁴⁶³ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., págs. 94 y 95.

la potestad de imponer sanciones hace necesario el examen de esta función que, como seguidamente veremos, corresponde, asimismo, a los órganos de gestión tributaria y cuyo desarrollo se produce mediante un procedimiento que sigue estando comunicado, de alguna forma, con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria.

1. La potestad sancionadora de la Administración tributaria como función complementaria de las demás funciones administrativas

En el Capítulo II de este trabajo, dedicado al estudio de los principios que informan la gestión tributaria, tuvimos ocasión de referirnos a ciertos principios que inspiran el procedimiento sancionador, indicando ya en aquel momento nuestra opinión acerca de la configuración de la potestad sancionadora de la Administración como una potestad que complementa a las demás funciones administrativas, siendo éste el lugar oportuno para volver sobre aquella consideración inicial.

La mayoría de la doctrina científica⁴⁶⁴ y la jurisprudencia de nuestros Tribunales⁴⁶⁵ han calificado la facultad de imponer sanciones de la Administración

⁴⁶⁴ El profesor Fernando SAINZ DE BUJANDA entendió que “las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación”, “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Volumen II, Madrid, 1962, págs. 210 y 211.

Asimismo, son muchos los autores que mantienen esa postura, destacando, entre otros, PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 361 y *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 297; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pág. 60 y siguientes; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *IF*, núm. 2, 1994, pág. 8; PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992...”, *Incidencia en los procedimientos...*, ob. cit., pág. 122; LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias”, *Impuestos*, núm. 2, 1998, pág. 14 y LÓPEZ DÍAZ, Antonio, “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo...”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., págs. 124 y 125.

⁴⁶⁵ En este sentido, la STC 18/1981 estableció, en su FJ 2º que “Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

tributaria como una potestad sancionadora genérica que constituye una manifestación del poder punitivo del Estado y que, por esa razón, presenta características similares a la imposición de delitos y faltas en el orden penal, siendo asimiladas, de alguna forma, las sanciones a las penas. Para fundamentar su posición, este mayoritario sector doctrinal se remite al tenor del artículo 25.1 de nuestra Constitución, según el cual, *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*. Desde su punto de vista, la interpretación de este precepto constitucional permite argumentar que tanto las penas como las sanciones administrativas derivan del poder punitivo del Estado y gozan de las mismas características, por ello, afirman que son aplicables en el procedimiento sancionador los principios del orden penal.

No obstante, de acuerdo con el principio de legalidad administrativa, podemos discrepar acerca de que la Administración tributaria goce de una potestad sancionadora genérica que deriva del poder punitivo del Estado y que se manifiesta en la facultad de imponer sanciones tributarias, similar a la potestad otorgada legalmente para comprobar o liquidar los tributos. Si analizamos el articulado de la Ley General Tributaria observamos como dicha Ley otorga diversas potestades a la Administración tributaria en general, a saber, la potestad de comprobación e investigación en el artículo 109 o la potestad de liquidación tributaria en los artículos 120 y siguientes, sin embargo, no le atribuye potestad sancionadora, regulando únicamente el régimen de las infracciones y sanciones en el Capítulo VI de su Título II.

de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales...”, así pues, “... 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...”. Posteriormente, el Alto Tribunal en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, relativa al recurso de inconstitucionalidad formulado contra diversos artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, y refiriéndose, en su FJ 4º, a la inexistencia de un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias entendió que *“En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado [la responsabilidad objetiva] sería inadmisibles en nuestro ordenamiento”*.

Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el Auto de 26 de febrero de 1996 (JT 1996, 113), dispone que, de acuerdo con el artículo 25 de la CE, *“... el Legislador puede manifestar el ius puniendi del Estado por vía judicial penal como por la administrativa”*, de lo cual se deduce que *“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al Derecho Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado...”* (FD 1º).

La gestión de los tributos...

Por otro lado, si examinamos las funciones de la Inspección Tributaria, puesto que la Ley General Tributaria no enumera aquéllas que corresponden a los órganos de gestión, advertimos que, ni el artículo 140 de esta Ley, ni el artículo 2 del Reglamento que desarrolla el procedimiento inspector, hacen referencia, junto a las funciones de comprobación, investigación y liquidación, a la potestad de sancionar las infracciones cometidas y, en consecuencia, podemos concluir que no es posible, a nuestro entender, suscribir la existencia de una potestad sancionadora independiente de las demás en relación con ningún órgano administrativo.

En base a ello, entendemos, con el profesor BAYONA DE PEROGORDO⁴⁶⁶, que la Administración no tiene una potestad sancionadora genérica aislada de cualquier otra función administrativa, sino que en el ordenamiento jurídico de cada una de las funciones administrativas se prevé la posibilidad de infracciones a las normas administrativas y la correspondiente sanción de las mismas, pero no por el puro interés de reprimir actuaciones ilícitas sino para asegurarse el encauzamiento de las acciones de los particulares administrados hacia el cumplimiento del fin de las acciones administrativas de que se trate en cada caso.

Para este autor, el Derecho sancionador administrativo, al que pertenece las infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria, es un Derecho complementario de cada una de las funciones administrativas y del que la Administración tributaria se encuentra provista para el mejor ejercicio de esas funciones, en este caso, para un más eficaz desarrollo de la gestión tributaria.

En consecuencia, el procedimiento sancionador debe ponerse en relación con el procedimiento de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo que se

⁴⁶⁶ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, "El procedimiento sancionador", ob. cit., pág. 19 y siguientes. Véase, en este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 408 y 409. En contra de esta posición se manifiesta JUAN LOZANO, Ana María, diciendo que "la revisión metodológica propuesta por esta línea de pensamiento exigiría un giro en la propia postura mantenida por el Tribunal Constitucional", "Una propuesta para la articulación...", ob. cit., págs. 35 y 36.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para dar así cumplimiento a las exigencias del deber de contribuir⁴⁶⁷, consistiendo, por tanto, la imposición de sanciones en un mecanismo para reponer la situación tributaria al estado correcto mediante las actuaciones necesarias para restablecer el cumplimiento de la Ley por el sujeto obligado⁴⁶⁸.

En sentido contrario, aquellos autores que defienden que la potestad sancionadora es una manifestación del llamado "ius puniendi" del Estado, sostienen, que el procedimiento de liquidación de los tributos deriva o tiene su fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1 de la CE y, en base a ello, aíslan toda relación entre el poder de sancionar las infracciones tributarias cometidas y el citado deber constitucional⁴⁶⁹.

Ahora bien, lo cierto es que si, como declaró el profesor SAINZ DE BUJANDA⁴⁷⁰, la infracción tributaria es toda vulneración de las obligaciones nacidas de la relación jurídica tributaria o toda conculcación de las normas jurídicas en que estas obligaciones aparecen previstas, la potestad atribuida a la Administración para sancionar estas infracciones tiene, además de una función represora, una función mediata de satisfacción de las exigencias del deber del artículo 31 de la CE⁴⁷¹.

⁴⁶⁷ SOLER ROCH, María Teresa, "Derechos Tributarios y Derechos Humanos", ob. cit., pág. 114.

⁴⁶⁸ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 409.

⁴⁶⁹ Así opina, entre otros, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "Procedimiento de liquidación...", ob. cit., pág. 8, mientras el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el Auto de 26 de febrero de 1996, citado en la nota a pie 465, indica que "...el actual Derecho Tributario tiene su fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución donde impone a todos los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos... Por tanto, la naturaleza jurídica del Derecho Administrativo sancionador y las normas propias del Derecho Tributario, es totalmente diferente..." (FD 2°).

⁴⁷⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Ideas para un coloquio...", *Hacienda y Derecho*, Volumen II, ob. cit., pág. 207.

⁴⁷¹ Esta aseveración es mantenida por LITAGO LLEDÓ, Rosa, "Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero 1996)", *JT* de Aranzadi, núm. 93, 1997, pág. 34. A su vez, Díez-Ochoa Azagra, José María, a pesar de sostener que las sanciones no se liquidan sino que son una manifestación del "ius

En conclusión, según las consideraciones expuestas, entendemos que la Administración goza de la facultad de imponer sanciones en caso de incumplimiento del deber de contribuir por parte de los sujetos pasivos, constituyendo este poder un elemento auxiliar de la función administrativa principal de gestión de los tributos que, asimismo, le corresponde.

2. La competencia de los órganos de gestión tributaria para imponer sanciones

Aceptada la existencia de la potestad sancionadora de la Administración tributaria como complementaria del resto de funciones administrativas, en este caso, de la función de gestión de los tributos, estamos en condiciones de señalar los órganos administrativos que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico tributario, ostentan la competencia para acordar e imponer las sanciones tributarias.

Teniendo en cuenta la presencia de diferentes tipos de sanciones y dejando al margen el resto de las enunciadas en el artículo 80 de la LGT, nos referimos a los órganos competentes para la imposición de las multas proporcionales por infracciones graves que son, por otro lado, las más frecuentes. Así pues, de acuerdo con el artículo 81.1 e) de la LGT, son competentes para imponer las multas proporcionales, *“Los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos*

puniendi” del Estado, destaca que tienen una especialidad que consiste en que dichas sanciones “surgen como reacción a incumplimientos de los deberes u obligaciones que conforman la relación jurídico tributaria tomada ésta en sentido amplio, atribuyéndose la competencia para imponerlas a los propios órganos de la Administración Tributaria”, “Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador”, TF, núm. 42, 1994, pág. 36.

Por otro lado, aunque en justificación de la potestad de comprobación e investigación de la Inspección tributaria, la STC 76/1990, de 26 de abril, argumenta, en su FJ 3º, que *“el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”.*

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

*por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria proporcional*⁴⁷².

Como ya conocemos, la potestad de liquidación tributaria corresponde, en la actualidad, tanto a los órganos de gestión tributaria, como a la Inspección de los tributos que, tras diversas modificaciones legislativas, ha visto incluida entre sus funciones la que consiste en practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

En consecuencia con lo establecido en la normativa vigente, los órganos de gestión tributaria son competentes para acordar e imponer las multas proporcionales que correspondan a los sujetos pasivos incumplidores, con la finalidad de equilibrar su situación con la del sujeto pasivo que cumple con sus obligaciones tributarias, haciendo uso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la LDGC, de un expediente distinto e independiente del instruido para la actividad de comprobación.

De acuerdo con la competencia de los órganos gestores para la imposición de dichas multas reconocida en la Ley General Tributaria, la Resolución de 24 de junio de 1999, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, asigna a la Sección de Procedimiento Sancionador, que puede ser creada en el seno del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General de la Dependencia de Gestión Tributaria, *“el inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión tributaria”*, si bien estas competencias serán realizadas por la Oficina de Liquidación en los casos en que no haya sido creada la Sección de Procedimiento Sancionador y, asimismo, en defecto de la Oficina de Liquidación citada, sus competencias, incluida la referida a las sanciones, serán desempeñadas por el Jefe del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General. Podemos apreciar de antemano como la diferenciación entre órganos competentes para ejercitar la potestad de comprobación

⁴⁷² Esta atribución de competencias es reiterada en el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario.

y liquidación y la potestad sancionadora por incumplimiento de la Ley, que ha pretendido la reforma introducida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no aparece claramente diseñada en esta norma, pero sobre ello volveremos más adelante.

3. El procedimiento sancionador: remisión

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha introducido importantes modificaciones en el procedimiento sancionador tributario con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos en este ámbito y sus derechos y garantías en el mismo. Por esta razón, dispone que la imposición de las sanciones tributarias se realizará en un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación administrativa y, por otro lado, la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria hasta que no sea firme en vía administrativa⁴⁷³.

Éstas y otras cuestiones relacionadas con el procedimiento sancionador tributario serán examinadas en el Capítulo V de nuestro trabajo donde analizaremos los aspectos estrictamente procedimentales de la gestión tributaria, por ello, hacemos una remisión, en este punto, a lo que será tratado en ese lugar acerca de las innovaciones más significativas que se han producido en el procedimiento sancionador a raíz de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y los problemas que la regulación actual sigue planteando.

VI. LOS DEBERES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

En el desarrollo de este Capítulo hemos examinado las diversas potestades o funciones que corresponden a los órganos de gestión para determinar la deuda tributaria, sin embargo, para realizar una visión completa de las diferentes situaciones jurídicas subjetivas en que se pueden encontrar estos órganos a lo largo del procedimiento en que

⁴⁷³ Dichas medidas son desarrolladas en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

se manifiesta la gestión tributaria debemos hacer referencia a sus deberes en el desarrollo de este procedimiento.

Los órganos de gestión tributaria no sólo son titulares de potestades y facultades jurídicas, sino que también tienen a su cargo una serie de deberes que se configuran, de alguna forma, como contrapuestos a los derechos que poseen los sujetos pasivos y demás obligados tributarios en el procedimiento de liquidación de los tributos. Sin embargo la Ley General Tributaria, que contiene los principios generales por los que se han de regir los tributos, no delimita los deberes que corresponden a los órganos gestores en el ejercicio de sus funciones, como tampoco especifica el conjunto de derechos de que disfrutaban los sujetos que intervienen en el mismo. La parquedad de la Ley nos permite afirmar una vez más la necesidad de reforma de la misma y la exigencia de una inminente aprobación del Reglamento General de Gestión Tributaria que la desarrolle, regulando expresamente, entre otras cosas, los deberes de los órganos de gestión tributaria a semejanza del artículo 7 del RGIT, en relación con los órganos de inspección.

En otro orden de ideas, ha sido la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes la encargada de abordar, a nivel legal, la regulación de los derechos generales de que disponen los contribuyentes en los procedimientos tributarios, incorporando al ordenamiento tributario los derechos del ciudadano recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. No obstante, las medidas que incorpora la Ley no van dirigidas exclusivamente a reforzar los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, sino también, como reza su Exposición de motivos, a fortalecer las obligaciones de la Administración tributaria en orden a la realización de procedimientos eficaces y con todas las garantías. Por esta razón, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, a pesar de haberse olvidado del procedimiento del artículo 123 de la LGT, regula el conjunto de deberes de la Administración tributaria en los procedimientos tributarios insistiendo, especialmente, en los deberes de información y asistencia al contribuyente que corresponden a la Oficina gestora.

1. Los deberes de información y asistencia a los contribuyentes

En la actualidad, una de las principales tareas que corresponde a la Administración tributaria es la de informar y ayudar al contribuyente que solicita asistencia, puesto que, si una parte importante de la gestión de los tributos se ha trasladado al contribuyente, la Administración no puede limitarse a controlar los incumplimientos cometidos, sino que debe asumir el deber de informar y asistir a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones, como se desprende del artículo 96.3 de la LGT⁴⁷⁴.

El deber de información y asistencia impuesto a la Administración tributaria con carácter general, de acuerdo con la tónica habitual de la Ley General Tributaria, es recuperado desde otro punto de vista, es decir, como derecho de los contribuyentes en el artículo 3 de la LDGC⁴⁷⁵ donde, entre otros, se cita el derecho de los mismos a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas. Así, este deber de la Administración, mencionado en la Ley General Tributaria, es desarrollado en la Ley que regula los derechos y garantías de los contribuyentes, que dedica su Capítulo II a la información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁴⁷⁴ ROZÁS VALDÉS, José Andrés, "Actuaciones administrativas de información al contribuyente", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., págs. 262 y 263. En este sentido, VILLEGAS MORENO, Alicia, dispone que la Administración "no ha de limitarse sólo a ejercer con toda severidad sus facultades investigadoras y sancionadoras, sino que, precisamente para ejercer las mismas, ha de desarrollar con el mayor despliegue de medios sus obligaciones (y no olvidemos que es, a su vez, un derecho del contribuyente) de *información y asistencia*", "El Reglamento de Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia", *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, ob. cit., pág. 191.

⁴⁷⁵ A su vez, el derecho a la información de los ciudadanos proviene del artículo 35 de la LRJPAC que relaciona el derecho a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar y al acceso a los registros y archivos de las Administraciones Públicas.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Desde un primer momento, debemos realizar una diferenciación entre el deber de información y la asistencia a los contribuyentes pues, mientras el primero tiene como finalidad resolver aquellas dudas que se presenten al sujeto pasivo, la asistencia pretende facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus obligaciones y deberes tributarios, prestando al sujeto pasivo la ayuda material necesaria para su cumplimiento⁴⁷⁶.

Ahora bien, estos deberes que corresponden, con carácter general, a la Administración tributaria se instrumentan, de acuerdo con el artículo 5.1 de la LDGC, entre otras, a través de las actuaciones siguientes: publicaciones de textos actualizados de normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación de consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración. No obstante, del tenor del apartado 2 de este precepto, parece desprenderse la posibilidad de utilizar otros medios de cumplimiento de ambos deberes, si bien, en ese caso, el contribuyente no quedará exento de responsabilidad por infracción tributaria al adecuar su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria, puesto que esta exención sólo se refiere a las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas mencionadas por la norma.

Hasta aquí, hemos observado como, tanto la Ley General Tributaria, como la Ley 1/1998, de 26 de febrero, imponen los deberes de información y asistencia a la Administración tributaria sin designar el órgano encargado de su realización, por lo que debemos acudir a la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para indicar que corresponde a las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia Tributaria, la información y asistencia al contribuyente y que esta función se llevará a cabo por la Sección de Información del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General, en caso de haberse creado; de lo contrario, sus competencias serán realizadas por el Servicio o Sección de Información y Asistencia Integral de la Dependencia de Gestión.

⁴⁷⁶ RAMALLO MASSANET, Juan, "Información y asistencia", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 45.

La gestión de los tributos...

Sin embargo, a pesar de que el Capítulo II de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, se refiere, en términos generales, a la información y asistencia como deber administrativo, no corresponde a la Oficina gestora el ejercicio de todas las medidas que el mismo incorpora y, por ello, si nuestro trabajo se ha centrado, desde un principio, en el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria y hemos analizado las diversas potestades de estos órganos administrativos en contraposición a las funciones de la Inspección de los tributos, debemos continuar en la misma línea cuando nos referimos a los deberes administrativos, descartando aquellas actividades cuyo ejercicio no compete a los órganos gestores. Por esta razón, de las cuatro actuaciones mencionadas en la Ley como instrumentos para el ejercicio del deber de información y asistencia de la Administración tributaria nos ceñimos, por motivos de competencia, a las comunicaciones previstas en el artículo 7 de la misma, puesto que el resto de actividades no se integran dentro de la actuación gestora.

En primer lugar, el deber de información que corresponde a la Administración tributaria puede ser ejercido, a tenor de lo dispuesto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, mediante las publicaciones necesarias de los textos actualizados de las Leyes y Reales Decretos en materia tributaria que hayan sufrido variaciones, pero la realización de estas publicaciones no es competencia de los órganos de gestión tributaria que simplemente elaboran, en su caso, guías y manuales prácticos para ayudar a los contribuyentes a la correcta cumplimentación de las declaraciones tributarias, sino que esta tarea es propia de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda⁴⁷⁷ que, entre sus funciones, posee las siguientes: preparar compilaciones de las disposiciones vigentes que afecten al Ministerio, proponer las refundiciones o revisiones de textos

⁴⁷⁷ Como consecuencia de la aprobación del Real Decreto 574/2000, de 5 de mayo, por el que crean determinados órganos directivos en los Ministerios de Hacienda, de Educación, Cultura y Deporte, de Economía y de Ciencia y Tecnología, quedan suprimidas las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de Economía y de Hacienda y se crea una Secretaría General Técnica en el Ministerio de Hacienda y otra en el de Economía que dependen de la Subsecretaría de Hacienda y de Economía, respectivamente. Asimismo, véase la Disposición adicional única del Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo, por el que se establece la estructura orgánica básica de los Ministerios de Economía y de Hacienda.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

legales que consideren oportunos y, por otro lado, la gestión del programa editorial del Departamento y coordinar, impulsar y difundir las publicaciones⁴⁷⁸.

Por otro lado, este deber de información de la Administración puede manifestarse a través de la contestación a las consultas planteadas por los contribuyentes, sin embargo, a pesar de que dichas consultas se presentan ante las Dependencias de Gestión Tributaria, que son las encargadas de examinar y tramitar las mismas, la competencia para la resolución de éstas corresponde a la Dirección General de Tributos o a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales⁴⁷⁹ cuando se refieran al régimen presupuestario, financiero y tributario de los entes territoriales. En ningún caso los órganos de gestión tributaria contestarán las consultas tributarias presentadas, por lo que este medio de información permanece al margen de sus deberes administrativos.

Asimismo, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes introduce, en su artículo 9, la figura de los acuerdos previos de valoración ya prevista, con anterioridad, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, pero la competencia para desarrollar el procedimiento de aprobación de los acuerdos de valoración corresponde en todos sus trámites, según la normativa vigente, al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, permaneciendo al margen de las actuaciones que pueden desarrollar los órganos de gestión tributaria al amparo del ejercicio de su deber de información a los contribuyentes.

⁴⁷⁸ Artículo 24 del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda.

⁴⁷⁹ La Disposición adicional única del Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo, por el que se establece la estructura orgánica básica de los Ministerios de Economía y de Hacienda, dispone la supresión de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, cuyas funciones son asumidas, esencialmente, por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, como órgano directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda.

En consecuencia, una vez descartada la competencia de los órganos de gestión tributaria para el ejercicio de las actuaciones anteriormente mencionadas, nos referimos, seguidamente, a la figura de las comunicaciones del artículo 7 de la Ley.

A) Las comunicaciones de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

De acuerdo con el artículo 7 de la LDGC, *“La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remitirá comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta”*.

Esta norma no se refiere únicamente a la figura de las comunicaciones sino que contiene, asimismo, otra serie de medidas informativas cuyo ejercicio corresponde, a su vez, a la Oficina gestora.

En primer lugar, los contribuyentes pueden dirigirse a los Servicios de información de las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia Tributaria o a los mismos servicios existentes en las Administraciones con el fin de solicitar información a la Administración tributaria acerca de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. Ahora bien, además de la información prestada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante la solicitud del sujeto pasivo, los órganos de gestión suelen ofrecer información a los contribuyentes de forma generalizada a través de las campañas de publicidad, cartas informativas al particular acerca de sus obligaciones tributarias o folletos informativos.

Por otro lado, los contribuyentes pueden acceder a las bases informatizadas con la finalidad de conseguir información sobre los criterios de la Administración a la hora de aplicar la normativa tributaria. Para ello, la Subdirección General de Información y

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puso en funcionamiento en 1991 el programa INFORMA que consiste en una base de datos de preguntas y respuestas a la que pueden acceder todos los usuarios de la Base de Datos Nacional. Este programa se creó, en un principio, para formar y apoyar al personal de los Servicios de Información en la contestación de las preguntas de los contribuyentes y unificar los criterios en el seno interno de la Agencia Tributaria pero, posteriormente, se abrió la posibilidad de acceso de los contribuyentes que, incluso en el caso de no encontrar respuesta en la base de datos a la pregunta formulada, pueden mandar la misma al centro servidor para que confeccione la contestación. El Subdirector General de Información y Asistencia Tributaria es el responsable del programa INFORMA cuya función consiste, de acuerdo con lo previsto en la Resolución de 24 de junio de 1999, en homogeneizar, trasladar y dar seguridad en el criterio interpretativo a seguir en la aplicación del sistema tributario estatal por los distintos órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, el deber de los órganos de gestión respecto de estas medidas informativas se reserva a la organización y puesta a disposición de los contribuyentes de los servicios de información y de las bases de datos, porque la información deberá facilitarse por la Administración a petición del sujeto pasivo⁴⁸⁰.

Por lo que a los programas informáticos se refiere, el Departamento de Gestión Tributaria, en orden al ejercicio de su deber de asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, pone en marcha el Programa de Ayuda a la Declaración de la Renta, el llamado "programa PADRE", mediante el cual ofrece al contribuyente la posibilidad de personarse en la propia Agencia Tributaria con cita previa o en las entidades colaboradoras autorizadas a este fin para que le sea confeccionada gratuitamente su declaración tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cierto modo, lo que está haciendo el contribuyente en este supuesto es declarar una serie de datos a la Administración tributaria siendo la propia Oficina

⁴⁸⁰ RAMALLO MASSANET, Juan, "Información y asistencia...", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 60.

gestora la encargada de realizar la liquidación tributaria al estilo del sistema tradicional de gestión. No obstante, uno de los mayores problemas que plantea la utilización del programa PADRE es la impunidad de la Administración tributaria en la confección de las liquidaciones tributarias de las que no se responsabiliza, creando una falsa ilusión en los contribuyentes que no prevén la posibilidad de una futura comprobación administrativa⁴⁸¹.

Por último, dentro de las medidas contenidas en el artículo 7 de la LDGC debemos aludir a las comunicaciones informativas para indicar que no tienen ninguna relación con aquéllas que la Inspección Tributaria utiliza para relacionarse con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones, contenidas en el artículo 45 del RGIT, sino que constituyen la contestación a una solicitud de mera información de los contribuyentes, que se diferencia de las consultas, principalmente, en cuanto a su objeto, que no queda limitado al régimen, clasificación o calificación tributaria que corresponda al sujeto pasivo⁴⁸².

Por su parte, la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, para la aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, dedica su Disposición 1ª al desarrollo de las comunicaciones informativas estableciendo que los contribuyentes pueden solicitar información de forma verbal, acudiendo normalmente a los servicios de

⁴⁸¹ Véase, en este sentido, la crítica de la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, "Derechos generales de los contribuyentes", *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 85. Por su parte, FALCÓN Y TELLA, Ramón, critica la realización por los órganos de gestión tributaria de una liquidación provisional de oficio cuando han sido ellos mismos los que han confeccionado la declaración del sujeto pasivo a través del programa PADRE, "La facilitación por el sujeto activo...", ob. cit., pág. 5 y siguientes.

⁴⁸² En opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, la emisión de comunicaciones, que constituye una actividad de información y asistencia, es diferente a la desarrollada mediante la contestación de consultas porque, si a través de estas últimas los obligados tributarios se dirigen a la Administración para preguntarle acerca del régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso le corresponda, las comunicaciones no pretenden resolver su problemática particular, sino que se limitan a trasladar los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. Además, en su opinión, si las contestaciones de las consultas constituyen el mecanismo de elaboración de doctrina administrativa, las comunicaciones son una mera información de la misma, a las que no es aplicable el régimen establecido en el artículo 107 de la LGT, "La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (I)", *QF*, núm. 7, 1999, págs. 52 y 53.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

información de las Oficinas de gestión, siendo contestados del mismo modo o, por el contrario, pueden dirigirse por escrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para solicitar esta información.

En este último caso, siguiendo el contenido de la Instrucción que desarrolla esta Ley, el escrito presentado debe expresar con claridad los antecedentes y circunstancias del caso, las dudas que la normativa aplicable suscita y cualesquiera otros elementos y datos que puedan contribuir a una adecuada contestación.

Presentado el escrito de solicitud de información, si existe criterio administrativo documentado, la Dependencia, Servicio o Sección de Gestión Tributaria a cargo de las labores de información contestará por escrito. Si, a sensu contrario, no existe este criterio, el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria o Administrador, en su caso, contestará si es una cuestión de mera información cuya respuesta resulta de la normativa aplicable, de lo contrario remitirá la solicitud a los servicios centrales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B) El deber de información sobre el valor de los bienes

Dentro de los deberes de información impuestos a la Administración tributaria, es necesario aludir al deber de informar sobre la valoración de los bienes inmuebles a que se refiere el artículo 25 de la LDGC y que ya ha sido mencionado al estudiar la comprobación de valores para indicar la oportunidad perdida, en este precepto, para que la valoración administrativa previa de la Administración, realizada a petición del interesado, tuviera efectos vinculantes para la propia Administración.

Con una redacción cargada de imprecisión, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, establece el deber de la Administración de contestar las solicitudes de los interesados acerca del valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. De acuerdo con ello, la Ley está introduciendo una variante de consulta

tributaria que se caracteriza por lo limitado de su objeto y, sobre todo, por que no presenta, en ningún caso, fuerza vinculante⁴⁸³.

No obstante, el artículo 25 de la Ley impone este deber a la Administración tributaria a la que corresponda la gestión del tributo al que la valoración se refiera sin designar el órgano competente para realizar la contestación. En este sentido, la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, declara, a efectos de funcionamiento interno, que cuando se reciban solicitudes de valoración de inmuebles a los efectos de tributos cuya gestión corresponda al Estado, serán remitidas al Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación Especial competente territorialmente, que es el encargado de realizar la valoración, mientras que las solicitudes referidas a tributos gestionados por las Comunidades Autónomas, se cursarán a la Administración autonómica competente, a los mismos efectos.

A la vista de la regulación del deber de valoración de los bienes inmuebles que contiene la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y ante la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe, posteriormente, el valor de esos bienes, debemos reiterar nuestra advertencia acerca de la inutilidad de esta medida que no refuerza, de ninguna manera, la seguridad jurídica del contribuyente, sino que, como ha expresado el profesor ESCRIBANO LÓPEZ⁴⁸⁴, es un adorno más del sistema.

2. Otros deberes administrativos

En el apartado anterior hemos señalado los deberes de información y asistencia que desarrolla la Administración tributaria a través de la actuación de los órganos de gestión, como contrapartida al derecho a ser informado y asistido en sus obligaciones

⁴⁸³ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "Valoración de bienes", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 163. Asimismo, MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, "Valoración de bienes", *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 354.

⁴⁸⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "Valoración de bienes", *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 166.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

tributarias que goza el sujeto pasivo del procedimiento, de acuerdo con el artículo 3 de la LDGC. Pero al margen de éste, los contribuyentes disfrutan, a lo largo del procedimiento de gestión tributaria, de una serie de derechos subjetivos, sobre los que volveremos posteriormente, que nos permiten, en este momento, diseñar la relación de deberes que, de otro lado, corresponden a los órganos de gestión tributaria en el desarrollo del procedimiento.

En este sentido, constituyen deberes de los órganos gestores de la Administración tributaria en contraposición con los derechos de los contribuyentes: informar del estado de tramitación de los procedimientos en que el sujeto sea parte y de las personas o autoridades que tramiten los mismos; proporcionar certificaciones y copias de las declaraciones presentadas por los contribuyentes; no requerir la aportación de documentos ya presentados por el sujeto o que obren en poder de la Administración actuante; mantener de forma reservada los datos obtenidos para el ejercicio de sus funciones; guardar el debido trato respetuoso a los sujetos que se relacionen con ella; intentar que las actuaciones realizadas se efectúen de la forma menos gravosa para los contribuyentes; permitir la presentación de alegaciones y respetar el trámite de audiencia a los interesados en el procedimiento. A todos ellos nos referiremos, en su vertiente positiva, esto es, como derechos de los contribuyentes, en el Capítulo siguiente al que nos remitimos.

Al margen de los anteriores, del articulado de la Ley General Tributaria es posible extraer, asimismo, un conjunto de deberes administrativos que deberán ser cumplidos por el órgano competente en cada caso en el desarrollo del procedimiento establecido. Así, por lo que a los órganos de gestión tributaria se refiere, debemos señalar, a título enunciativo, los deberes de información y asistencia contenidos en su artículo 96.3 a los que ya nos hemos referido anteriormente; el deber de mantener el carácter reservado de los datos, antecedentes e informes que los mencionados órganos hayan obtenido en el ejercicio de sus funciones, que no pueden comunicar a terceros salvo ciertas excepciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 113 de la Ley; el deber de dar audiencia a los interesados antes de girar la liquidación provisional de

oficio del artículo 123, o el deber de notificar la liquidación tributaria, con expresión de los requisitos contenidos en el artículo 124 de la Ley y debidamente motivada. No obstante, por la relación de estos deberes administrativos con aspectos estrictamente procedimentales, serán desarrollados en un Capítulo posterior de nuestro trabajo que dedicaremos a analizar las normas generales del procedimiento de gestión tributaria.

VII. CONCLUSIÓN

Como ya advertíamos al inicio de este Capítulo, nuestro objetivo era examinar la posición jurídica de los órganos de gestión en el ámbito de la gestión tributaria, analizando, para ello, las potestades y deberes que corresponden a estos órganos administrativos, con la finalidad de deducir del análisis de la regulación existente aquellas insuficiencias y valoraciones críticas que nos permitan diseñar, en nuestras conclusiones, las bases de un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria.

Con este propósito, debíamos comenzar el presente Capítulo con una relación de las potestades que corresponden a los órganos de gestión, sin embargo, la Ley General Tributaria no determina las funciones propias de la Oficina gestora, sino que atribuye éstas a la Administración tributaria en general, por lo que, la necesidad de conocer el conjunto de competencias propias de los órganos de gestión nos ha llevado al estudio de las normas organizativas del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de donde hemos podido extraer el conjunto de funciones que le corresponden. No obstante, sería conveniente una modificación de la Ley General Tributaria que pusiera término a la indefinición de funciones encomendadas a los órganos de gestión tributaria, de manera que éstas quedaran delimitadas legalmente, favoreciendo la seguridad jurídica de los administrados.

Así pues, en el análisis de las potestades que corresponden a la Oficina gestora, hemos examinado, en primer lugar, la potestad de comprobación de los órganos de gestión, atribuida implícitamente por el artículo 123 de la LGT, fruto de la evolución jurídico-positiva diseñada en el primer Capítulo de nuestro trabajo. En este sentido, pese

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

a la atribución general de competencias que realiza este precepto de la Ley General Tributaria, podemos entender que se está refiriendo a la Oficina gestora, como órgano competente para el desarrollo de las actuaciones establecidas en la Ley, puesto que la Inspección ya gozaba de idénticas potestades con anterioridad.

Determinada la potestad de comprobación de los órganos de gestión, otra cuestión importante, a la que hemos prestado una especial atención en el desarrollo de este Capítulo, ha consistido en determinar el alcance de la potestad de comprobación que corresponde a la Oficina gestora, para considerar si ésta dispone de idénticas facultades que la Inspección Tributaria, solapándose en el ejercicio de sus funciones y, ante todo, si aquello que ha sido comprobado por los órganos de gestión puede ser modificado, posteriormente, por la Inspección Tributaria, enlazando, de esta manera, con el carácter provisional o definitivo de la liquidación tributaria que resulta de las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de gestión tributaria.

De acuerdo con el artículo 123 de la LGT, el órgano de gestión puede realizar actuaciones de comprobación abreviada, teniendo en cuenta los datos declarados por el sujeto pasivo, los justificantes presentados con la declaración o requeridos al efecto y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración gestora, con el único límite del examen de la documentación contable que corresponde a la Inspección de los tributos. Por ello, si comprobar significa contrastar la veracidad de los elementos del hecho imponible declarado y la Oficina gestora puede realizar actuaciones de comprobación abreviada, entendemos que sus actividades exceden de la mera comprobación formal o corrección de errores aritméticos, lo que supone mantener, asimismo, que el principio de seguridad jurídica, como principio esencial del Estado de Derecho, el principio de eficacia administrativa y, sobre todo, el principio de limitación de costes indirectos, reconocido en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, exigen que aquello que haya sido comprobado por la Oficina gestora en el ejercicio de sus competencias de comprobación tenga cierto efecto preclusivo para la Administración tributaria, de manera que no pueda ser modificado por la Inspección

La gestión de los tributos...

Tributaria, salvo que examine la documentación contable del sujeto pasivo o regularice su situación mediante la actividad de investigación de lo no declarado.

Por otro lado, la Oficina gestora dispone de la potestad de liquidación tributaria, esto es, del poder-deber de dictar el acto que pone fin al procedimiento de liquidación. Sin embargo, la Ley General Tributaria no ha establecido un concepto de liquidación tributaria, cuando, por otro lado, diferencia entre las liquidaciones provisionales y definitivas; por ello, tras un estudio pormenorizado de aquellas notas que caracterizan el acto de liquidación tributaria, podemos afirmar que la liquidación tributaria consiste en una declaración, fundamentalmente expresa, realizada por los órganos de gestión tributaria -o Inspección, en su caso- y que contiene una declaración de voluntad sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria o de la obligación de devolución correspondiente, determinando, si procede, el ingreso de la deuda tributaria.

Si bien la Ley General Tributaria no recoge actualmente un concepto de liquidación tributaria que deberá ser incluido en una futura reforma de la Ley, distingue, en cambio, entre las liquidaciones provisionales y las definitivas, calificando aquéllas como las liquidaciones realizadas sin previa comprobación administrativa y, en consecuencia, modificables en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación. Sin embargo, esta diferenciación no se corresponde con lo dispuesto en el artículo 123 de la LGT, donde la Ley permite el desarrollo de actuaciones de comprobación a cargo de los órganos de gestión tributaria que tienen como resultado una liquidación provisional y modificable, en todo caso, por la Inspección Tributaria. En este sentido, la afirmación sostenida con anterioridad acerca del efecto preclusivo parcial que debe suponer lo comprobado por la Oficina gestora nos lleva a mantener, asimismo, que la liquidación que resulte de las actuaciones de comprobación realizadas por el órgano de gestión al amparo del artículo 123 de la LGT debería ser considerada como parcialmente provisional y parcialmente definitiva, con la finalidad de garantizar la seguridad y certidumbre de que lo comprobado por la Administración tributaria, a través de sus órganos gestores, no va a ser sometido a una nueva comprobación por la propia Administración tributaria.

Capítulo III. La posición jurídica de la Administración Tributaria...

Asimismo, destacamos en esta conclusión otra de las insuficiencias más importantes que presenta la Ley General Tributaria referida a la ausencia de regulación de las liquidaciones provisionales complementarias. Esta Ley, no solo califica la liquidación que resulta de las actuaciones de comprobación abreviada realizadas por la Oficina gestora como liquidación provisional, sino que, además, no limita el número de liquidaciones provisionales que pueden ser dictadas por la Administración tributaria, de manera que el sujeto pasivo podría verse sometido a un número considerable de liquidaciones provisionales de la propia Oficina gestora e, incluso, la posterior comprobación realizada por la Inspección Tributaria podría dar lugar a una nueva liquidación provisional como resultado de un acta previa. Así pues, entendemos que la Ley General Tributaria debería limitar el número de liquidaciones provisionales que puede dictar la Administración tributaria, de manera que de la modificación de una liquidación provisional resultara una liquidación definitiva, como figura que garantiza la seguridad del contribuyente de que no se verá sometido a una revisión constante del tributo.

Por último, dentro de las potestades que corresponden a los órganos de gestión tributaria nos hemos referido a la potestad sancionadora administrativa, entendida como potestad complementaria de las anteriores que permite a la Oficina gestora regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo que ha incumplido con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Los órganos de gestión son competentes para acordar e imponer las sanciones tributarias que correspondan a los sujetos infractores utilizando, para ello, un expediente distinto o separado del instruido para recoger sus actuaciones de comprobación tributaria.

Ahora bien, la Oficina gestora no sólo disfruta el ejercicio de una serie de potestades regladas, sino que también debe cumplir con una serie de deberes jurídicos que, por otro lado, constituyen el reverso de los derechos que corresponden al contribuyente en el procedimiento de gestión. Los órganos de gestión tributaria no sólo deben controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que deben, asimismo, informar y asistir al contribuyente en el ejercicio de sus obligaciones

La gestión de los tributos...

tributarias, por esta razón, hemos dedicado el último epígrafe de este Capítulo a analizar el conjunto de deberes administrativos que le corresponden y que desarrollaremos en el Capítulo siguiente como derechos del sujeto pasivo.

En consecuencia, si el principal problema que presenta el estudio de las potestades propias de la Oficina gestora versa sobre el alcance de la potestad de comprobación otorgada a estos órganos por el artículo 123 de la LGT y su posible solapamiento con la función de comprobación que corresponde a la Inspección de los tributos, quizás sería conveniente buscar otra solución a esta cuestión. Aunque volveremos sobre esta consideración en nuestras conclusiones finales, queremos apuntar, en estos momentos, que la clave para solucionar la situación actual podría ser la vuelta al sistema tradicional de gestión tributaria en el que el sujeto pasivo declaraba ante la Oficina gestora la realización de un hecho imponible y este órgano administrativo era el encargado de realizar la liquidación provisional, sin previa comprobación, siendo, por otro lado, la Inspección Tributaria la encargada de realizar la correspondiente comprobación del tributo. De esta forma, se pondría fin a los problemas de dobles comprobaciones administrativas que obligan a los contribuyentes a soportar unos importantes costes indirectos derivados de su enfrentamiento con dos órganos administrativos, puesto que la comprobación tributaria sería competencia propia de la Inspección de los tributos.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO IV

LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS SUJETOS PASIVOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

En el Capítulo anterior tuvimos oportunidad de examinar las principales posiciones jurídicas de los órganos de gestión tributaria, establecidas básicamente en el artículo 123 de la LGT, donde se regula la potestad de comprobación de los órganos de gestión y la potestad de liquidación que corresponde a los mismos, así como los deberes a cargo de dichos órganos de la Administración.

No obstante, la aplicación efectiva del artículo 123 de la LGT y de las potestades de los órganos de gestión tributaria que este precepto contempla gira en torno a los datos aportados por los sujetos pasivos y a los elementos de prueba que obran en poder de la Administración, que constituyen el objeto de los dos grandes grupos de deberes tributarios que corresponden a los sujetos pasivos y a terceras personas en el ámbito de la gestión tributaria, por lo que consideramos necesario realizar, en este Capítulo de nuestro trabajo, un estudio de la posición jurídica de los particulares en dicho ámbito, donde el conjunto de deberes tributarios se complementa con el examen de los derechos y garantías de los contribuyentes.

En primer lugar, la posición jurídica del particular está integrada por un conjunto de deberes tributarios relacionados con las obligaciones tributarias. Por ello, debemos comenzar este Capítulo diferenciando la obligación tributaria del deber tributario para poder calificar las actuaciones realizadas por los particulares en el procedimiento de gestión de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica.

Configuradas las prestaciones a cargo de los particulares como deberes tributarios, distinguimos, a efectos de su análisis, los deberes tributarios de los sujetos pasivos de la obligación tributaria relacionados en el artículo 35 de la LGT, esto es, las declaraciones tributarias, las comunicaciones de datos, los deberes contables y registrales y el deber de facilitar información sobre datos propios, de aquellas actividades que incumben a los sujetos pasivos y que, a pesar de constituir verdaderos deberes tributarios, no se incluyen

en el artículo 35 de la Ley, como son las autoliquidaciones tributarias, que siguen siendo un cuerpo extraño a la Ley General Tributaria.

En otro orden de ideas, el desarrollo del procedimiento de gestión exige la intervención de terceras personas obligadas a suministrar información a la Oficina gestora acerca de sus relaciones económicas con otras personas, siempre que la información tenga trascendencia tributaria. La importancia que, en la actualidad, presenta la información suministrada a la Administración, de acuerdo con este medio, nos llevará a detenernos, en este Capítulo, en el examen de los deberes de información por suministro más significativos regulados, de forma dispersa, en el ordenamiento tributario.

Por otro lado, la posición jurídica de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria se complementa con un conjunto de derechos y garantías de los mismos que deben ser respetados por la Administración en el ejercicio de sus potestades y a cuyo análisis vamos a dedicar el último apartado de este Capítulo, con la finalidad de aportar una visión completa de la posición jurídica del particular en la gestión tributaria.

II. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS PARTICULARES: DEBERES TRIBUTARIOS Y DERECHOS Y GARANTÍAS

1. Las situaciones subjetivas pasivas de los particulares: obligaciones y deberes tributarios

En el análisis de las situaciones subjetivas pasivas de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria debemos partir de la diferenciación entre la situación de obligación y la de deber tributario. Para ello, comenzamos examinando la distinción de ambas nociones en la doctrina civilista para, posteriormente, analizar los criterios de distinción utilizados en nuestra disciplina y en qué medida se adaptan a los postulados de la Teoría General del Derecho. Nuestra finalidad consiste en delimitar si las prestaciones de los particulares en la aplicación de los tributos se configuran como obligaciones o como deberes tributarios y partir de una adecuada caracterización de las mismas en su estudio.

A) La obligación y el deber en la Teoría General del Derecho

En la Teoría General del Derecho la obligación se encuadra dentro de la categoría más amplia de deber jurídico. Para justificar esta afirmación la doctrina civilista⁴⁸⁵ distingue entre el deber jurídico general, el deber jurídico particular y la obligación como tres conceptos de diferente significado.

El deber jurídico general implica el sometimiento de la comunidad social a las normas jurídicas. Como expone HERNÁNDEZ GIL⁴⁸⁶, “el estar sometido a las normas tiene el doble alcance de observar el deber de cumplirlas y de atenerse a las consecuencias derivadas del incumplimiento”.

Por otro lado, el deber jurídico particular es, de acuerdo con el citado autor, el que incide sobre los que se sitúan en la esfera de actuación de determinadas normas, ya no se trata del deber general de acatar las normas sino de observar un comportamiento hacia otras personas⁴⁸⁷.

En tercer lugar, el autor se refiere a las obligaciones como una categoría distinta de las anteriores. Las obligaciones son una clase o modalidad de los deberes jurídicos. Todas las obligaciones son deberes jurídicos, pero no todos los deberes jurídicos son obligaciones. Sentada esta afirmación, la obligación se diferencia del deber general en que éste sólo expresa el sometimiento de los sujetos a las normas, mientras que la obligación implica un concreto deber de conducta hacia otros que integra el contenido de la obligación y que presenta ciertas notas que la caracterizan y la diferencian del deber jurídico particular⁴⁸⁸.

⁴⁸⁵ HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, Ed. Ceura, Madrid, 1983, págs. 61 y 62.

⁴⁸⁶ HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, ob. cit., pág. 61.

⁴⁸⁷ HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, ob. cit., pág. 62. Este autor incluye entre los deberes jurídicos particulares a través de los cuales no se descubre un derecho subjetivo a los deberes fiscales.

⁴⁸⁸ HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, ob. cit., pág. 62 y siguientes.

Así, la obligación, como deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro que ostenta el poder de exigírsela⁴⁸⁹, conlleva la existencia de un sujeto activo que goza de un derecho subjetivo que le atribuye el poder de exigir la prestación al deudor, generando un vínculo jurídico entre ambos sujetos a través del cual se ha definido tradicionalmente la obligación⁴⁹⁰.

No obstante, las definiciones modernas de la obligación han sustituido la idea del vínculo por la de relación pues, de forma más adecuada, “presenta la obligación no sólo en su aspecto de deuda sino también en el de crédito”⁴⁹¹. De esta forma, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN definen la obligación como “una situación bipolar, que se encuentra formada, por un lado, por la posición de una persona llamada deudor, y por otro, por la posición de otra persona distinta llamada acreedor. El acreedor es titular de un derecho subjetivo (derecho de crédito), que le faculta para exigir frente al deudor lo que por éste es debido (prestación). Al mismo tiempo, como medida complementaria, el acreedor se ve investido de la posibilidad, en caso de incumplimiento, de proceder contra los bienes del deudor, así como investido también de una serie de facultades para la defensa de sus intereses... El deudor es sujeto de un deber jurídico (deuda), que le impone la observancia del comportamiento debido y le sitúa en el trance de soportar, en otro caso, las consecuencias de su falta”. Como situación bipolar o de dos polos, la obligación es, para estos autores, “una relación jurídica”⁴⁹².

⁴⁸⁹ Esta definición de la obligación es recogida por LACRUZ BERDEJO, José Luis, *Elementos de Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*, Editor José María Bosch S. A., 3ª edición, Volumen 1º, Barcelona, 1994, pág. 10.

⁴⁹⁰ En este sentido, ALBALADEJO, Manuel, define la obligación como “vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud de la cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), para la satisfacción de un interés de éste, digno de protección; y a éste (acreedor) le compete un correspondiente poder (llamado derecho de crédito) para pretender tal prestación”, *Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*, Editor José María Bosch S. A., 9ª edición, Volumen 1º, Barcelona, 1994, pág. 15.

⁴⁹¹ CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Ed. Reus, 14ª edición, Tomo III, Madrid, 1986, págs. 43 y 44.

⁴⁹² DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Volumen II, Madrid, 1995, pág. 127.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Toda obligación, como relación jurídica obligatoria, presenta los siguientes elementos configuradores: sujetos, vínculo y prestación.

Los sujetos de la obligación integran el lado activo y pasivo de la misma, siendo el deudor el titular del deber en que la obligación consiste y el acreedor el que ostenta el poder de exigir dicho comportamiento al deudor como titular de un derecho subjetivo. El vínculo jurídico es el nexo de unión entre ambas personas que engloba débito y responsabilidad patrimonial del deudor⁴⁹³.

Por otro lado, la prestación constituye el objeto de la obligación, puesto que es la conducta que el deudor debe realizar a favor del acreedor y que, de acuerdo con el artículo 1088 del CC, “consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa”.

La prestación ha de ser posible, lícita y determinada, ya que a falta de cualquiera de estos requisitos la obligación no nace. Sin embargo, la doctrina civilista no es unánime acerca de si la prestación debe cumplir, en todo caso, el requisito de la patrimonialidad para que la obligación surja. Si bien, en un principio, la prestación debía ser obligatoriamente patrimonial, posteriormente, surgieron posiciones que defendían el punto de vista contrario⁴⁹⁴. En la actualidad, se ha elaborado una teoría intermedia que consiste

⁴⁹³ Es mayoritaria la doctrina civilista que entiende que la obligación encierra deuda y responsabilidad del deudor, entre ellos, ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil II...*, ob. cit., pág. 18; LACRUZ BERDEJO, José Luis, *Elementos de Derecho Civil II...*, ob. cit., pág. 25 y DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, que opinan que “La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo. No existe responsabilidad sin previo deber, y un deber que quiera ser calificado como jurídico constituye bajo una y otra forma un caso de responsabilidad”, *Sistema de Derecho Civil*, Volumen II, ob. cit., pág. 128.

⁴⁹⁴ Sobre la evolución de la teoría de la patrimonialidad de la prestación, véase HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, ob. cit., pág. 110 y siguientes. Este autor es partidario de la posible existencia de una obligación con prestación desprovista de valor patrimonial. A su juicio, “una prestación no susceptible de valoración económica o patrimonial puede integrar perfectamente el objeto de las obligaciones y producir consecuencias jurídicas. No constituye un escollo insalvable la dificultad o la limitación que ofrezca la ejecución forzosa, único argumento en el que persevera la doctrina. Es cierto que se plantea un problema en la ejecución, pero de aquí no puede concluirse que haya en la misma medida un problema de patrimonialidad de la prestación y que éste tenga que girar exclusivamente en torno a aquél otro. Además, el problema se manifiesta sólo en la fase de la actuación judicial y, dentro de ésta, en algún determinado aspecto, insuficiente para eliminar del objeto de las obligaciones todo lo que no esté previsto de valor patrimonial”.

Asimismo, LACRUZ BERDEJO, José Luis, entiende que “la prestación en sí no ha de ser necesariamente patrimonial...; en cambio, es la sanción del incumplimiento la que, por exigencia, en última

en distinguir entre el interés del acreedor y la prestación en sí. Mientras el interés del acreedor no precisa ser de carácter patrimonial, la prestación en sí ha de ser susceptible de valoración económica, ya que de lo contrario, no sería posible su ejecución forzosa⁴⁹⁵.

En consecuencia, la doctrina civilista ha acogido un concepto amplio de obligación que no requiere la estricta patrimonialidad de la prestación que constituye el objeto de la misma⁴⁹⁶.

B) Las situaciones jurídicas de obligación y deber en el ámbito tributario

En el apartado anterior hemos podido apreciar como la obligación es configurada, en la Teoría General del Derecho, como un deber jurídico que se caracteriza por la existencia de un correlativo derecho subjetivo del acreedor que le permite exigir coactivamente del deudor el comportamiento debido y en el que la patrimonialidad de la prestación que constituye su objeto no aparece como requisito esencial para su existencia⁴⁹⁷.

instancia, del artículo 1911 CC, debe ser susceptible de valoración pecuniaria..., si negamos la validez de una obligación por el hecho de faltarle contenido económico, limitamos arbitrariamente la autonomía de la voluntad y dejamos sin juridicidad un posible elenco de deberes extrapatrimoniales capaces de cumplimiento voluntario. La no evaluabilidad, pues, no resulta motivo bastante para excluir del campo del Derecho de obligaciones a las que tienen por objeto una prestación extrapatrimonial...", *Elementos de Derecho Civil II...*, ob. cit., págs. 63 y 64.

⁴⁹⁵ CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho Civil Español...*, Tomo III, ob. cit., pág. 71 y siguientes. A esta posición intermedia se adscriben también, entre otros, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN para quienes "la prestación en sí misma puede no tener valor patrimonial siempre que vaya acompañada de medios o instrumentos a través de los cuales se logre una satisfacción económica por su incumplimiento. Igualmente es admisible la existencia de una prestación sin contenido patrimonial dentro de una relación obligatoria en la que hay relaciones patrimoniales. Al estar inserta esta prestación en aquel conjunto de prestaciones de carácter patrimonial sigue el régimen del contrato, por lo que su violación será una violación de la ley del contrato. Fuera de estos casos, nos encontramos ante una figura distinta de la verdadera y propia obligación si la prestación no tuviese equivalente patrimonial", *Sistema de Derecho Civil*, Volumen II, ob. cit., pág. 130.

⁴⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., pág. 141, (nota a pie 30).

⁴⁹⁷ No obstante, algún autor utiliza el requisito de la patrimonialidad para diferenciar la obligación de los deberes jurídicos en el seno de la doctrina civilista, definiendo los deberes jurídicos como "conductas no patrimoniales exigidas a una persona por el Ordenamiento jurídico, con carácter general, en cuanto dicha persona se encuentre en una determinada situación contemplada por el Derecho", por el contrario, la obligación en sentido propio es "una subespecie de la noción de deber, caracterizada por la nota de la

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Teniendo en cuenta el concepto de obligación en el Derecho común y su diferenciación con el deber jurídico particular, pasamos a analizar los criterios utilizados en nuestra disciplina jurídica para distinguir la obligación de los deberes tributarios, configuradas ambas como situaciones jurídicas pasivas surgidas de la aplicación del tributo como instituto jurídico. Analizados los diferentes criterios que la doctrina ha ido estableciendo para diferenciar ambas figuras en el ámbito tributario, aplicaremos los mismos a las prestaciones a cargo de los particulares en la gestión tributaria, con el fin de otorgarles una adecuada calificación.

a) Los criterios distintivos de la obligación y el deber en la doctrina tributaria

En primer lugar, en la doctrina española, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA han clasificado las situaciones subjetivas pasivas en torno a la distinción entre deber jurídico general, deber jurídico particular y obligación que se manejan en la Teoría General del Derecho⁴⁹⁸. La distinción entre el deber y la obligación en el ámbito tributario responde, para estos autores, a la existencia o no de un derecho subjetivo del acreedor, correlativo al deber del sujeto pasivo o deudor, que le permita exigir coactivamente el comportamiento debido a este último⁴⁹⁹.

En la actualidad, este es el criterio más utilizado por la doctrina para distinguir el deber de la obligación, ya que perteneciendo ambos conceptos al género de los deberes en sentido amplio, en unos casos éstos “operan en direcciones genéricas, de forma que los gravados por ellos no tienen frente a sí un sujeto determinado que sea titular de un derecho subjetivo propiamente tal a exigir de ellos el comportamiento determinado en que el deber

patrimonialidad de la prestación o conducta debida por el obligado”, LASARTE, Carlos, *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996, pág. 391.

⁴⁹⁸ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, ob. cit., págs. 120 y 121.

⁴⁹⁹ En opinión de estos autores, “lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, exista como situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es nota sólo habitual, pero no excluyente y definidora”, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, ob. cit., pág. 121. Asimismo, PÉREZ DE AYALA, José Luis, “Potestad de imposición y relación...”, ob. cit., pág. 164, (nota a pie núm. 30).

consiste. En otros casos, en cambio, la situación de deber se produce en el seno de una relación jurídica dada en estricta correlación con un derecho subjetivo a exigir el efectivo cumplimiento del comportamiento previsto, derecho que se atribuye al titular del interés específico protegido, o a la Administración en cuanto servidora del interés general. A este último tipo de deberes se reserva, en nuestro ordenamiento la denominación de obligación⁵⁰⁰.

Ahora bien, no ha sido éste el único criterio utilizado al objeto de delimitar las nociones de deber y obligación, puesto que el contenido económico y la transmisibilidad de la situación jurídica, esto es, la posibilidad de suceder en la posición del titular de aquella situación, han sido tradicionalmente mantenidos por la doctrina.

En la doctrina italiana, BERLIRI utilizó los conceptos de “obbligo” y “obbligazione” para distinguir entre deber y obligación, respectivamente, atendiendo al carácter de la prestación, en cada caso: si la prestación tiene carácter patrimonial, se estará en presencia de una obligación, mientras que, en caso contrario, se estará en presencia de un deber⁵⁰¹.

No obstante, posteriormente, surgieron en el seno de la doctrina italiana diversas posiciones críticas acerca de la patrimonialidad en cuanto criterio diferenciador entre ambas nociones y empezó a tomar carta de naturaleza como elemento de distinción la existencia de un derecho subjetivo del acreedor que habilite para proceder al cumplimiento

⁵⁰⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón, “El tributo como instituto jurídico...”, ob. cit., págs. 140 y 141. Asimismo, BOLLO AROCENA, María del Carmen, entiende que, sobre este punto, la postura más acertada es la de “aquéllos que ven en la existencia de un derecho subjetivo a favor de la parte activa el elemento esencial, en defecto del cual no puede hablarse de obligación en sentido técnico. Es decir, cuando la posibilidad de ejercer un poder jurídico coactivamente no exista, no se estará ante una obligación, sino ante un deber jurídico particular de contenido no obligacional”, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 9 y siguientes. Por su parte, SÁNCHEZ SERRANO, Luis, utiliza el término deber, refiriéndose al deber de declarar, para significar que se trata de una situación jurídica subjetiva de un particular no correlativa a un derecho subjetivo, *La declaración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 31.

⁵⁰¹ BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Volumen II, Tomo I, ob. cit., págs. 11 y 12. Por su parte, en la doctrina española, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, Jose María, afirman que “El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio no”, *Ordenamiento Tributario Español I*, ob. cit., pág. 232.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

coactivo de la prestación. En este sentido, FANTOZZI rechaza el criterio de la patrimonialidad para definir a la obligación frente al deber y entiende que “el elemento diferenciador de las dos situaciones subjetivas reside en la existencia de una tutela ejecutiva conectada a su realización”, de manera que “las obligaciones presuponen siempre, de hecho, un derecho de crédito correspondiente y pueden hacerse valer en vía ejecutiva por parte del acreedor; los deberes, en cambio, cualquiera que sea la situación activa contrapuesta a los mismos no atribuyen la tutela ejecutiva a la contraparte o, al menos, al sujeto interesado en su cumplimiento”⁵⁰².

Por consiguiente, el criterio fundamentalmente seguido en el seno del Derecho Financiero y Tributario para diferenciar ambas situaciones está basado en la idea de que la obligación implica la existencia de derechos subjetivos, mientras el deber contempla esencialmente una situación de sujeción.

Sin embargo, si aplicamos este criterio a la obligación tributaria, observamos como el derecho subjetivo es siempre, en este caso, un derecho de crédito, esencialmente de contenido económico y, en consecuencia, el criterio de la patrimonialidad de la prestación también puede ser considerado válido a efectos de la distinción⁵⁰³.

Al margen de los anteriores, un tercer criterio puesto de manifiesto por la doctrina con la finalidad de diferenciar los conceptos de deber y obligación se ha centrado en la reacción prevista por el ordenamiento ante el incumplimiento de estas situaciones pasivas

⁵⁰² FANTOZZI, Augusto, *La solidarietà nel Diritto Tributario*, Ed. UTET, Turín, 1968, pág. 212. Un criterio análogo mantiene MAFFEZZONI, F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Ed. Giuffrè, Milán, 1969, pág. 91, citado por SOLER ROCH, María Teresa, “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, REDF*, núm. 25, 1980, pág. 12.

⁵⁰³ SOLER ROCH, María Teresa, “Notas sobre la configuración...”, *ob. cit.*, pág. 13. En este sentido, BOLLO AROCENA, María del Carmen, que acepta la opinión de quienes afirman que la patrimonialidad es una nota habitual de la obligación pero no necesaria, plantea la incoherencia que supone sostener esta idea y referirse, al mismo tiempo, a la obligación como situación jurídica pasiva exclusivamente cuando en favor del sujeto activo exista un derecho subjetivo de crédito, puesto que calificar un derecho subjetivo como de crédito supone, a su juicio, introducir un cierto matiz de patrimonialidad, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, *ob. cit.*, págs. 10 y 11.

y ha sido destacado, fundamentalmente, por el profesor PÉREZ ROYO⁵⁰⁴. Así, expone este autor, que el incumplimiento supone la lesión de un interés subjetivo (el derecho de crédito) cuando afecta a una situación de contenido obligacional y da lugar, en ese caso, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor por los perjuicios sufridos; sin embargo, cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, se produce una lesión de una norma (transgresión de un derecho objetivo) ante la que el ordenamiento responde con la imposición de una sanción.

Por último, la profesora SOLER ROCH⁵⁰⁵ alude a otro criterio de diferenciación entre ambas figuras que tiene importantes consecuencias para la consecución del objetivo que pretendemos. Éste parte, a su vez, de una diferenciación esencial en nuestra disciplina, formulada por el profesor VICENTE-ARCHE, entre la Hacienda pública y la Administración pública como dos instituciones distintas en el seno del Estado.

La Hacienda pública constituye una organización de recursos o medios destinados a un fin determinado, y sólo cuando esta institución ha de aplicar su ordenamiento jurídico, ejecutar la idea organizativa que incorpora es cuando aparece la Administración del Estado, como instrumento de gestión. Como manifiesta el citado profesor, “He aquí, entonces, la relación que se establece entre ambas instituciones u ordenamientos jurídicos - Hacienda pública y Administración pública- debida al hecho de que la segunda administra la primera en el seno del Estado”⁵⁰⁶.

Esta distinción entre la Hacienda pública y la Administración pública, reflejada, por su parte, en nuestro Derecho positivo⁵⁰⁷, pone de relieve la diversidad entre las

⁵⁰⁴ PÉREZ ROYO, Fernando, *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, págs. 24 y 25.

⁵⁰⁵ SOLER ROCH, María Teresa, “Notas sobre la configuración...”, ob. cit., pág. 13 y siguientes.

⁵⁰⁶ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “Hacienda pública y Administración pública”, *HPE*, núm. 26, 1974, pág. 101 y siguientes.

⁵⁰⁷ Los artículos 2 y 3 del TRLGP, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, se refieren a la Hacienda pública y a la Administración, respectivamente, estableciendo que “*La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido*

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

situaciones subjetivas que se producen en la relación de los particulares con la Hacienda pública y con la Administración financiera en orden a la aplicación de los tributos.

Siguiendo en este punto a la profesora SOLER ROCH, destacamos cómo las relaciones entre los particulares y la Hacienda pública tienen un contenido obligacional que se caracteriza por la existencia de un derecho de crédito a favor de la Hacienda pública y frente a ese particular, generalmente a título de tributo. Sin embargo, las posiciones de la Administración financiera y de los particulares no tienen un contenido obligacional, puesto que la Administración no posee, en ningún caso, un derecho de crédito frente al deudor, sino que ostenta una función gestora en relación con dicho crédito. En el ejercicio de esa función, la Administración actúa de acuerdo con la ley que impone a las personas implicadas en la aplicación del tributo el ejercicio de determinadas conductas.

Estas conductas que deben realizar los particulares constituyen deberes tributarios y se diferencian de la obligación, no sólo por la naturaleza de su prestación (no patrimonial), sino básicamente por la diversa posición jurídica del particular obligado a su cumplimiento y la Administración financiera. El particular asume una posición diferenciada a la del deudor de una obligación, puesto que su conducta no es exigible por la existencia de un vínculo con la otra parte sino en base a una situación de sujeción regulada en la ley. La Administración, por su parte, no ostenta derechos subjetivos, sino potestades, no actúa en interés propio, sino en cumplimiento de las normas que regulan el procedimiento de aplicación de los tributos.

Como concluye la profesora SOLER ROCH, “la obligación es la manifestación típica de las relaciones entre la Hacienda pública y los particulares y constituye, en definitiva, el mecanismo jurídico que produce los desplazamientos de riqueza entre ambos

económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos” y, por otro lado, “La administración de la Hacienda Pública cumplirá las obligaciones económicas del Estado y de sus Organismos autónomos, mediante la gestión y aplicación de su haber, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico y, además, promoverá el más adecuado funcionamiento de los sistemas financiero y monetario, según las medidas de política económica que se establezcan”.

sujetos”, mientras “el deber es la manifestación de la posición del particular sujeto a observar determinados comportamientos con los procedimientos tributarios”⁵⁰⁸.

b) Aplicación de los criterios expuestos a las prestaciones de los particulares en la gestión tributaria

Como hemos podido apreciar en el apartado anterior, la diferenciación entre obligaciones y deberes parte, en el seno de nuestra disciplina jurídica, de los razonamientos expuestos en la Teoría General del Derecho, si bien aparecen nuevos criterios distintivos aplicables a la caracterización de ambas situaciones jurídicas en el ámbito tributario.

Expuestos los principales criterios doctrinales acerca de la distinción entre deber y obligación en el ámbito tributario, la cuestión que pasamos a analizar en este apartado consiste en determinar si las conductas que deben realizar los sujetos que intervienen en la gestión tributaria constituyen obligaciones tributarias o, por el contrario, son verdaderos deberes jurídicos.

Dejando al margen la obligación de pago de la deuda tributaria que corresponde a todo sujeto pasivo, la aplicación de los tributos genera la realización, por parte de los particulares que intervienen en la gestión tributaria, de una serie de actuaciones que pertenecen a la categoría de los deberes tributarios, de acuerdo con los criterios sustentados por la doctrina científica.

Para llegar a esta conclusión, observamos cómo los comportamientos debidos por los particulares en el desarrollo de la gestión tributaria atienden a las características de los deberes tributarios, puesto que se trata de situaciones jurídicas de contenido no patrimonial, que devengan una sanción en caso de incumplimiento y se manifiestan en sus relaciones con la Administración financiera, que no detenta un derecho subjetivo que le

⁵⁰⁸ SOLER ROCH, María Teresa, “Notas sobre la configuración...”, ob. cit., pág. 15. Idéntica manifestación se contiene en BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 222.

permita exigir coactivamente al sujeto obligado su cumplimiento. Por todo ello, estas conductas a cargo de los particulares, a las que dedicamos gran parte del presente Capítulo, merecen, en nuestra opinión, la calificación de deberes tributarios.

c) La distinción entre deber y obligación en la normativa tributaria

Hasta ahora hemos examinado los diferentes criterios aludidos por la doctrina científica para distinguir las situaciones de deber y obligación en el ámbito tributario, pero debemos observar, asimismo, cómo se refleja dicha distinción en el ordenamiento tributario.

En este sentido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que se refiere a la obligación tributaria en su artículo 28, relativo al hecho imponible, no reconoce la existencia de deberes tributarios a cargo de los particulares, pues contiene, en el artículo 35, determinadas conductas que deben realizar los sujetos pasivos calificándolas, inadecuadamente, de obligaciones accesorias. De acuerdo con este artículo, la Ley General Tributaria se refiere a los comportamientos debidos por el sujeto pasivo como situaciones de contenido obligacional cuando no responden, en nuestra opinión, a esta caracterización, sino que constituyen verdaderos deberes tributarios, de acuerdo con los criterios expuestos por la doctrina y aceptados con carácter previo⁵⁰⁹. Por otro lado, el artículo 35 de la LGT

⁵⁰⁹ En este sentido, SOLER ROCH, María Teresa, "Notas sobre la configuración...", ob. cit., pág. 20. ROMERO PI, Juan, establece, en su crítica al artículo 35.2 de la LGT, que este precepto "califica como obligación lo que en rigor es un deber", sin embargo, relativiza la cuestión opinando que "podría entenderse que en relación con los llamados deberes formales nos encontramos con obligaciones de hacer", "Obligaciones del sujeto pasivo", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, ob. cit., pág. 594. A juicio de FALCÓN Y TELLA, Ramón, "deberes y obligaciones de hacer aparecen íntimamente relacionados en los procedimientos de aplicación de los tributos, pues entre una y otra categoría suele mediar un procedimiento de concreción semejante al que se produce entre la potestad y el derecho subjetivo. En efecto, los deberes, formulados en abstracto tanto en la Ley General Tributaria como en las leyes propias de cada tributo, se resuelven en ocasiones en obligaciones *ex lege* o derivadas de actos administrativos que, en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso, precisan en relación a un sujeto determinado el alcance del deber genérico impuesto en la norma, determinando así el comportamiento exigible al sujeto gravado", no obstante, los deberes del sujeto pasivo contenidos en el artículo 35 de la LGT y el deber del artículo 111 de esta Ley a cargo de terceras personas, no presentan un vínculo obligacional, sino que se trata, en su opinión, de "deberes en sentido estricto, sin perjuicio de que, en vía normativa o de gestión tributaria, dichos deberes pueden concretarse en verdaderas obligaciones de hacer", "El tributo como instituto jurídico...", ob. cit., págs. 146 y 147.

alude incorrectamente a la accesoriedad de estas pretendidas obligaciones. Las obligaciones accesorias han sido definidas como aquéllas en las que el presupuesto de hecho, aún siendo en sí autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria⁵¹⁰. Como tal han sido calificadas las prestaciones accesorias contenidas en el artículo 58.2 de la LGT, sin embargo los deberes del artículo 35 de esta Ley carecen de esa nota de accesoriedad ante la posibilidad de existir al margen de la exigencia de la obligación tributaria principal⁵¹¹.

Asimismo, la imprecisión terminológica de la Ley General Tributaria en la diferenciación entre deberes y obligaciones se manifiesta también en la redacción del artículo 111 de la misma, que contiene, como si de un vínculo obligacional se tratara, los deberes de información a cargo de terceras personas.

2. Las situaciones subjetivas activas de los particulares: derechos y garantías

Si bien la aplicación del tributo genera, al lado de la obligación tributaria, una serie de deberes a cargo de los particulares, supone, asimismo, el reconocimiento de un conjunto de derechos y garantías de los sujetos pasivos y demás obligados tributarios, que actúan como límites a las potestades administrativas estudiadas en el Capítulo anterior.

⁵¹⁰ SOLER ROCH, María Teresa, "Notas sobre la configuración...", ob. cit., pág. 17. Este concepto se mantiene en BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 219.

⁵¹¹ Véase la crítica al respecto manifestada por SOLER ROCH, María Teresa, "Notas sobre la configuración...", ob. cit., págs. 20 y 21. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, analizan el problema de la accesoriedad prevista en el artículo 35 de la LGT, llegando a la conclusión de que lo que parece indicar el precepto es que "en todo caso la relación de accesoriedad sólo puede darse entre la obligación principal -pago de la deuda tributaria- y las obligaciones del párrafo segundo del artículo -que tengan la naturaleza de accesorias-; pero, por el contrario, no podrá existir accesoriedad entre estas últimas relaciones jurídicas y la obligación de declarar y tampoco entre la obligación del pago de la deuda y la declaración tributaria", *Ordenamiento Tributario Español I*, ob. cit., págs. 232 y 233, (nota a pie núm. 4). Por su parte, FERREIRO LAPATZA, José Juan, dispone que "tanto las obligaciones de carácter pecuniario distintas de la obligación tributaria como las obligaciones no pecuniarias pueden existir, en ciertos casos, sin que exista una obligación tributaria; sin que exista una obligación de pagar un tributo", *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 344.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Sin embargo, la Ley General Tributaria, preocupada en exceso por la obligación tributaria y los deberes tributarios de los sujetos obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no ha recogido una adecuada regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes. Esta laguna normativa ha supuesto la aplicación al ámbito tributario, no sólo de los derechos constitucionales, sino también de aquellos derechos contenidos en el artículo 35 de la LRJPAC, que son de aplicación directa a los procedimientos tributarios al tratarse ésta de una norma del régimen jurídico de las Administraciones públicas y no de una norma propiamente procedimental.

No obstante lo anterior, era necesario que la normativa tributaria incorporase a su propio ordenamiento el conjunto de derechos y garantías de los sujetos en sus relaciones con la Administración tributaria y, aunque esta incorporación debería haberse realizado, a través de una modificación, en la misma Ley General Tributaria, ha sido la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la que ha regulado en un solo cuerpo normativo los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, con la salvedad del procedimiento de gestión tributaria, cuya deficiente regulación se proyecta en la manifiesta ausencia del mismo en esta Ley garantista. Por ello, nuestro análisis de los derechos y garantías de los particulares en relación con dicho procedimiento se centra, esencialmente, en el examen de aquéllos, que contenidos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, son aplicables al mismo y deben ser desarrollados en un futuro Reglamento General de Gestión, previa introducción en el contenido de la propia Ley General Tributaria.

III. LOS DEBERES TRIBUTARIOS DE LOS PARTICULARES EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Consideraciones generales: Tipología de deberes tributarios

Una vez que hemos distinguido las diferentes situaciones jurídicas de los contribuyentes⁵¹² en el ámbito de la gestión tributaria, aludiendo a la diferenciación entre deber y obligación, dedicamos este epígrafe al estudio de los diversos deberes que corresponden a los sujetos obligados en el desarrollo de la gestión tributaria.

El artículo 31.1 de la CE ordena que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Pero, como ha sentado la doctrina y la jurisprudencia, el deber de contribuir no queda limitado al cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo, sino que lleva consigo, además, el ejercicio de una serie de deberes formales, tanto del sujeto pasivo como de terceras personas ajenas a la obligación tributaria, que colaboran, de esta forma, en la exacción de los tributos⁵¹³.

⁵¹² Entendemos el término contribuyente en el sentido que le otorga al mismo el artículo 1.3 de la LDGC cuando expone que *“Las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria”*.

⁵¹³ LOZANO SERRANO, Carmelo, establece que el deber de contribuir “no consiste sólo en el deber de pagar tributos, sino, por el contrario, en un deber genérico de sujeción al sistema tributario en los términos que éste indique. Dicho de otra forma, el deber de contribuir, como manifestación del deber de solidaridad, no admite excepciones, y el principio de generalidad es por tanto absoluto. Esto no significa, sin embargo, que el contenido del deber de contribuir sea en todo caso el de pagar tributos, sino que las formas y los contenidos que puede adquirir frente a un hecho concreto o frente a un sujeto determinado son muy variados. Del mismo modo que todos están sujetos al ordenamiento jurídico, lo que no supone absoluta uniformidad de posiciones jurídicas, todos están sujetos al deber de contribuir, pero el alcance y la medida con que éste se configure en cada caso pueden ser muy diversos”, *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 48.

En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 31 y siguientes y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 72.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional dispone que el artículo 31.1 de la norma fundamental constituye la base de *“la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración tributaria en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes, directamente*

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Por lo tanto, es este deber constitucional el que fundamenta la intervención de los particulares en la gestión de los tributos a través de los llamados deberes de colaboración⁵¹⁴, que comprenden deberes diversos de contenido más concreto a cargo del sujeto pasivo y de terceras personas, a los que dedicamos los siguientes apartados de este epígrafe.

A continuación exponemos separadamente los deberes tributarios que corresponden a los sujetos pasivos y los que se establecen a cargo de terceras personas.

Los deberes tributarios de los sujetos pasivos son, principalmente, los establecidos en el artículo 35 de la LGT, esto es, formular las declaraciones y comunicaciones exigidas por cada tributo; llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos; facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Son de gran trascendencia en el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión los deberes que consisten en presentar las declaraciones y comunicaciones exigidas, no tanto los deberes contables, puesto que los citados órganos no pueden comprobar la contabilidad del sujeto pasivo, siendo ésta competencia propia de la Inspección Tributaria. Por otro lado, no aparece expresamente recogido en el artículo 35 de la LGT un deber tributario que ha alcanzado especial importancia a raíz de su inclusión en las normas particulares de los tributos y que consiste en practicar las operaciones de liquidación derivadas de los hechos imponibles declarados, esto es, la autoliquidación tributaria.

afectados, sino que también puede extenderse... a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal..." (FJ 3º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre).

⁵¹⁴ Los deberes de colaboración son definidos por LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, como "aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados -obligados tributarios-, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio", *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 37.

La gestión de los tributos...

Los deberes tributarios de terceras personas ajenas a la realización del hecho imponible se manifiestan a través de los deberes de información establecidos en el artículo 111 de la LGT, si bien es cierto que el requerimiento individualizado de información constituye tarea propia de la Inspección de los tributos, por lo que centramos nuestra atención en el suministro de información con carácter general, que permite a la Oficina gestora conocer una importante cantidad de datos de los contribuyentes facilitando, de esta manera, enormemente, el ejercicio de su función comprobadora.

2. Los deberes tributarios de los sujetos pasivos en la gestión tributaria

A) Los deberes tributarios citados en el artículo 35 de la LGT

Junto a la obligación principal de todo sujeto pasivo consistente en el pago de la deuda tributaria, el artículo 35.1 de la LGT incluye, con una inadecuada calificación, la obligación que corresponde a estos mismos sujetos de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Por otro lado, los sujetos pasivos de la obligación tributaria se encuentran obligados, de acuerdo con el párrafo 2 de este artículo, a llevar contabilidad y, asimismo, a colaborar con la Administración tributaria en la práctica de las comprobaciones, informando a ésta de sus datos propios.

De esta forma, aparece recogido en la Ley, en primer lugar, el deber de los sujetos pasivos de presentar la correspondiente declaración tributaria que inicia el procedimiento de liquidación ante los órganos de gestión y que, como tendremos ocasión de examinar, en la actualidad, aparece acompañada normalmente de la autoliquidación tributaria que, sin embargo, no se encuentra incluida en la Ley General Tributaria como deber del sujeto pasivo.

Asimismo, la Ley ordena al sujeto pasivo a presentar las comunicaciones que se exijan para cada tributo. La figura de la comunicación, a pesar de no ser definida por la Ley, ha existido siempre y va a adquirir una importancia extraordinaria con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Por otro lado, dentro de los deberes tributarios citados en el artículo 35 de la LGT se encuentran los deberes contables y registrales establecidos en cada caso, a los que dedicamos una escueta mención en este epígrafe, teniendo en cuenta que la importancia de los mismos radica en el procedimiento de inspección y no en el procedimiento de gestión tributaria.

Por último, los sujetos pasivos están obligados a facilitar la comprobación de la Administración proporcionando a la misma los datos, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible del tributo.

A todos estos deberes tributarios de los sujetos pasivos dedicamos las siguientes páginas, partiendo de la regulación legal de los mismos y realizando las consideraciones críticas necesarias que nos permitan alterar determinados aspectos de éstos, en orden a su inclusión en una futura norma reglamentaria, de manera que se vean respetados los principios informadores del procedimiento de gestión tributaria.

a) Las declaraciones tributarias

En primer lugar, nos detenemos en el estudio de las declaraciones tributarias, como objeto del deber de declarar que corresponde al sujeto pasivo, siguiendo la regulación contenida en la Ley General Tributaria y profundizando en aquellos aspectos de la misma que necesitan, en nuestra opinión, una modificación normativa.

a') El concepto legal de declaración tributaria

La declaración tributaria, contenida en el artículo 101 de la LGT entre los medios de iniciación de la gestión de los tributos, es definida en el artículo 102.1 de esta Ley como *“todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible”*.

Tomando como punto de referencia la definición legal de la declaración tributaria, insistimos, a continuación, en algunos aspectos de la misma que han logrado una cierta atención doctrinal y que deberían ser mejorados, en nuestra opinión, en una futura reforma de la Ley General Tributaria.

a”) La declaración tributaria como documento

El concepto legal de declaración tributaria califica la misma como un documento cuando ésta es, ante todo, en el sentir de la doctrina científica⁵¹⁵, un acto del sujeto realizado en cumplimiento de un deber tributario y cuya plasmación tiene lugar en un documento que no se considera como elemento esencial de la misma, puesto que el inciso final del apartado 1 del artículo 102 de la LGT admite, al definir la declaración, la forma verbal.

Por ello, nos mostramos partidarios de entender que la declaración debe ser conceptuada como lo que es en realidad, es decir, un acto del particular obligado a su cumplimiento, y no como un documento, puesto que dicho requisito formal no es sustancial para la configuración de la misma que puede manifestarse, en algunos casos, verbalmente.

b”) La interpretación del término “espontáneamente” en la definición de declaración tributaria

Una de las cuestiones más discutidas acerca de la definición legal de la declaración tributaria ha sido la interpretación del término “espontáneamente”, utilizado por la Ley

⁵¹⁵ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, comenta que el artículo 102.1 de la LGT “ha tomado, para definir la declaración tributaria, la parte por el todo, pues si bien la declaración es ante todo y sobre todo un *acto*, el artículo 102.1 de la LGT se refiere para definirlo a uno de sus aspectos o requisitos -la forma documental o escrita- que ni siquiera se da en todos los tipos de declaraciones”, *La declaración tributaria*, ob. cit., págs. 133 y 134. Posteriormente reitera su opinión en el comentario al artículo 102 de la LGT, recogido en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., pág. 54.

Igualmente se manifiesta HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco, “Procedimiento de gestión: Iniciación. La declaración”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1350.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

General Tributaria para explicar su concepto. Sin perjuicio de la inidoneidad del término para definir la declaración tributaria, sostenida por la mayoría de la doctrina, algunos autores han intentado otorgar al mismo el sentido que le corresponde.

En primer lugar, el SDFUM incluye entre las notas características de la definición legal de la declaración la consistente en el carácter espontáneo de la misma. Así, si bien el Seminario parte de la consideración de que con esta expresión parece excluirse del concepto legal de declaración todas aquellas declaraciones que se producen a requerimiento de la Administración, mantiene, por otra parte, que no puede ser ésta la interpretación correcta del término, de acuerdo con la regulación normativa de la declaración tributaria que permite la existencia de declaraciones por requerimiento administrativo. En consecuencia, el SDFUM, bajo la dirección del profesor SAINZ DE BUJANDA, concluye que parece más adecuado entender que “se considerará declaración todo documento en que la manifestación o el reconocimiento se produzcan de modo espontáneo, aunque no cumplan, por tanto, otras exigencias de orden formal o administrativo”⁵¹⁶. De esta forma, los profesores del Seminario de Madrid están destacando la ausencia de requisitos formales en la presentación de la declaración tributaria. En sentido contrario, PÉREZ ROYO⁵¹⁷ interpreta la palabra “espontáneamente” referida en el artículo 102.1 de la LGT, diciendo que viene a aclarar que la manifestación contenida en la declaración se produce sin previo requerimiento por parte de la Administración.

Por otro lado, SÁNCHEZ SERRANO⁵¹⁸ analiza la interpretación que debe darse a este término y, rechazando las que con anterioridad habían realizado los mencionados autores, predica la espontaneidad, más que del acto en sí, de su contenido. La declaración tributaria es un acto debido, pero, el que haya de presentarse obligatoriamente no impide,

⁵¹⁶ SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., págs. 875 y 876.

⁵¹⁷ PÉREZ ROYO, Fernando, *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 113. Idéntica interpretación es otorgada al término por BANACLOCHE PÉREZ, Julio, “La declaración tributaria”, *CT*, núm. 50, 1984, pág. 210.

⁵¹⁸ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 85 y siguientes.

en opinión del autor, que su contenido sea voluntario, esto es, no provocado ni inducido desde fuera y no violentado ni forzado.

Expuestas las opiniones más autorizadas al respecto y, sin perjuicio de apoyar la improcedencia del término para definir el objeto del deber de declarar, entendemos que, si bien la declaración tributaria es un acto debido, recogido en el artículo 35 de la LGT entre los deberes que corresponden al sujeto pasivo, se realiza por el obligado, en cada caso, sin reclamación previa por parte del órgano gestor, siendo éste el sentido que debe otorgarse al término “espontáneamente”, contenido en el precepto legal⁵¹⁹.

c'') El autor de la declaración tributaria

Mientras el artículo 35.1 de la LGT incluye el deber de declarar entre los que corresponden al sujeto pasivo, el artículo 101 de esta misma Ley amplía el círculo de personas obligadas a declarar al referirse, junto al sujeto pasivo del tributo, al retenedor u obligado a ingresar a cuenta. No obstante lo anterior, el artículo 102 de la LGT no designa el autor de la declaración⁵²⁰ y esta ausencia conlleva el problema de la localización del sujeto que debe cumplir con el deber de declarar.

Aunque el artículo 102.1 de la LGT define la declaración de forma impersonal, lo cierto es que la persona que debe cumplir este deber tributario es, con carácter general, el

⁵¹⁹ Apoyamos nuestra posición en la afirmación sostenida por Dino JARACH al decir que “es inexacto hablar de cumplimiento espontáneo. Esto es una imperfección del lenguaje frente a la realidad jurídica de que tanto el pago de la obligación como la observancia del deber de declarar constituyen actos debidos en virtud de la ley que los impone. Sin embargo, con la espontaneidad se quiere significar la ausencia de un acto de autoridad que reafirme la voluntad de la ley”, “Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria”, *DPT*, volumen XL, parte I, 1969, pág. 72.

Esta es también la opinión de MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, que entienden el término espontáneo a que alude el artículo 102 como “cumplimiento por el sujeto de su deber de declarar sin necesidad de acto administrativo singular que lo exija, no como acto que no fuera debido”, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 364.

⁵²⁰ Esta es una de las críticas apuntadas por HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco, a la redacción del artículo 102.1 de la LGT, “Procedimiento de gestión: Iniciación...”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1350.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

sujeto pasivo de la obligación de pago derivada del hecho imponible declarado⁵²¹. Sin embargo, ello no obsta para que sean otras personas las que cumplan el deber de declarar siempre que se trate de interesados en el procedimiento de liquidación que se está realizando, si tenemos en cuenta que, por un lado, el artículo 101 de la LGT incluye junto al sujeto pasivo a otras personas que realizan la declaración que inicia el procedimiento de gestión, como son el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta y, por otro, como ya hemos indicado, que el artículo 102 de la misma Ley no indica la persona que debe cumplir con el mencionado deber⁵²².

En consecuencia, entendemos que, si bien la declaración tributaria puede ser realizada por cualquier sujeto que tenga un interés legítimo en el procedimiento de gestión, lo normal es que la misma se efectúe por el sujeto pasivo de la obligación tributaria que, junto a la prestación material de pago, debe cumplir con la prestación formal en que la declaración consiste y, en este sentido, debería modificarse el artículo 102 de la LGT para referirse al autor de la declaración tributaria. No obstante lo anterior, apuntamos la posibilidad establecida en el artículo 64 del RIRPF que, tomando como base el artículo 96 de la LGT, prevé la realización de acuerdos de colaboración con determinadas entidades o instituciones para efectuar la cumplimentación y remisión a la Administración tributaria de las declaraciones de este Impuesto, desplazando, en consecuencia al sujeto pasivo de la obligación tributaria del cumplimiento de sus deberes formales.

⁵²¹ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, disponen que, aunque no lo diga el artículo 102 de la LGT, la declaración tributaria la debe realizar el sujeto pasivo de la obligación, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Edersa, 3ª edición, Tomo II, Madrid, 1980, pág. 56. Por su parte, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, entiende que si normalmente el sujeto de la declaración coincide con el sujeto pasivo de la relación tributaria, en aquellos casos en que se da la figura del sustituto, es éste el obligado a declarar, "La declaración tributaria", *RDFHP*, núm. 52, 1963, pág. 1031. Sin embargo, en nuestra opinión, este autor parte de una concepción equivocada del sujeto pasivo, porque el sustituto es también, de acuerdo con el artículo 30 de la LGT, sujeto pasivo del tributo.

⁵²² El SDFUM estableció que, si lo normal es que la declaración se produzca por los sujetos pasivos del tributo, ya que son éstos quienes realizan el hecho imponible, puede ocurrir que la declaración venga impuesta por ley a los responsables o sustitutos o, incluso, a personas que no tengan contraída obligación alguna de pago tributario, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 883. A su vez, SÁNCHEZ SERRANO amplía el sujeto obligado a declarar al titular de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo, con la finalidad de diferenciarlo de aquellas terceras personas que tienen el deber de información, que trataremos, con posterioridad, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 45 y siguientes.

b') El contenido de la declaración tributaria: declaración de conocimiento y declaración de voluntad

Analizados los aspectos más significativos de la definición legal de la declaración tributaria, sobre la que volveremos al analizar su naturaleza jurídica, abordamos, en este punto, la cuestión relativa al contenido que presenta la declaración, destacando su configuración como declaración de conocimiento y como declaración de voluntad.

a'') Diferentes opiniones doctrinales acerca del contenido de la declaración tributaria

De acuerdo con el artículo 102.1 de la LGT, mediante la declaración tributaria se manifiesta o reconoce ante los órganos gestores que se han producido las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible. De esta forma, legalmente, los hechos contenidos en la declaración hacen referencia a la realización de un hecho imponible. No obstante lo anterior, ha sido mayoritariamente aceptado que, en primer lugar, junto a los datos fácticos recogidos en el documento declaratorio, éste también puede contener datos de derecho y, por otro lado, los hechos contenidos en la declaración tributaria no se agotan en los datos del hecho imponible realizado, sino que pueden extenderse a elementos o circunstancias que, no siendo propiamente configuradores del hecho imponible del tributo, son necesarios para la liquidación del mismo⁵²³.

Partiendo de estas consideraciones iniciales, se ha planteado, a nivel doctrinal, la cuestión de si la declaración tributaria que da inicio al procedimiento de gestión contiene, en sí misma, una declaración de ciencia o constituye una declaración de voluntad, es decir, si se limita a puntualizar ciertos hechos o, por el contrario, muestra alguna intención acerca de lo declarado.

⁵²³ Véase, en este sentido, las manifestaciones realizadas por el SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 875 y por SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 178 y siguientes.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Las opiniones vertidas al respecto han sido varias y así, mientras algún autor explica que la declaración tributaria es una declaración de saber y no de voluntad⁵²⁴, es mayoritaria la opinión que sostiene que la declaración tributaria participa tanto de las características de la manifestación de voluntad como de las notas que singularizan las declaraciones de conocimiento, argumentando que con la declaración tributaria no se pretende solamente dar a conocer a la Administración una serie de hechos, sino que también se procura un comportamiento administrativo tendente a la liquidación del tributo declarado⁵²⁵.

Por otra parte, SÁNCHEZ SERRANO⁵²⁶ defiende que la declaración tributaria puede también, en determinados supuestos, contener manifestaciones de voluntad. Sin embargo, este autor entiende que el hecho de que la declaración tributaria produzca determinados efectos jurídicos queridos por el sujeto declarante no convierte a ésta en una declaración de voluntad, lo que no le impide afirmar que, en algunos casos la declaración contiene manifestaciones de conocimiento y de voluntad, y esto ocurre cuando en la misma, no sólo se manifiestan ciertos datos determinantes de la aplicación de una exención o de un beneficio fiscal, sino que, además, se pide o solicita la aplicación de ese beneficio o, al margen de ello, se manifiesta por el declarante una opción por alguna de las posibilidades que permite la legislación al sujeto pasivo para configurar sus relaciones con el Fisco. En consecuencia, el autor llega a una afirmación similar, aunque por distintos caminos.

⁵²⁴ Dino JARACH declara que, en los casos en que la declaración se limite a suministrar datos a la Administración financiera es una declaración de saber, no una declaración de voluntad, aunque puede comprender no sólo el conocimiento de hechos, sino también el conocimiento del derecho, "Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria", ob. cit., pág. 69 y siguientes.

⁵²⁵ Esta opinión es mantenida por CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "La declaración tributaria", ob. cit., págs. 1041 y 1042 y por el Seminario de la Universidad de Madrid que, siguiendo al autor previamente mencionado, dispone que la declaración tributaria es, a su vez, una declaración de conocimiento y de voluntad, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 882. Más recientemente, PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pág. 586.

⁵²⁶ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., págs. 195 y 196.

b'') Nuestra posición sobre el contenido de la declaración

Como hemos expuesto, la cuestión acerca del contenido de la declaración tributaria difiere entre quienes opinan que la misma constituye una declaración de conocimiento, ya que se limita a manifestar a la Administración una serie de datos y quienes entienden que ésta consiste, además, en una declaración de voluntad, pues pretende un actuar administrativo.

Desde nuestro punto de vista, la declaración tributaria es una declaración de ciencia, puesto que mediante ella se ponen en conocimiento de los órganos de gestión una serie de datos o elementos relacionados con un determinado hecho imponible, más no obstante, como dice CORTÉS DOMÍNGUEZ, ésta pretende provocar un determinado comportamiento en el órgano gestor en orden a determinar la deuda tributaria, siendo su principal efecto jurídico la iniciación del procedimiento de liquidación. Por esta razón, entendemos que también puede ser considerada una declaración de voluntad.

c') Los requisitos formales de la declaración tributaria

Constituyendo la declaración tributaria, a nuestro entender, un acto del particular que contiene manifestaciones de conocimiento y de voluntad y mediante el cual se pone en conocimiento de la Administración tributaria la realización de un hecho imponible, el paso siguiente consiste en delimitar la forma de la declaración. Para ello, examinamos si la declaración tributaria exige, obligatoriamente, forma escrita y, ante todo, las innovaciones que la introducción de la informática están provocando en este aspecto.

a'') Declaración documental *versus* declaración verbal

La declaración tributaria se realiza, generalmente, en forma escrita, mediante un documento en el que se contienen los hechos y elementos configuradores del hecho imponible. Pero, si bien la forma documental es la más típica, el artículo 102.1 de la LGT prevé, tras definir la declaración tributaria como un documento, la posibilidad de que la

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

misma se realice de forma verbal en los supuestos determinados reglamentariamente. Dicha previsión legal ha sido, por otra parte, uno de los argumentos utilizados, a nivel doctrinal, para criticar la definición documental de la declaración tributaria.

Si tenemos en cuenta que la declaración tributaria, propiamente dicha, esto es, sin autoliquidación, solamente se presenta, en la actualidad, en la Renta de Aduanas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde el sistema de autoliquidación es opcional para el sujeto pasivo, observamos como el Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, dispone la posibilidad de que la declaración en aduana se efectúe de forma verbal⁵²⁷.

Por ello, el requisito de la forma documental o escrita no es esencial en la caracterización de la declaración tributaria, a pesar de que éste sigue siendo el método usual de presentación de la misma, sin perjuicio de la introducción de la informática en los procedimientos tributarios, que puede llegar a desplazar al soporte papel con el paso del tiempo.

b'') Los formularios oficiales de declaración tributaria

Por otro lado, la Administración aprueba formularios oficiales para la presentación de la declaración tributaria, sobre todo, como veremos posteriormente, cuando ésta contiene, además, la autoliquidación del tributo. Esta aprobación plantea la cuestión de la obligatoriedad de su uso por parte del sujeto pasivo.

Si observamos la definición legal de la declaración tributaria, podemos asegurar que la utilización de los formularios oficiales para realizar la declaración no es obligatorio, puesto que el artículo 102.1 de la LGT establece que es declaración "todo documento", sin

⁵²⁷ Artículo 61 del Código Aduanero Comunitario. En este sentido, el artículo 3.1 de la Circular de 10 de marzo de 1992, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria, sobre viajeros, explica que éstos deben declarar de forma verbal los efectos que conduzcan, a menos que las mercancías transportadas por los viajeros constituyan expedición comercial, en cuyo caso se exigirá declaración escrita, salvo que por su escaso valor se las pueda dispensar de la misma.

exigir mayores formalismos⁵²⁸. Ahora bien, ello no nos impide indicar que la utilización de los formularios oficiales aprobados para la declaración del tributo facilitarán el cumplimiento del deber al sujeto obligado. Por ello, a pesar de que el uso de estos formularios no es un requisito esencial de la declaración, el sujeto pasivo, como principal obligado a su cumplimiento, suele utilizar los mismos, ya que le facilitan la tarea en que consiste este deber tributario.

c'') La introducción de la informática en la presentación de las declaraciones tributarias

En otro orden de ideas, no podemos olvidar, cuando analizamos los requisitos formales de la declaración tributaria, las consecuencias que ha provocado la introducción de la informática en el procedimiento de gestión tributaria, a raíz de la proclamación contenida en el artículo 45 de la LRJPAC, que pretende impulsar la utilización de los medios técnicos, electrónicos e informáticos en las relaciones de la Administración con los administrados⁵²⁹.

Con posterioridad a esta previsión legal, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, recoge, en su Disposición final 5ª, una autorización al Ministerio de Economía y Hacienda para que determine, mediante Orden, los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrán de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos que les sean exigidos por la normativa tributaria. Asimismo, la Ley 50/1998, de 30 de

⁵²⁸ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 199 y siguientes. Véase, la RTEAC de 25 de enero de 1985 y la STS de 27 de abril de 1983; en sentido contrario, en ocasiones se parte del uso obligatorio del impreso oficial (FD 6º de la STS de 18 de abril de 1990, RJ 1990, 2886).

⁵²⁹ Por lo que a nosotros interesa, el artículo 45.2 de la LRJPAC establece que "*Cuando sea compatible con los medios técnicos de que dispongan las Administraciones Públicas, los ciudadanos podrán relacionarse con ellas para ejercer sus derechos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con respeto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento*". El Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, del Ministerio para las Administraciones Públicas, aborda el desarrollo de dicho artículo.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, amplía esta autorización, en su Disposición final 1ª, a la aprobación de las Órdenes ministeriales necesarias para la presentación telemática de sus declaraciones por las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración local y los organismos públicos o entidades de derecho público vinculados o dependientes de dichas Administraciones y de la Administración General del Estado, así como la Seguridad Social, en las mismas condiciones que las grandes empresas y, por otro lado, autoriza al Ministerio para la aprobación de la Orden que regule la presentación voluntaria de la declaraciones y autoliquidaciones de las pequeñas y medianas empresas por ese medio.

De acuerdo con la autorización prevista, el Ministerio aprueba la Orden de 29 de junio de 1998, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332, que será derogada por la Orden de 20 de enero de 1999, que obliga a las grandes empresas a la presentación telemática de los modelos indicados.

Por otro lado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que el Ministerio de Economía y Hacienda determinará los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones de este Impuesto por medios telemáticos⁵³⁰. Para dar efectividad a esta previsión se aprueba por el Ministerio de Economía y Hacienda la Orden de 13 de abril de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta por los sujetos pasivos del mismo y por las instituciones, entidades o empresas que firmen acuerdos de colaboración externa en la gestión tributaria con el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁵³¹.

⁵³⁰ Artículo 79.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta afirmación aparece reiterada en el artículo 59.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

⁵³¹ Desde entonces se han dictado diferentes órdenes que establecen, con carácter voluntario, la presentación telemática de diversos modelos de declaración, así, la Orden de 30 de septiembre de 1999, correspondiente a los modelos 110, 130, 300 y 330 a presentar por las pequeñas y medianas empresas y la Orden de 18 de

En consecuencia, si bien en estos momentos el soporte papel es la forma habitual de presentación de la declaración, los avances tecnológicos permiten predecir que, en un futuro, la informática llevará a la sustitución del modelo papel para la presentación de la declaración tributaria.

d') Clases de declaraciones tributarias

Antes de continuar con el estudio del objeto del deber de declarar haremos referencia a aquellas clases de declaraciones tributarias que, en nuestra opinión, merecen una mayor atención. No pretendemos agotar las diferentes clases de declaraciones existentes, que ya han sido relacionadas por los estudiosos del tema⁵³², sino que queremos destacar aquéllas que, por su interés doctrinal, requieren una cierta consideración.

a'') Las llamadas declaraciones tácitas

Constituyen declaraciones tácitas, de acuerdo con SÁNCHEZ SERRANO⁵³³, aquellos actos de los particulares no consistentes en ninguna manifestación expresa de conocimiento ni de voluntad, pero que, en virtud de disposición legal, producen los mismos efectos que la declaración expresa. En este sentido, el artículo 102.4 de la LGT establece que *“Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible”*⁵³⁴.

noviembre de 1999, correspondiente al modelo 190 sobre resumen anual de retenciones. Más recientemente, la Orden de 24 de abril del 2000 del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Orden de 28 de abril del mismo año, del Ministerio de Hacienda, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵³² Véase, en este sentido, las diferentes clasificaciones de las declaraciones tributarias expuestas por SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 139 y siguientes.

⁵³³ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 144.

⁵³⁴ Esta posibilidad está prevista en el artículo 64 del RISD, en el que la presentación de la autoliquidación tributaria sigue siendo opcional, cuando obliga a los sujetos pasivos del Impuesto a *“presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustantiva en la que consten las*

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

En estos casos, la declaración expresa del sujeto pasivo es sustituida por la presentación de los documentos que contienen los actos o contratos que constituyen el hecho imponible del Impuesto, siendo éstos los que realizan la función de la declaración tributaria iniciando el procedimiento de gestión⁵³⁵.

b'') Las declaraciones complementarias

Junto a las declaraciones iniciales, SÁNCHEZ SERRANO⁵³⁶ define las declaraciones no iniciales como aquéllas adicionales, complementarias o ampliatorias de la presentada en primer lugar. Ahora bien, las declaraciones complementarias pueden ser realizadas dentro del plazo establecido para la presentación de las declaraciones tributarias o, por el contrario, una vez transcurrido dicho plazo, en cuyo caso nos encontramos ante las declaraciones complementarias extemporáneas a las que dedicamos el siguiente apartado.

circunstancias relevantes para la liquidación...". Por otro lado, el artículo 66.2 de este Reglamento establece que este documento tendrá la consideración de declaración tributaria. Asimismo, véase los artículos 51.1 y 98.1 del Texto Refundido de la LITPAJD y del Reglamento de este Impuesto, respectivamente, si bien el mismo es autoliquidado por el sujeto pasivo. No obstante, ambos Impuestos son gestionados por la Administración autonómica y, por ello, permanecen al margen de nuestro objeto de estudio.

⁵³⁵ La jurisprudencia ha aceptado, incluso, a efectos de practicar la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la fotocopia del documento privado de compraventa (Considerando 2º de la STS de 27 de mayo de 1983, RJ 1983, 2516). En cambio, no han sido aceptadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, como declaraciones válidas, las autoliquidaciones presentadas por otros tributos, puesto que, en su opinión, "*Las autoliquidaciones por retenciones en el IRPF y en el IS (rendimientos de capital inmobiliario) nada aportan sobre el contrato origen de tales rendimientos, gravándose por estos impuestos un hecho imponible, como es la obtención de beneficios, que es radicalmente distinto al gravado por el ITP y del que nada se trasluce o manifiesta*" (Considerando 3º de la RTEAC de 27 de septiembre de 1995, JT 1995, 1431), pero si ha admitido como declaración tributaria una copia parcial de una escritura notarial, que considera documento eficaz para iniciar el procedimiento de gestión (FD 2º de la RTEAC de 7 de noviembre de 1996, JT 1996, 1625).

⁵³⁶ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 241. MANTERO SÁENZ, Alfonso, define la declaración complementaria, a la vista de la práctica de la liquidación por los propios contribuyentes, 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*", "*Las declaraciones complementarias*", *CT*, núm. 29, 1979, pág. 134. Por otro lado, ZORNOZA PÉREZ, Juan José, entiende que se trata de "*declaraciones tributarias que, refiriéndose a aspectos parciales del hecho imponible, de sus elementos o circunstancias, se realizan una vez iniciado el procedimiento como consecuencia de una declaración principal respecto a cuyo contenido se definen como complementarias*", "*La declaración tributaria complementaria*", *Civitas, REDF*, núm. 26, 1980, pág. 229.

No obstante, a pesar de la existencia de las declaraciones complementarias, la Ley General Tributaria no se ha referido expresamente a las mismas, cuya presencia en el ordenamiento jurídico tributario puede deducirse del artículo 104 de la Ley, cuando éstas se realizan a requerimiento de la Administración tributaria y del artículo 61.3 de la LGT, dedicado a las declaraciones extemporáneas⁵³⁷.

La insuficiente regulación legal de las declaraciones complementarias planteó el problema de su admisibilidad que entendemos superado, en la actualidad, tras la regulación de las declaraciones tributarias complementarias presentadas fuera de plazo del artículo 61.3 de la LGT, que permiten al sujeto pasivo regularizar su situación tributaria.

En este sentido, el autor que, de una forma más radical, se ha opuesto a la posibilidad de presentar declaraciones complementarias ha sido MANTERO SÁENZ⁵³⁸ que, partiendo del carácter confesional de las declaraciones, estima que, a tenor del artículo 116 de la LGT, la declaración tributaria no es rectificable, salvo por error de hecho, ya que, “de un lado, la doctrina de los actos propios vincula al declarante con el contenido de su declaración, sobre todo si le es desfavorable...; y de otro, el declarante agotó ya el trámite que supone la declaración como acto que inicia el procedimiento de liquidación”. Sin embargo, ZORNOZA PÉREZ⁵³⁹ se muestra partidario de admitir las llamadas declaraciones complementarias, rechazando las ideas argüidas por otros autores para denegarlas. Respecto de la aplicación de la doctrina de los actos propios, entiende el autor, que “debe advertirse que la declaración, pese a que pueda contener una confesión

⁵³⁷ En opinión de los profesores BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, aunque el artículo 61.2 de la LGT (tras la reforma de la Ley 10/1985, de 26 de abril) “no se refiere expresamente a la declaración complementaria, es evidente que el supuesto contemplado en la norma puede darse en dos hipótesis: ingresos resultantes de una declaración y autoliquidación realizada fuera de plazo o ingresos resultantes de una declaración y autoliquidación complementaria”, *Derecho Financiero*, Volumen II, ob. cit., pág. 249.

⁵³⁸ MANTERO SÁENZ, Alfonso, “Las declaraciones complementarias”, ob. cit., págs. 135 y 136.

⁵³⁹ ZORNOZA PÉREZ, Juan José, “La declaración tributaria complementaria”, ob. cit., págs. 280 y 281. Asimismo, MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...” , ob. cit., pág. 58 y BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 100 y siguientes.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

extrajudicial, no agota su eficacia en constituir un medio de prueba en el proceso tributario”, de este modo, “la pretendida firmeza de la declaración no aparece, ni mucho menos, justificada en base a su posible naturaleza confesoria, ni supone por tanto un argumento en contra de la admisibilidad de las declaraciones complementarias”. Tampoco es argumento suficiente, de acuerdo con la opinión de este autor, el afirmar que el declarante ya agotó el trámite que supone la declaración, en cuanto acto que inicia el procedimiento de gestión, porque “los efectos de la declaración van más allá de la simple iniciación de la gestión tributaria; y el sentido de tal figura en otras fases de dicho procedimiento viene a indicarnos que el hecho de haber realizado una declaración inicial, no puede significar que quede cerrado al sujeto el camino para hacer valer elementos no contenidos en la declaración o formulados y apreciados en ésta en modo no correspondiente a la realidad”. Además, como establece GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁵⁴⁰, el artículo 116 de la LGT proclama la presunción de certeza de los datos declarados por el sujeto en las declaraciones presentadas al amparo del artículo 102 de esta misma Ley, pero ello no impide que el sujeto pueda presentar una declaración complementaria para poner en conocimiento de la Administración aquellos datos no contenidos en la declaración inicial presentada.

Admitimos, por tanto, la posibilidad establecida en el ordenamiento jurídico de que el sujeto pasivo presente declaraciones complementarias⁵⁴¹ que, como su propio nombre indica, complementan a la declaración principal que no puede ver anulados sus efectos ante la presentación de una declaración posterior⁵⁴². Por todo ello, la Ley General

⁵⁴⁰ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, “Las declaraciones tributarias complementarias y la valoración de los bienes a efectos del artículo 20.5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *HPE*, núm. 63, 1980, pág. 239.

⁵⁴¹ Varios ejemplos de declaraciones complementarias encontramos en las normas propias de los tributos, como, por ejemplo, en el artículo 76 del Código Aduanero Comunitario, referido a los procedimientos simplificados; en el artículo 96 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto a la tributación de los grupos de sociedades y en el artículo 68 del RIRPF, si bien en los dos últimos casos se trata de una declaración-liquidación

⁵⁴² En este sentido, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, afirma que la declaración complementaria completa la declaración previamente presentada en la parte en que no resulten coincidentes, “Las declaraciones tributarias complementarias...”, *ob. cit.*, pág. 236, e incluso, refiriéndose a las declaraciones-liquidaciones, esta doctrina es afirmada por MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...”, *ob. cit.*, pág.

Tributaria debería acoger expresamente y, al margen del supuesto contemplado en el artículo 61.3 de la LGT, la posibilidad de presentar declaraciones complementarias ante los órganos de gestión, definiendo las mismas como aquéllas que complementan a las inicialmente presentadas, mientras que el futuro Reglamento de Gestión Tributaria debería afrontar la admisibilidad de las mismas y sus efectos jurídicos en el desarrollo del procedimiento por los órganos gestores.

c") Las declaraciones extemporáneas

Los plazos para la presentación de las declaraciones tributarias carecen de un carácter preclusivo, de forma que la declaración tributaria puede ser presentada válidamente fuera de plazo, provocando, en ese caso, una declaración extemporánea.

La regulación legal de las declaraciones extemporáneas, acompañadas o no de la autoliquidación tributaria, se contiene en el artículo 61.3 de la LGT que, tras la modificación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, dispone que *“Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 o 15 por 100*

61 y CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., pág. 742. Esta parece ser también la intención que se desprende de la regulación que de las declaraciones complementarias se contiene en el artículo 76 del Código Aduanero Comunitario.

Por otro lado, un numeroso sector doctrinal ha venido entendiendo que la declaración complementaria no complementa sino que sustituye a la anteriormente presentada por el sujeto pasivo, entre otros, MANTERO SÁENZ, Alfonso, “Las declaraciones complementarias”, ob. cit., pág. 131 y siguientes; HUGUET TORREMADE, José María, “La declaración complementaria en el IRPF. Aplicación al caso de seguros de prima única, no declarados en primera declaración”, *GF*, núm. 65, 1989, pág. 187; PLAZA VILLASANA, Luis, “Las declaraciones complementarias y la regularización de las situaciones tributarias”, *AT*, 1992-2, pág. D-664, que opina que, de admitir lo contrario, se estaría aceptando la declaración a plazos y MORILLO MÉNDEZ, Antonio, “La declaración tributaria y sus elementos constitutivos”, *GF*, núm. 152, 1997, pág. 45

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse”, asimismo, “estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley”.

La nueva redacción del artículo 61 de la LGT ha extendido su ámbito de aplicación a las declaraciones tributarias presentadas fuera de plazo⁵⁴³, que pueden, a su vez, ser declaraciones principales, en base a las cuales el sujeto pasivo inicia el procedimiento de liquidación, o puede tratarse de declaraciones complementarias extemporáneas, que permiten al sujeto pasivo regularizar su situación con carácter previo a un requerimiento administrativo, con el consiguiente incremento de la deuda tributaria producido por el recargo previsto en el artículo 61.3 de la Ley y el devengo de los intereses de demora, en su caso⁵⁴⁴.

Así pues, de acuerdo con el artículo 61.3 de la LGT, las declaraciones tributarias extemporáneas son aquellas, iniciales o complementarias, presentadas fuera de plazo, sin previo requerimiento administrativo para su presentación, es decir, cualquier actuación que realice el obligado tributario para regularizar su situación, previa a la actuación administrativa, entra dentro del régimen de los recargos, a los que posteriormente nos referimos al analizar los efectos jurídicos que produce una declaración tributaria presentada fuera de plazo⁵⁴⁵.

⁵⁴³ En este sentido, SANTA-BARBARA RUPÉREZ, Jesús, “Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: su regulación en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., pág. 309 y BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, “Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 82-83, 1997, pág. 50. La misma opinión mantienen MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, “La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo”, *QF*, núm. 19, 1995, págs. 47 y 48.

⁵⁴⁴ Véase BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 332.

⁵⁴⁵ Sobre el requisito de ausencia de requerimiento por la Administración tributaria, véase, entre otros, BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, *Los ingresos tributarios fuera de plazo...*, ob. cit., pág. 148 y siguientes y

e') Los efectos jurídicos de la declaración tributaria

La presentación de una declaración tributaria ante los órganos de gestión provoca una serie de efectos jurídicos, que difieren, en algunos casos, en virtud del tipo de declaración presentada.

a'') La iniciación del procedimiento de liquidación

Toda declaración tributaria presentada ante los órganos de gestión provoca un comportamiento de los citados órganos administrativos consistente en la iniciación del procedimiento mediante el cual la deuda del sujeto pasivo se convierte en líquida⁵⁴⁶, por esa razón calificamos, anteriormente, la declaración tributaria como una declaración de conocimiento y de voluntad.

Sin embargo, a pesar de que su presentación origina, de acuerdo con el artículo 101 de la LGT, la iniciación del procedimiento de gestión, la Administración tributaria no está vinculada en el ejercicio de su actividad por el contenido de lo declarado por el sujeto pasivo, puesto que, según lo dispuesto en el artículo 121.1 de esta Ley, "*no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos*".

No obstante lo anterior, debemos destacar la peculiaridad que presenta, en este sentido, la presentación de una declaración complementaria de otra principal ya presentada, puesto que no inicia el procedimiento de liquidación, que ya ha comenzado con la presentación de la primera declaración tributaria. Sobre los efectos específicos de la

CARRASCO PARRILLA, Pedro José, "Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio", *Monografías CaT*, núm. 297, 1998, pág. 3 y siguientes.

⁵⁴⁶ Véase, en este sentido, el análisis realizado por SÁNCHEZ SERRANO sobre los efectos de la presentación de la declaración tributaria, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 233 y siguientes. De acuerdo con la STS de 21 de septiembre de 1987 (RJ 1987, 6292), la declaración del sujeto pasivo se convierte en la modalidad normal o estadísticamente más frecuente para iniciar el procedimiento de gestión tributaria (FD 2º).

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

declaración complementaria extemporánea nos remitimos al análisis de los mismos que seguidamente realizamos.

b'') La presentación de la declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen

De acuerdo con el artículo 102.2 de la LGT, "*La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen*". Este párrafo del precepto que la Ley General Tributaria dedica a la regulación de las declaraciones tributarias no presenta un significado claro y preciso, por ello, parece conveniente delimitar el sentido correcto del mismo dentro de la normativa legal⁵⁴⁷.

Con la intención de poner fin a las confusas interpretaciones que la redacción de este apartado ha suscitado, algún autor viene a afirmar que el artículo 102.2 de la LGT debe ser entendido, teniendo en cuenta las diferencias que la declaración tributaria y la autoliquidación presentan, en el sentido de que la declaración, en sí misma considerada, "no supone juicio alguno ni su manifestación por el declarante acerca del an de la obligación tributaria material; ni, por supuesto, del quantum de la misma", ya que dicho cometido le corresponde al acto de autoliquidación⁵⁴⁸.

⁵⁴⁷ El SDFUM se planteó el sin sentido de este párrafo del artículo 102 de la LGT sin afrontar una solución interpretativa. Según el citado Seminario "no puede pensarse que con ella se evita realmente que la obligación tributaria nazca por el reconocimiento o aceptación que del gravamen haga una persona al formular su declaración. En efecto, ese reconocimiento o aceptación sería, en caso de producirse, enteramente irrelevante para que la deuda aparezca, ya que, como sabemos, la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y para nada se subordina su nacimiento a una manifestación de voluntad que una persona haga a la Administración tributaria. La alternativa es clara: si se ha producido el hecho imponible, la obligación nace, con o sin declaración; si el hecho imponible no se ha realizado, de nada sirve la declaración para que la obligación nazca, ni aún en el caso de que esa declaración implique una aceptación o reconocimiento del gravamen. ¿Para qué, entonces, la disposición de carácter excluyente que se contiene en el artículo 102, apartado 2) de la Ley general? Repetimos que no es fácil captar su sentido, y no puede descartarse la idea de que sea fruto de una escasa consideración técnica del asunto a que el precepto se refiere", *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., págs. 888 y 889.

⁵⁴⁸ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, "Comentario al artículo 102 de la LGT", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., págs. 62 y 63.

No obstante, consideramos más adecuado entender que este precepto viene a indicar que el sujeto obligado al cumplimiento del deber puede declarar con la única intención de evitar la responsabilidad en el caso de que resulte procedente el gravamen, pero la presentación de su declaración no impide la impugnación de la liquidación resultante de los datos declarados por él mismo⁵⁴⁹.

c^o) La presunción de certeza de la declaración tributaria

Las declaraciones tributarias presentadas al amparo del artículo 102 de la LGT, se presumen ciertas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 116 de la misma Ley, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho. Por tanto, mientras la declaración tributaria presentada por el sujeto obligado a declarar no vincula, como hemos mencionado, al órgano gestor, que podrá dictar la liquidación tributaria correspondiente apartándose de los datos declarados por el sujeto, el contenido de la misma sí vincula, a sensu contrario, al autor de la declaración, que no podrá rectificarla salvo por error de hecho⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 76. Asimismo, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, confirma que el artículo 102.2 de la LGT debe interpretarse como “la no procedencia de oponer la excepción de ir contra sus propios actos cuando un sujeto impugne o recurra su propia declaración”, “Procedimiento tributario”, *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, ob. cit., pág. 782. En este sentido, la STS de 22 de abril de 1978, viene a aceptar el argumento, anteriormente expuesto por la Sentencia de la Audiencia Territorial de Pamplona de 1 de febrero de 1977 apelada, que establece que “la presentación de la declaración en ningún caso puede tenerse por aceptación de la procedencia del gravamen..., puesto que con tal declaración sólo se ha dado cumplimiento a una obligación” (RJ 1978, 1437).

⁵⁵⁰ En opinión de la Audiencia Nacional, “La certeza, a la que se refiere el precepto (artículo 116 de la LGT), con carácter general, despliega sus efectos en dos direcciones: una, en relación con el propio contribuyente, que queda vinculado por los datos o hechos que pone en conocimiento de la Administración tributaria, en cuanto que queda obligada a iniciar el procedimiento liquidatorio, practicando actuaciones tendentes a comprobar el hecho imponible y los datos suministrados por el contribuyente. En este sentido, el precepto pone de relieve de forma más incisiva el primero de los aspectos, al centrar la eficacia de la declaración frente al contribuyente; de ahí que cualquier alteración de lo declarado ha de ser acreditada por el declarante, no por la Administración. Esto quiere decir que, la vinculación de lo declarado y la certeza de lo reflejado en la declaración se predica del contribuyente, no impidiendo que la Administración pueda comprobarla, o deba actuar ciegamente, sujeta a lo que el contribuyente exprese o manifieste” (Sentencia de 5 de febrero de 1988, JT 1998, 662).

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Ahora bien, desde nuestro punto de vista, no es posible justificar la posibilidad de rectificar la declaración tributaria solamente en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo pueda probar que ha cometido un error de hecho, sino siempre que pueda probar la falta de certeza de la misma por cualquier causa⁵⁵¹.

d'') La presentación de la declaración interrumpe la prescripción

La presentación de la declaración tributaria interrumpe la prescripción del tributo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.1 c) de la LGT, ya que ésta constituye una *“actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”*, al configurarse como el acto que inicia el procedimiento de gestión tributaria que convierte la deuda en líquida y exigible.

e'') Los efectos específicos de la declaración extemporánea

Los efectos jurídicos de la declaración extemporánea son, esencialmente, los mismos efectos que provoca la declaración tributaria presentada dentro del plazo establecido, si bien, de acuerdo con el artículo 61.3 de la LGT, la presentación de una declaración inicial o complementaria fuera de plazo produce una serie de efectos específicos: en primer lugar, el devengo de los recargos exigidos, cuya cuantía varía en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo de presentación establecido; en segundo lugar, el devengo, en su caso, de los intereses de demora y, por último, la exclusión de la sanción por infracción grave.

Así pues, una de las principales consecuencias que desencadena el ingreso realizado como consecuencia de una declaración o autoliquidación extemporánea es el devengo de un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al plazo voluntario

⁵⁵¹ En este sentido, la STS de 22 de junio de 1995 (RJ 1995, 4719) dispone que el artículo 116 de la LGT *“en ningún caso, puede coartar el derecho a probar que, con el carácter de <derecho fundamental>, otorga el artículo 24.2 de la Constitución”*.

de presentación y de un recargo, compatible con los intereses de demora, que alcanza el 20 por 100, en el caso de que el tiempo transcurrido supere los doce meses. Con el establecimiento de estos recargos, que enervan en todo caso la aplicación de la sanción, se pretende, sin fomentar el fraude y la presentación de declaraciones tardías, impulsar la rectificación espontánea por parte del sujeto pasivo de sus acciones y la regularización, asimismo voluntaria, de su situación tributaria⁵⁵².

Por otro lado, la naturaleza del recargo establecido por el artículo 61 de la LGT ha sido uno de los problemas más controvertidos desde su aparición y sigue siendo un dilema sin resolver, puesto que la Ley no determina su naturaleza jurídica, sino que se limita a establecer la cuantía del mismo. En este sentido, aunque no nos parece éste el momento oportuno para abordar un estudio en profundidad del tema, entendemos, siguiendo la jurisprudencia constitucional, que el recargo del artículo 61.3 de la LGT tiene una función indemnizatoria o resarcitoria, pero no sólo eso sino que también presenta una clara función de disuasión de la tardanza en el pago que no lo convierte, por esa razón, en una sanción en sentido propio⁵⁵³.

⁵⁵² Exposición de motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

⁵⁵³ Véase la opinión de los profesores BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 294. En este sentido, la STC 164/1995, de 13 de noviembre, establece que el recargo del artículo 61.2 de la LGT (en la redacción derivada de la Disposición adicional 31ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre) tiene un doble fin: “estimular el pago puntual de la deuda, en evitación de dificultades de tesorería y los daños que puede provocar a la Hacienda Pública el retraso masivo en el pago de los tributos, y, además, estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío, se efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria” (FJ 5º), llegando a la conclusión de que el recargo no es una sanción en sentido propio, puesto que no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones, o lo que es lo mismo, una disuasión al incumplimiento (en idéntico sentido se pronuncian, entre otras, las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, y 44/1996, de 14 de marzo). Por su parte, siguen la doctrina del Tribunal Constitucional, las SSTS de 1 de julio de 1999 (RJ 1999, 5135) y de 16 de julio de 1999 (RJ 1999, 5144) y la STSJ de Baleares de 14 de mayo de 1999 (JT 1999, 739).

Por otro lado, en opinión de PÉREZ ROYO, Fernando, debe excluirse la calificación de sanción, al menos para los recargos únicos, puesto que, en estos casos, el recargo único absorbe los intereses de demora, de manera que podrían ser considerados como una especie de compensación forfetaria o a tanto alzado por el retraso; mayores dudas le plantea la calificación del recargo del 20 por 100, añadido a los intereses de demora, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 239, mientras el profesor FERREIRO LAPATZA afirma que “el cumplimiento espontáneo fuera de plazo excluye el régimen general de sanciones y lo sustituye por una sanción especial (el recargo) a la que son aplicables los principios y normas generales que rigen todo el orden punitivo”, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, ob. cit., pág. 466. Asimismo, opina que el recargo del artículo 61.3 de la LGT constituye una sanción, GONZÁLEZ

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Asimismo, la presentación de una declaración extemporánea enerva la imposición de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, ya que, de acuerdo con el artículo 79 de la LGT, que tipifica las infracciones graves, es necesaria la existencia de un requerimiento administrativo para que la infracción se produzca y, por consiguiente, se devengue la correspondiente sanción tributaria.

f') La naturaleza jurídica de la declaración tributaria

La naturaleza jurídica de la declaración tributaria ha sido uno de los temas más controvertidos en el estudio de este deber tributario y han sido muchas y variadas las posiciones que la doctrina ha sostenido al respecto⁵⁵⁴. A continuación, analizamos las tesis más significativas con el propósito de construir una postura propia en torno a la naturaleza jurídica de la declaración que nos permita, en base a las opiniones manifestadas en los anteriores apartados de este epígrafe, defender un concepto adecuado de declaración tributaria.

a'') La declaración tributaria como confesión extrajudicial

Desde siempre, han sido varios los autores que han defendido la naturaleza de confesión extrajudicial de la declaración tributaria⁵⁵⁵. Sin embargo, manteniendo una

GONZÁLEZ, Ana Isabel, "Tratamiento del cumplimiento voluntario fuera de plazo en la ley general tributaria", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 174 y siguientes. En la medida en que la cuantía del recargo se igualaba a la sanción mínima, el recargo único del artículo 61.2 de la LGT, en su redacción de la Ley 18/1991, de 6 de junio, fue calificado de sanción por algunos Tribunales Superiores de Justicia; por todos, la STSJ de Galicia de 14 de enero de 1999 (*JT* 1999, 414), la STSJ de Madrid de 11 de febrero de 1999 (*JT* 1999, 528) y la de Cataluña de 25 de marzo de 1999 (*JT* 1999, 581).

⁵⁵⁴ Una recapitulación de las mismas puede observarse en SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 355 y siguientes.

⁵⁵⁵ Entre ellos, GOTA LOSADA, Alfonso, mantiene la tesis de que "las declaraciones tributarias son medios informativos de naturaleza probatoria de los hechos imposables, propios y específicos del régimen administrativo y más concretamente del tributario. Interesa destacar -en opinión del autor- que las declaraciones tributarias, como confesión que son, sólo prueban hechos, no vinculando, por tanto, al declarante respecto de la calificación jurídico-tributaria de tales hechos", *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen IV, ob. cit., pág. 343. También defienden la naturaleza de confesión extrajudicial de la declaración, entre otros, PEREZAGUA CLAMAGIRANO, Luis, *La prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 118; MANTERO SAENZ, Alfonso, "Las declaraciones

posición contraria, un importante sector doctrinal ha descartado la naturaleza confesional de la declaración al observar que no cumple las características esenciales de la confesión⁵⁵⁶.

En una posición ecléctica, SÁNCHEZ SERRANO opina, siguiendo a BERLIRI, que “ciertamente, la declaración tributaria puede contener una confesión y producir los efectos propios de una confesión extrajudicial; aunque debiendo tener siempre en cuenta que ni la declaración tributaria consiste en o contiene siempre una confesión, ni, caso de contenerla, tampoco agota su eficacia o su significación jurídica en constituir un medio de prueba en el proceso tributario”⁵⁵⁷.

complementarias”, ob. cit., pág. 135; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, “Las declaraciones tributarias complementarias...”, ob. cit., pág. 239; ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 76; y MORILLO MÉNDEZ, Antonio, “La declaración tributaria y sus elementos constitutivos”, ob. cit., pág. 39.

⁵⁵⁶ En la doctrina italiana, destacamos a VANONI, Ezio, que explica que la declaración y la confesión son declaraciones de ciencia, pero eso no permite señalar la identidad entre ambas, puesto que tienen una función diferente: la confesión es un medio de prueba legal, prueba el hecho confesado, mientras que la declaración da noticia del hecho declarado y determina la iniciación del procedimiento de liquidación, “La natura giuridica della dichiarazione e il problema della sua irrettrabilità”, *Opere Giuridiche II*, Ed. Giuffrè, Milán, 1962, págs 240 y 241. En la doctrina española, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, defendió la imposibilidad de considerar la declaración tributaria como una confesión, puesto que no encajaba en su concepto; según el autor, “la declaración tendrá que versar bien sobre hechos, bien sobre cuestiones de derecho... En cuanto al declarante o sujeto de la declaración conviene observar que si normalmente coincide con el sujeto pasivo de la relación tributaria..., en aquellos casos en que se da la figura del sustituto, el obligado a declarar es éste y no el sujeto pasivo. (Por otro lado)... la declaración no se dirige a probar nada, sino a iniciar el procedimiento liquidatorio...”, “La declaración tributaria”, ob. cit., págs. 1030 y 1031. Asimismo, BOLLO AROCENA, María del Carmen, recuerda, al analizar la naturaleza de las declaraciones-liquidaciones, su postura en contra del carácter confesional de la declaración, fundamentado, esencialmente, en dos características, a saber: en la declaración no se contienen, exclusivamente, datos que favorezcan a la Administración y no se declaran únicamente datos de hecho sino que las declaraciones también incluyen valoraciones jurídicas, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 226 y siguientes (nota a pie 295).

b'') La declaración tributaria como autoliquidación

La tesis de que la declaración constituye una autoliquidación fue defendida, en la doctrina italiana, por GAZZERRO⁵⁵⁸. Para este autor, el obligado que presenta la declaración tributaria debe “accertare”, esto es dar por ciertos y verdaderos los hechos que declara para que se lleve a cabo la determinación del crédito tributario; lo que quiere decir que la declaración contiene, en sí misma, un “accertamento”. Por consiguiente, si el autor sustituye la locución “en sí misma” por la palabra “auto”, que viene a tener el mismo significado, llega a la conclusión de que la declaración es una autoliquidación.

Esta opinión es criticada, en el seno de la doctrina española, por diferentes autores que han entendido que la declaración tributaria no puede ser nunca una autoliquidación, puesto que ésta última tiene lugar cuando el contribuyente hace líquida la deuda tributaria sin intervención de la Administración y, si el sujeto obligado inicia el procedimiento de gestión mediante una declaración tributaria, no determina la cuantía del crédito tributario, sino que, por el contrario, provoca, como primer efecto jurídico, la actuación de la Administración con ese fin⁵⁵⁹.

Podemos anticipar que, a nuestro entender, esta postura se sostiene en un juego de palabras que deriva de los diversos significados que cabe otorgar al término “accertamento” en la doctrina italiana, por lo que no nos parece la más adecuada, a pesar de que, en la actualidad, la declaración tributaria suele venir acompañada de la autoliquidación del sujeto pasivo.

⁵⁵⁷ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., págs. 373 y 374. De la misma opinión son PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, ob. cit., pág. 57 y siguientes.

⁵⁵⁸ GAZZERRO, Filippo, “La dichiarazione unica dei redditi”, *RDFSF*, XIX, 1960, pág. 178 y siguientes.

⁵⁵⁹ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “La declaración tributaria”, ob. cit., pág. 1033 y siguientes; SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 880; y SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 374 y siguientes.

c'') La declaración tributaria como acto constitutivo de la obligación tributaria

De nuevo, la doctrina italiana realiza su aportación acerca de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria de la mano de ALLORIO⁵⁶⁰, otorgando a la misma la calificación de acto constitutivo de la obligación tributaria.

Sin embargo, esta postura no ha tenido una buena acogida por parte de aquellos autores que, en la doctrina española, se han dedicado al estudio de la naturaleza jurídica de la declaración, teniendo en cuenta que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y no puede nacer de la presentación del acto de declaración que carece de eficacia en la determinación de la cuantía de la obligación tributaria si la Administración no actúa en consecuencia⁵⁶¹.

d'') Nuestra posición acerca de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria

Participando en el interés que ha suscitado en la doctrina científica la determinación de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria, pasamos a exponer nuestra posición al respecto. Para ello, repasamos las tesis anteriormente expuestas, con la finalidad de señalar si compartimos o no las mismas e intentamos exponer las ideas que nos permitan determinar la naturaleza jurídica de la declaración.

Para poder sugerir una opinión acerca de la naturaleza confesional de la declaración, es necesario partir de las características esenciales del instituto de la

⁵⁶⁰ ALLORIO, Enrico, *Diritto Processuale Tributario*, Pagine integrative, Ed. UTET, 5ª edición, Turín, 1969, pág. 580.

⁵⁶¹ Así, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "La declaración tributaria", ob. cit., págs. 1036 y 1037; SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 881 y SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 384 y siguientes.

confesión, regulado en los artículos 1231 y siguientes del CC, dentro de los medios de prueba, y en los artículos 579 a 595 de la LEC.

GUASP⁵⁶² consideró que la confesión presenta los siguientes rasgos esenciales, a saber: en primer lugar, es una declaración de ciencia y no una declaración de voluntad; segundo, no puede emanar de un tercero; y, en tercer lugar, no puede recaer sobre datos de derecho, sino sólo sobre datos de hecho. Además, su función esencial es constituir un medio de prueba⁵⁶³.

Teniendo en cuenta, por un lado, los rasgos que presenta la figura de la confesión y, por otro, las características de la declaración tributaria que hemos aceptado a lo largo de nuestro estudio, nos mostramos contrarios a la tesis que mantiene la naturaleza de confesión extrajudicial de la declaración, fundamentando nuestra postura en la diferente función que corresponde a cada uno de los dos institutos, como ha hecho VANONI⁵⁶⁴ en la doctrina italiana, ya que, mientras la confesión constituye un medio de prueba, la declaración tributaria se presenta para provocar la iniciación del procedimiento de gestión que determine la cuantía de la deuda.

Descartada la tesis de la declaración como confesión extrajudicial, tampoco podemos apoyar el razonamiento propuesto por algún autor acerca de la naturaleza de “autoaccertamento” o autoliquidación de la declaración tributaria, puesto que, como tendremos ocasión de profundizar cuando repasemos el deber de autoliquidar, éste presenta

⁵⁶² GUASP, Jaime, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Editor M. Aguilar, Tomo II, Volumen 1º, 2ª parte, Madrid, 1947, pág. 454 y siguientes.

⁵⁶³ No obstante las características mencionadas por GUASP, la doctrina procesalista más moderna no está conforme con ellas y, así, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Valentín, indica que la confesión no es una declaración de ciencia o conocimiento, sino una declaración de voluntad, pues el objetivo de la misma es fijar en la sentencia unos hechos como ciertos o verdaderos; por otro lado, es una declaración de parte que recae sobre hechos, pero, eso no excluye que en determinadas circunstancias la confesión pueda recaer sobre conceptos que tienen o contienen calificaciones jurídicas; y, por último, la confesión es un medio probatorio, “La Confesión en Juicio y el Juramento”, *Derecho Procesal Civil*, Ed. Colex, 2ª edición, Madrid, 1997, pág. 254 y siguientes.

⁵⁶⁴ VANONI, Ezio, “La natura giuridica...”, ob. cit., págs. 240 y 241.

un contenido diferente de la declaración tributaria a la que acompaña, ya que determina aritméticamente la deuda tributaria.

Asimismo, descartamos, por último, la idea sostenida por ALLORIO acerca de la eficacia constitutiva de la obligación tributaria que corresponde a la declaración, porque, a nuestro entender, la obligación tributaria nace de la ley, esto es, de la realización del presupuesto de hecho configurado en la normativa de cada tributo y es exigible desde que se realiza la liquidación, bien por la Administración tributaria, bien por el propio contribuyente.

Rechazadas las posiciones doctrinales anteriores, somos partidarios de entender, con el Seminario de la Universidad de Madrid⁵⁶⁵, que la declaración “es un acto del particular dirigido a la Administración para que ésta inicie el procedimiento liquidatorio”.

En base a ello y a las conclusiones obtenidas al analizar esta figura, proponemos, siguiendo en la medida de lo posible a SÁNCHEZ SERRANO⁵⁶⁶, una definición de la declaración tributaria como “acto del particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, realizado en cumplimiento de un deber legal y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales puede determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material, y en una manifestación de voluntad, que es dirigido al órgano de gestión para que éste inicie la actuación administrativa correspondiente”. En nuestra opinión, las consideraciones introducidas en el concepto de declaración que proponemos, deberían ser incluidas en una futura reforma de la Ley General Tributaria, donde la definición de la declaración tributaria podría ser mejorada.

⁵⁶⁵ SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 881. Este Seminario se ha servido, a su vez, de las afirmaciones anteriormente sostenidas por CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “La declaración tributaria”, ob. cit., pág. 1037 y siguientes.

⁵⁶⁶ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 134.

b) Las comunicaciones tributarias

De acuerdo con el artículo 35.1 de la LGT, los sujetos pasivos se encuentran obligados a presentar las comunicaciones que se exijan para cada tributo. Por lo tanto, la comunicación tributaria constituye el objeto de un deber tributario que, a diferencia de la declaración, no se encuentra definida por la Ley General Tributaria y que consideramos necesario conceptualizar como premisa previa del análisis de los diferentes ejemplos que de esta figura se encuentran en el ordenamiento tributario.

Así pues, si la declaración es, de acuerdo con el artículo 102 de la LGT, el acto del particular por medio del cual manifiesta ante la Administración tributaria la realización de un hecho imponible, la comunicación puede ser definida como toda declaración de conocimiento del sujeto pasivo por la que éste pone de manifiesto a la Administración determinadas circunstancias relacionadas con la aplicación del tributo, pero no la realización de un hecho imponible que constituye el objeto de la declaración tributaria⁵⁶⁷.

Partiendo de este concepto previo de comunicación tributaria, vamos a analizar seguidamente, los ejemplos más significativos de comunicaciones de datos tributarios que se encuentran establecidos en el ordenamiento jurídico, puesto que, aunque esta figura va a alcanzar un importante protagonismo con la entrada en vigor de la reciente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no es nueva y ya existen supuestos de comunicaciones con anterioridad a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

⁵⁶⁷ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 332. En este sentido, ACOSTA ESPAÑA, Rafael, establece que una interpretación posible consiste en llamar declaración a la manifestación de los datos relativos al hecho imponible y comunicaciones a exposiciones adicionales y parciales de contenido aclaratorio o complementario, "Comentario al artículo 35 de la LGT", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, ob. cit., pág. 318. Por otro lado, MORILLO MÉNDEZ, Antonio, entiende que "si no se manifiesta o reconoce la producción de elementos integrantes de un hecho imponible, no estamos ante una declaración tributaria", "La declaración tributaria y sus elementos constitutivos", ob.cit., pág. 38.

a') La declaración censal

Al margen de la declaración del hecho imponible que da inicio al procedimiento de gestión y que se encuentra definida en el artículo 102 de la LGT, existe otro tipo de declaración que, en realidad, viene a formalizar determinados deberes de comunicación de ciertos sujetos y que se denomina declaración censal, cuando realmente se trata de una verdadera comunicación tributaria de datos.

Estas declaraciones censales nacieron al amparo del artículo 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, y deben ser presentadas por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o que satisfagan rendimientos sujetos a retención, comunicando con ellas a la Administración tributaria el comienzo, modificación o cese en el desarrollo de la actividad. En desarrollo del artículo 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, se aprueba el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

La finalidad esencial de estas declaraciones consiste en la creación de un censo de empresarios, profesionales o retenedores en las Delegaciones de la Agencia Tributaria como medida de control de la Administración⁵⁶⁸. Para ello, los sujetos obligados deben presentar, en la Dependencia de Gestión Tributaria de su domicilio o en el Servicio o Sección de Gestión de la Administración correspondiente, una declaración de alta en el censo con anterioridad al inicio de las actividades⁵⁶⁹, las declaraciones de modificación correspondientes cuando varíe cualquiera de los datos recogidos en la declaración de comienzo presentada⁵⁷⁰ y una declaración de cese y consiguiente baja en el censo cuando

⁵⁶⁸ Artículo 3 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.

⁵⁶⁹ Artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.

⁵⁷⁰ Artículo 10 del Real Decreto citado en la nota inmediatamente anterior.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

el sujeto finalice el ejercicio de la actividad desarrollada⁵⁷¹, de acuerdo con los modelos aprobados por el artículo 1 de la Orden de 20 de septiembre de 1999, que modifica la Orden de 11 de mayo de 1998, por la que se aprueban los modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios⁵⁷².

La presentación de estas declaraciones produce importantes ventajas para la Administración tributaria que, manteniendo actualizado el censo correspondiente, puede realizar un mejor control de estos sujetos y una más eficaz gestión de los tributos. Por otra parte, la presentación de las declaraciones censales por los empresarios, profesionales o retenedores, en su caso, elimina para éstos el deber de presentar otras muchas comunicaciones establecidas en los distintos tributos a los que se encuentran sometidos⁵⁷³, por lo que se reduce la presión fiscal indirecta de los contribuyentes que, en estos últimos años, ha ido en aumento⁵⁷⁴.

Así pues, en nuestra opinión, las llamadas declaraciones censales pertenecen al genero de las comunicaciones tributarias, puesto que, teniendo en cuenta la definición de comunicación aceptada con anterioridad, podemos observar como mediante ellas no se pone en conocimiento de la Oficina gestora la realización de un hecho imponible, sino ciertos datos que pueden ser relevantes para la aplicación del tributo. Por lo tanto, la

⁵⁷¹ Artículo 12 del Real Decreto que desarrolla las declaraciones censales.

⁵⁷² Los modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad que deben presentar las personas obligadas por el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, son el 036 y el 037, que sólo podrá ser utilizado cuando se reúnan los requisitos establecidos por el artículo primero de la Orden de 11 de mayo de 1998.

⁵⁷³ El artículo 17 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, dispone que la presentación de las declaraciones censales excluye la de otras declaraciones que tienen el mismo carácter, esto es, las relativas al comienzo, modificación o cese, así como la declaración previa al inicio de la actividad contenidas en el artículo 164 de la LIVA y sustituye, asimismo, al parte de alta en el índice de Entidades que deben presentar los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁷⁴ SERRANO LÓPEZ, Roberto, expone que "La motivación fundamental del establecimiento de la declaración censal es dar mejor servicio a los contribuyentes, unificando en un solo modelo y obligación una diversidad de comunicaciones o solicitudes que les vienen impuestas en distintas normas, con lo cual se reducirá la presión fiscal indirecta que los sujetos a quienes va destinada (empresarios, profesionales y retenedores) soportan", "La declaración censal", *TF*, núm. 1, 1990, pág. 93.

denominación legal de este deber tributario no es, a nuestro entender, el más correcto, ya que permite dudar acerca de su verdadera naturaleza.

b') El deber de comunicar la identidad

Dentro del género de las comunicaciones tributarias se encuentra, asimismo, el deber del sujeto pasivo de comunicar la identidad que, a pesar de ser un deber tributario que no afecta únicamente a la gestión tributaria, tiene una importancia extraordinaria en el desarrollo eficaz de la misma.

La búsqueda de un método correcto de identificación de los sujetos en sus relaciones con la Administración tributaria se confirma con la creación del Número de Identificación Fiscal mediante el artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988⁵⁷⁵, que recibió duras críticas en el momento de su aparición⁵⁷⁶.

Mediante esta norma con rango de ley se aprueba un sistema de identificación para todas las personas físicas y jurídicas, incluso para los entes sin personalidad jurídica del artículo 33 de la LGT, que consiste en un Número de Identificación Fiscal que deben utilizar en todas sus relaciones con trascendencia tributaria y cuya composición y forma de utilización han sido desarrolladas por el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo.

Los sujetos pasivos y obligados tributarios deben utilizar su Número de Identificación Fiscal ante la Administración tributaria, consignándolo en todas aquellas

⁵⁷⁵ La historia de su establecimiento se remonta al Decreto de 29 de enero de 1954 que creó un índice de Entidades sujetas a la Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades y que se perfeccionó con el Decreto 2423/1975, de 25 de septiembre, que introdujo un dígito de control a ese número para responder a los avances informáticos del momento. El siguiente paso se produce con la Disposición adicional 1ª del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, sobre normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable que introdujo la utilización de las etiquetas identificativas suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda que debían adherirse a las declaraciones-liquidaciones, donde constaban los datos de identificación del obligado al pago.

⁵⁷⁶ La STC 143/1994, de 9 de mayo, declaró la constitucionalidad de la normativa que regula el Número de Identificación Fiscal, puesto que, en su opinión, no atenta contra el derecho a la intimidad recogido en el artículo 18 de la CE, (FJ 7º).

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten en el procedimiento de gestión⁵⁷⁷. La aportación de este Número por parte del sujeto pasivo en todas aquellas relaciones que puedan tener trascendencia tributaria, de acuerdo con el artículo 6 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, y, asimismo, en sus relaciones con la Administración tributaria constituye un instrumento básico en un procedimiento de gestión en masa, puesto que permite a la Administración imputar la información que conozca de cada administrado de forma correcta, agilizando la gestión y evitando posibles errores⁵⁷⁸.

Ahora bien, el deber de comunicar el Número de Identificación Fiscal que corresponde a los particulares no queda reducido al deber de identificación propia, sino que alcanza a la comunicación del Número de Identificación de otras personas o entidades con las que los sujetos pasivos u obligados tributarios mantengan relaciones económicas, en todas aquellas declaraciones, comunicaciones o documentos con trascendencia fiscal, por esa razón, deberán solicitar la identificación de las personas con las que actúen⁵⁷⁹. De este modo, la regulación del Número de Identificación Fiscal afecta a los sujetos pasivos en sus relaciones con la Administración tributaria, puesto que han de utilizarlo como modo de identificación, pero, también actúa sobre personas distintas, terceras personas que deben exigir la identificación de aquéllas con las que se relacionen para entregar este dato a la Administración tributaria⁵⁸⁰.

Por otro lado, la falta de presentación del Número de Identificación en ciertas relaciones económicas origina el nacimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria sobre estos incumplimientos a cargo de las entidades de crédito y de los notarios, cuyos deberes de colaboración serán analizados más detenidamente en el

⁵⁷⁷ Artículo 12 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo.

⁵⁷⁸ SERRANO LÓPEZ, Roberto, "El Número de Identificación Fiscal", *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990, págs. 3 y 11. En este sentido, CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, afirma que "el NIF es un instrumento al servicio de la veracidad y fiabilidad", "El NIF: un instrumento al servicio de la Administración Tributaria", *GF*, núm. 84, 1991, pág. 203.

⁵⁷⁹ Artículo 13 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo.

⁵⁸⁰ ALONSO GONZÁLEZ, Luis, "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", *Civitas, REDF*, núm. 68, 1990, pág. 500.

epígrafe que posteriormente dedicamos a la información suministrada por terceras personas.

En consecuencia, el Número de Identificación Fiscal es un instrumento sumamente eficaz en la gestión de los tributos, teniendo en cuenta la extraordinaria importancia que está alcanzando el uso de la informática en los procedimientos tributarios y la necesidad de que toda la información que actualmente reciben los órganos competentes de la Administración tributaria sea almacenada correctamente, de ahí que se establezca el deber de los sujetos pasivos de comunicar su identificación en las relaciones con la Oficina gestora.

c') Las comunicaciones tributarias en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Si bien las comunicaciones de datos a la Administración tributaria habían existido siempre, éstas adquieren una especial importancia tras la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que introduce un nuevo procedimiento de gestión para los sujetos no obligados a declarar en el Impuesto⁵⁸¹.

De acuerdo con el artículo 81 de la LIRPF⁵⁸², aquellos contribuyentes que no tengan obligación de presentar la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por no superar los límites cuantitativos de renta establecidos al efecto, podrán dirigir a la Administración tributaria una comunicación solicitando la devolución que corresponda cuando los pagos a cuenta realizados superen la cuota líquida del

⁵⁸¹ En opinión de FALCÓN Y TELLA, Ramón, las comunicaciones presentadas por los contribuyentes no obligados a declarar en este Impuesto constituyen verdaderas y propias declaraciones porque suponen reconocer, aunque sea implícitamente, que se han percibido rendimientos sujetos a retención y, por tanto, reconocer elementos integrantes del hecho imponible aunque no se concreten, "Las comunicaciones con solicitud de devolución del art. 81 LIRPF: naturaleza y vías de impugnación", Editorial de *QF*, núm. 5, 2000, pág. 6. Asimismo, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, "La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 673 y siguientes.

⁵⁸² Este precepto es desarrollado por el artículo 62 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Impuesto, sin que sea necesario para ellos presentar la declaración a los solos efectos de obtener la devolución como ocurría en la normativa derogada.

La comunicación se configura en esta Ley como una facultad del sujeto pasivo que podrá dirigir a la Administración tributaria, si quiere obtener la devolución del exceso de Impuesto abonado, lo que parece acercarla más a la figura de la carga que a la del deber tributario, puesto que consiste en una prestación de hacer que debe realizar el sujeto pasivo si quiere obtener un determinado beneficio⁵⁸³.

No obstante lo anterior, el artículo 81.1, en su inciso final, dispone que *“A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de una comunicación y la información y documentos que resulten necesarios para la práctica de la devolución”*, mientras el artículo 62.3 del Reglamento del Impuesto sorprende al establecer que la devolución correspondiente se efectuará *“en el plazo que media entre la presentación de la comunicación, o la apertura del período de presentación de comunicaciones, cuando no sea preceptiva dicha presentación, y los dos meses siguientes al término de dicho período”*. La interpretación que ha de darse a estos párrafos es bastante confusa, ya que podría pensarse que el órgano de gestión debe proceder a la devolución sin necesidad de presentación de una comunicación por parte del sujeto afectado y requerir su presentación, de forma preceptiva, cuando no disponga de los datos necesarios para realizar la devolución⁵⁸⁴. Sin embargo, en nuestra opinión, la

⁵⁸³ De acuerdo con FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, en la carga, el comportamiento debido “se conecta a un interés propio del mismo sujeto gravado, siendo en consecuencia voluntario para éste, que, de omitirlo, no incurrirá en responsabilidad alguna, si bien se verá privado del beneficio o la ventaja de los que dicho comportamiento es presupuesto”, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 29.

⁵⁸⁴ En este sentido, CAZORLA PRIETO, Luis María y PEÑA ALONSO, José Luis, entienden que, a pesar de que el precepto reglamentario que desarrolla el artículo 81 de la LIRPF, no aporta muchas soluciones, deja abierta la posibilidad de que la Administración proceda a la devolución procedente, sin previa solicitud del sujeto, cuando, al fijar el plazo para proceder a la devolución, en su apartado 3, se refiere a los casos en que *no sea preceptiva la presentación de la comunicación*, *El Impuesto sobre la Renta...*, ob. cit., pág. 350. Por su parte, PÉREZ ROYO, Ignacio, opina que “la Administración debe proceder de oficio a efectuar las devoluciones oportunas, sin necesidad de que medie solicitud alguna por parte del contribuyente (salvo que la misma sea necesaria por los datos que incorpore), y sin que desde luego la ausencia de la comunicación pueda entenderse como una renuncia del contribuyente a la devolución que le corresponde”, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 596.

comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF se ha configurado como un régimen indispensable para obtener la devolución por parte del sujeto no obligado a declarar, de forma que dicho derecho aparece supeditado a la presentación de la misma, cuando, en aras a disminuir la presión fiscal indirecta a la que se encuentran sometidos los contribuyentes, parece más razonable que, puesto que el órgano de gestión posee todos los datos necesarios para proceder a la devolución, realice ésta de oficio⁵⁸⁵.

Por otro lado, como establece el artículo 81.1 de la Ley que regula el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán presentar la comunicación, solicitando la devolución de la cantidad que resulte procedente, los contribuyentes no obligados a declarar que *“hayan soportado retenciones e ingresos a cuenta y efectuado pagos fraccionados superiores a la cuota líquida total minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional”*. Es cierto que ni la normativa legal ni su desarrollo reglamentario obligan al sujeto pasivo a cuantificar el importe de la devolución solicitada⁵⁸⁶, pero, sin embargo, no puede entenderse cómo el contribuyente podrá conocer si procede o no la devolución y la cuantía de ésta si no realiza, con carácter previo, la autoliquidación tributaria⁵⁸⁷.

Sin embargo, algunos de los problemas suscitados por la regulación legal y reglamentaria de la comunicación tributaria han sido despejados tras la aprobación de la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 30 de diciembre de

⁵⁸⁵ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, afirma que la devolución hay que solicitarla, sin embargo, los datos comunicados un año pueden no variar para el siguiente, de forma que la solicitud de ese primer período tenga validez para el siguiente. De este modo se explica, en su opinión, que el artículo 62.3 del Reglamento del Impuesto, declare no preceptiva, en algunos casos, la presentación de la comunicación, “Declaraciones”, *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., pág. 609. Sobre el carácter preceptivo de la comunicación para obtener la devolución, véase LOZANO SERRANO, Carmelo, “La gestión del IRPF sin declaración”, *JT de Aranzadi*, núm. 11, 1999, pág. 30 y siguientes.

⁵⁸⁶ En este sentido, PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 595.

⁵⁸⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María y PEÑA ALONSO, José Luis, *El Impuesto sobre la Renta...*, ob. cit., págs. 349 y 350. Asimismo, LOZANO SERRANO, Carmelo, “La gestión del IRPF sin declaración”, ob. cit., pág. 33 y MARTÍN DELGADO, José María, “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 641.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

1999, que aprueba el modelo 104 de solicitud de devolución y el modelo 105 de comunicación de datos adicionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 1999, y que deben utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho Impuesto que soliciten la correspondiente devolución. Estos modelos nos permiten observar cómo el contribuyente no está obligado a consignar cantidad alguna de devolución en la correspondiente solicitud e, incluso, que los miembros de la unidad familiar pueden optar por la tributación conjunta al presentar la comunicación. Aún así, la introducción de esta figura en el sistema de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su escueta regulación plantea algunas incógnitas que pueden generar cierta inseguridad en el contribuyente a la hora de presentar la solicitud de devolución, puesto que, como establece el apartado sexto de la Resolución de 30 de diciembre de 1999, *“En el supuesto de que el contribuyente que haya presentado la correspondiente solicitud de devolución resulte obligado a declarar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria comunicará al mismo la obligación de presentar la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que la falta de recepción de dicha comunicación exonere al contribuyente de su obligación de declarar”*, pero, además, ¿qué ocurre si, a pesar de no estar obligado a declarar, la liquidación resultante determina la inexistencia de devolución fijando una cuota diferencial positiva?, ¿Estará, en ese caso, el sujeto obligado a ingresar dicha cantidad?. La contestación a esta pregunta debe ser, en todo caso, negativa, ya que si de los cálculos efectuados por la Administración se obtuviese un resultado positivo, no procederá devolución ni ingreso alguno.

En cierta forma, el sistema de comunicaciones genera en el contribuyente una gran dosis de incertidumbre e inseguridad que le va a arrastrar en algunos casos a renunciar a su presentación y esta inseguridad se ve incrementada por la imposibilidad del sujeto pasivo de recurrir el cálculo realizado por la Oficina gestora para proceder a la devolución correspondiente, puesto que dicha actividad administrativa no constituye una liquidación provisional y, en consecuencia, si el sujeto pasivo no se muestra conforme con la cuantía de la devolución practicada por la Administración tendrá que solicitar la práctica de una

liquidación provisional⁵⁸⁸, para la que, además, no será necesario conceder audiencia al interesado, en clara vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que le asiste.

d') Otras comunicaciones tributarias

Al margen de las anteriormente citadas, el ordenamiento jurídico tributario establece la obligación de los sujetos pasivos de realizar otras comunicaciones de datos a la Administración tributaria.

En primer lugar, de acuerdo con el artículo 45.2 de la LGT, *“Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos ante la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria”*. Así pues, los sujetos deben poner en conocimiento de la Oficina gestora, mediante una comunicación tributaria, el cambio de domicilio a efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, si bien este deber será cumplido, en el caso de empresarios, profesionales o retenedores, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal de modificación, regulada en el artículo 10 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.

Por otro lado, los sujetos pasivos de determinados impuestos locales gestionados por Padrón o Matrícula, deben presentar ante la Administración las declaraciones de alta, baja o variación, a los efectos de formación del censo correspondiente. Dichas declaraciones constituyen comunicaciones de datos, a pesar de la ambivalencia del

⁵⁸⁸ Véase la crítica de las comunicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sostenida por DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Noticiario CaT*, núm. 329, 2000. Para FALCÓN Y TELLA, Ramón, “si bien la Ley predica un carácter <meramente informativo> de la notificación de estos cálculos,... estamos ante una verdadera y propia liquidación administrativa que, como tal, debería de ser directamente recurrible, sin necesidad de esperar la devolución o el transcurso del plazo para la misma, solicitando en los tres meses siguientes la práctica de una liquidación provisional, que es lo que establece el art. 81.3 de la ley del Impuesto”, “Las comunicaciones con solicitud de devolución...”, ob. cit., pág. 5.

lenguaje, pero exceden de nuestro objeto de estudio al tratarse de impuestos gestionados por la Administración local⁵⁸⁹.

c) Los deberes contables y registrales

Dentro de los deberes tributarios relacionados en el artículo 35.2 de la LGT se incluye el deber de llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan, a cargo de los empresarios y profesionales⁵⁹⁰. No obstante, los diversos deberes contables y registrales que corresponden a estos sujetos se contienen en las normas propias de cada tributo⁵⁹¹, lo que provoca una cierta inseguridad jurídica para el empresario o profesional que, en ocasiones, no puede llegar a conocer los distintos libros y registros que debe llevar, a efectos de los diferentes impuestos a los que se haya sometido, de manera que sería aconsejable una refundición de

⁵⁸⁹ En este sentido, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles deben presentar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 77.2 de la LHL, las declaraciones de alta, baja o variación, por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles que tengan trascendencia a efectos de este Impuesto y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas están obligados, de acuerdo con el artículo 91.2 de esta misma Ley, a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta en la actividad económica y las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas, así como el cese en el ejercicio de la actividad.

⁵⁹⁰ Es mayoritaria la opinión que sostiene que estamos ante verdaderos deberes tributarios, a pesar de su caracterización legal como obligación. En este sentido, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco, llega a las siguientes conclusiones: "a) la regulación positiva de la llevanza de la contabilidad no configura una situación jurídica de obligación, en cuanto no confiere un auténtico derecho subjetivo; b) Tampoco conforma una situación de carga, en cuanto que la llevanza de la contabilidad excede del interés propio del sujeto obligado incurriendo en responsabilidad si no la realiza...; c) Configura, sin embargo, una situación de deber en tanto que, frente al sujeto afectado, se encuentra la potestad de la Administración dispuesta a sancionar su incumplimiento", "Divergencias...", ob. cit., pág. 30. Por su parte, MERINO JARA, Isaac, descartando la calificación de obligación y de carga para la prestación que debe realizar el empresario o profesional de llevar la contabilidad, expresa que "En realidad, la situación jurídica del empresario obligado a llevar la contabilidad es la de un deber, ya que quien pretenda exigir su cumplimiento no es titular de un pretendido derecho de crédito sino de una potestad", *Facturas y Registros: requisitos y efectos fiscales*, Ed. Lex Nova, 3ª edición, Valladolid, 1999, pág. 226.

⁵⁹¹ Principalmente, los deberes contables de los empresarios y profesionales se contienen en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 86.2 y 3 de la LIRPF y 65 de su Reglamento); del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (artículos 21 y 28 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre); del Impuesto sobre Sociedades (artículo 139 de la LIS); y del Impuesto sobre el Valor Añadido (con carácter general, artículo 164 de la LIVA y artículos 62 y siguientes de su Reglamento). La normativa mercantil, a la que se remiten algunos de los preceptos mencionados, se contiene en el Título III del Código de comercio, referido a la contabilidad de los empresarios.

La gestión de los tributos...

todas las normas tributarias que obligan a este tipo de deberes, simplificando, en la medida de lo posible, su cumplimiento por los sujetos responsables.

No obstante la existencia de este deber tributario, debemos recordar que la documentación contable del sujeto pasivo empresario o profesional constituye un medio de comprobación relevante en el procedimiento de inspección de los tributos, pero permanece al margen de la comprobación abreviada realizada por los órganos gestores, puesto que la misma constituye el único límite expreso a la actuación comprobadora de estos órganos contenido en el artículo 123 de la LGT, sin perjuicio de la excepción que, en el caso de las devoluciones tributarias, permite a los órganos gestores requerir la exhibición de los registros y documentos establecidos por las normas tributarias para la constatación de los datos declarados, a la que ya nos referíamos en el Capítulo III al estudiar la comprobación abreviada de los órganos gestores. Por esta razón, no nos detenemos en el estudio de los diversos deberes contables y registrales de los empresarios y profesionales relacionados en la normativa propia de cada tributo cuyo examen exhaustivo corresponde a la Inspección Tributaria.

Ahora bien, dentro de los documentos que, con una finalidad contable, deben expedir los empresarios y profesionales se encuentra la factura que, aunque tiene una particular incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido desarrollado, con carácter general para todos los tributos en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, dictado al amparo de la Disposición adicional 7ª de la Ley 10/1985, de 26 de abril. De acuerdo con este Real Decreto, los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, sin perjuicio de los supuestos exceptuados en la propia norma, estando, asimismo, obligados a conservar, de acuerdo con el artículo 7 de este Real Decreto, las copias de las facturas o documentos que las sustituyan durante el período de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias afectadas por las operaciones a que dichas facturas se refieren.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

No obstante, al margen de la importancia que tiene la factura como medio de comprobación inspectora de la actividad realizada por los empresarios y profesionales y de la información que la misma facilita a la Administración tributaria sobre las operaciones económicas de estos sujetos⁵⁹², la relevancia de este documento enlaza con los deberes que asisten a los sujetos pasivos de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible, contenidos en el artículo 35.2 de la LGT y a los que nos referimos a continuación.

d) El deber del sujeto pasivo de facilitar la comprobación gestora: la información sobre datos propios

Por último, dentro de los deberes tributarios del sujeto pasivo, el artículo 35.2 de la LGT se refiere al deber del mismo de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. De acuerdo con ello, el sujeto pasivo del tributo debe presentar la correspondiente declaración que da inicio al procedimiento de gestión, acompañada de los documentos o justificantes establecidos al efecto.

No obstante lo anterior, la Oficina gestora podrá requerir al sujeto pasivo, en el ejercicio de la comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT, los justificantes de los datos consignados en las declaraciones presentadas que considere necesarios para el ejercicio de su función y es, en ese momento, donde adquiere extraordinaria relevancia el instrumento de la factura.

⁵⁹² MERINO JARA, Isaac, recoge como una de las principales funciones de la factura la de ser un medio de información, *Las facturas y los requisitos documentales para la deducción del IVA*, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1991, pág. 17, y *Facturas y registros:...*, ob. cit., págs. 29 y 30. Asimismo, la STS de 6 de marzo de 1989 dispone, en su FD 3º, que *"la expresada obligación legal conlleva un doble fin, cual es, por una parte, justificar ante el que satisface los honorarios y derechos su correspondiente pago y, por otra, cumplir con la obligación de proporcionar datos a la Administración de la Hacienda Pública..."* (RJ 1989, 2177).

Según reza el Preámbulo del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de facturación de los empresarios y profesionales, “*deben ser claros y precisos los documentos aportados por los contribuyentes para justificar los gastos minorados en la base imponible o las deducciones practicadas para determinar la cuota líquida*”, de ahí la importancia de la factura como justificante cuando esos gastos o deducciones estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales⁵⁹³, sin perjuicio de las normas sobre la prueba contenidas en el artículo 114 y siguientes de la LGT que permiten la utilización de cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Por lo tanto, constituye la factura el documento idóneo en la prueba de los datos declarados por los contribuyentes, cuando tengan su base en operaciones realizadas por sujetos obligados a expedir y entregar facturas o documentos equivalentes, debiendo éstas ser conservadas durante el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el tributo correspondiente⁵⁹⁴. Pero, volveremos sobre esta cuestión al analizar los medios de prueba, dentro de los aspectos generales de procedimiento, en el último Capítulo del trabajo.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 35.2 de la LGT, los sujetos pasivos tienen el deber de informar sobre datos propios con trascendencia para la gestión del correspondiente tributo⁵⁹⁵, puesto que se encuentran obligados a proporcionar a la

⁵⁹³ De acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, “*Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa...*”.

⁵⁹⁴ En este sentido, el artículo 65.1 del RIRPF, en desarrollo del artículo 86.1 de la Ley del Impuesto, dispone que los contribuyentes de este Impuesto “*estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones y comunicaciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto*”.

⁵⁹⁵ En opinión de MANTERO SÁENZ, Alfonso, “Dato propio es aquel que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia”, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., pág. 354.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible⁵⁹⁶.

Dentro de estos deberes de información del sujeto pasivo sobre sus datos propios merecen cierta atención, por su novedad, los supuestos introducidos por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pendientes de desarrollo reglamentario.

En primer lugar, el artículo 86.4 de la Ley del Impuesto prevé que *“Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes”*.

Dejando al margen la incorrecta calificación de estas prestaciones como obligaciones, y teniendo en cuenta que el Reglamento del Impuesto ha obviado su desarrollo, no es menos cierto que, mediante esta declaración informativa, los órganos de gestión pueden llegar a tener un completo conocimiento de los movimientos experimentados en el patrimonio del sujeto pasivo a lo largo del período impositivo como medida de control contra el fraude fiscal. Sin embargo, debemos apuntar que la posible exigencia de esta declaración patrimonial no ayuda a reducir el conjunto de deberes formales que los contribuyentes deben realizar en el procedimiento de gestión, incrementando, por el contrario, la presión fiscal indirecta a la que el sujeto pasivo se encuentra sometido⁵⁹⁷. Estamos a la espera, por tanto, de la regulación que, en su caso, pueda hacerse de esta declaración patrimonial.

⁵⁹⁶ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “Comentario al artículo 111 de la LGT”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., pág. 139 y CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “Deberes de información tributaria”, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, ob. cit., pág. 237.

⁵⁹⁷ En este sentido, critican esta declaración informativa, CAZORLA PRIETO, Luis María y PEÑA ALONSO, José Luis, *El Impuesto sobre la Renta...*, ob. cit., págs. 359 y 360.

La gestión de los tributos...

Por otro lado, la Disposición adicional 14ª de la Ley del Impuesto, junto a la obligación de suministrar información que corresponde a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, dispone que los contribuyentes del propio Impuesto y del Impuesto sobre Sociedades *“deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales”*. Este deber de información, que tampoco ha encontrado un desarrollo adecuado, pondría, en su caso, en conocimiento de la Administración tributaria una gran cantidad de datos sobre aquellos rendimientos con más propensión al fraude, cuales son los rendimientos de bienes y operaciones en los territorios calificados como paraísos fiscales. De nuevo, destacamos esta previsión legal a la espera de un futuro desarrollo reglamentario de la norma.

B) Los deberes tributarios no citados en el artículo 35 de la LGT: las autoliquidaciones tributarias

a) Introducción

El procedimiento tradicional de gestión tributaria, que se iniciaba con la declaración del sujeto pasivo, y en el cual la actividad administrativa era necesaria para convertir la deuda tributaria en líquida y exigible, se mostró definitivamente ineficaz cuando el número de contribuyentes que presentaban declaraciones tributarias empezó a multiplicarse, puesto que la Administración no podía, materialmente, liquidar todas las declaraciones presentadas.

En esta situación, comenzó a gestarse la figura de la autoliquidación que se fue introduciendo en el procedimiento de aplicación de los diferentes tributos del ordenamiento tributario, como tuvimos ocasión de examinar a lo largo del primer Capítulo

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

de nuestra investigación, para descargar de trabajo a la Administración tributaria y dotar la gestión de una cierta agilidad y eficacia⁵⁹⁸.

La aparición de esta figura ha sido una de las causas que ha impulsado la transformación de la gestión tributaria, porque la gran cantidad de autoliquidaciones que se presentan necesita de un control rápido y ágil que no puede ser afrontado por la Inspección, por ello, los órganos de gestión tributaria adquieren progresivamente competencias en materia de comprobación, en orden a controlar el correcto ejercicio de la autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, la autoliquidación tributaria ha supuesto, ante todo, una carga adicional para el administrado que debe realizar unas operaciones de determinación de la deuda que exigen un conocimiento adecuado de la normativa tributaria que, por otro lado, cada vez es más compleja y de más difícil comprensión por los contribuyentes⁵⁹⁹, provocando un aumento de la presión fiscal indirecta derivada del cumplimiento de la obligación tributaria que vulnera el principio de limitación de costes indirectos recogido en

⁵⁹⁸ RUÍZ GARCÍA, José Ramón, expone varias de las razones que han podido explicar la preferencia del legislador por la técnica de la autoliquidación. Por un lado, la autoliquidación simplifica el procedimiento y descarga a la Administración tributaria de una parte sustancial de trabajo y, por otro, reporta una serie de ventajas al contribuyente, ya que éste conoce antes cuál es su deuda tributaria y permite agilizar los trámites de devolución, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., págs. 270 y 271. Estas razones son criticadas por BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, "La cobertura constitucional del deber de autoliquidación", ob. cit., pág. 23 y siguientes.

⁵⁹⁹ En este sentido, Julio BANACLOCHE, indica que "Autoliquidar cualquier impuesto significa conocer su normativa y sus posibilidades. Y pechar con el error o con el desconocimiento. Es cierto que la ignorancia de las normas no excusa de su cumplimiento, pero ello exige que la norma sea asequible para el administrado. Asequible en el número de preceptos, en la claridad de sus términos y en la posibilidad de su aplicación", "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias", ob. cit., pág. 50. Por otra parte, es significativa la opinión de PONT MESTRES, Magin, cuando establece que "Al ciudadano se le puede exigir, por supuesto, que en su condición de contribuyente efectúe declaraciones tributarias... Más, a partir de ahí, cualquier otro deber añadido, como el de aplicar normas para efectuar liquidaciones tributarias, sólo es lícito establecerlo, bien con carácter voluntario..., bien instruyendo previamente a los contribuyentes en técnicas de liquidación tributaria, así como en la utilización de textos legales y en la interpretación de las normas, en el supuesto de exigencia voluntaria", "Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes", *RDFHP*, núm. 230, 1994, pág. 521. Asimismo, podemos observar al respecto la opinión de ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, Prólogo a la monografía de FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 10 e HINOJOSA TORRALVO, Juan José, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 25.

la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y que quizás debería ir desapareciendo paulatinamente⁶⁰⁰.

Sin embargo, la importancia que ha adquirido esta figura y el traspaso de funciones que, siendo propias de los órganos de gestión tributaria, vienen siendo ejercidas por los contribuyentes, contrasta con la escasa regulación, a nivel general, de la autoliquidación tributaria que permanece extraña al conjunto de deberes tributarios del sujeto pasivo relacionados en el artículo 35 de la LGT y encuentra su regulación más completa en las Leyes y Reglamentos de los distintos impuestos que se gestionan a través de la declaración-liquidación.

Así pues, la relevancia de la autoliquidación tributaria en la gestión de los tributos y los cambios que ha supuesto en el procedimiento en que la gestión tributaria se manifiesta convierte en indispensable, desde nuestro punto de vista, el análisis de aquellos aspectos de la misma que han planteado mayores problemas en su aplicación, ante la insuficiente regulación normativa de esta figura, con la finalidad de avanzar en las bases de una futura regulación legal y reglamentaria de la autoliquidación tributaria, que acompaña a la declaración tributaria en la gran mayoría de los impuestos de nuestro sistema tributario.

En nuestra labor, comenzamos destacando el escaso número de preceptos que abordan la regulación de la autoliquidación en la normativa tributaria, para, posteriormente, partiendo de estas deficiencias normativas intentar construir un concepto de la autoliquidación tributaria acorde con su naturaleza jurídica. Más tarde, afrontamos el estudio de los efectos jurídicos que la presentación de la autoliquidación, junto a la declaración tributaria, produce en el procedimiento de gestión.

⁶⁰⁰ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, “La cobertura constitucional del deber de autoliquidación”, ob. cit., pág. 38.

b) Normativa aplicable a la autoliquidación tributaria

Uno de los aspectos más llamativos acerca de la autoliquidación tributaria es la escasa mención de esta figura en la Ley General Tributaria que, si bien en los momentos de su aprobación, encontraba cierta justificación en su limitada aplicación, no se sostiene en los momentos actuales en los que la mayoría de los tributos de nuestro ordenamiento se gestionan mediante autoliquidación del sujeto pasivo que, acompañada de la declaración del hecho imponible realizado, inicia el procedimiento de gestión⁶⁰¹. Por su parte, la inapropiada regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria ha llevado al legislador a abordar el régimen de autoliquidación en la normativa propia de aquellos tributos en los que se aplica, facilitando la dispersión normativa.

Seguidamente, pasamos a relacionar aquellos preceptos de la Ley General Tributaria que se refieren a la autoliquidación, a pesar de que, como veremos, lo hacen de forma imprecisa y, por otro lado, aludimos a las normas que, referidas a la gestión de cada tributo en particular, recogen el sistema de declaración-liquidación. Nuestro objetivo consiste en verificar, desde un principio, que la figura de la autoliquidación tributaria requiere, ante todo, de una adecuada regulación legal.

a') La regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria

El primero de los preceptos de la Ley General Tributaria que se refiere a la autoliquidación y, por otro lado, el único durante mucho tiempo, es el artículo 10, que contiene el conjunto de materias cuya regulación debe hacerse por ley, cuyo apartado k) dispone que por ley debe regularse, en todo caso, "*La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria*". Ahora bien, este precepto que no recoge, a nuestro entender, un adecuado concepto de autoliquidación tributaria, presenta diversas imprecisiones al aludir, por una parte, a las "operaciones de liquidación

⁶⁰¹ Sólo se excluyen de esta regla general, a nivel estatal, la Renta de Aduanas y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en el que la gestión por declaración-liquidación es opcional para el sujeto pasivo y, por otro lado, a nivel local, el Impuesto de Bienes Inmuebles y las contribuciones especiales, puesto que el resto de tributos locales puede autoliquidarse si el Ayuntamiento respectivo así lo establece en las Ordenanzas fiscales.

tributaria” como actividad que deben desarrollar los particulares y, al calificar, por otra, dicha prestación como de naturaleza obligacional.

Las diferentes menciones que, posteriormente, se han ido introduciendo en la Ley acerca de la autoliquidación han venido referidas a determinados aspectos puntuales en los que la incidencia de esta figura ha planteado problemas que era necesario solucionar, pero, en ningún caso, se ha establecido el concepto y papel que este modo de iniciación del procedimiento de gestión presenta en la actualidad.

Así, el artículo 61.3 de la LGT establece las consecuencias derivadas de los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo que, como ya tuvimos ocasión de analizar al tratar las declaraciones extemporáneas, a las que también se aplica este precepto, consisten en el devengo de un recargo variable en función del retraso producido, de los intereses de demora, en su caso, y en la exclusión de las sanciones tributarias. Con esta norma se han equiparado los efectos que el ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, sin previo requerimiento de la Administración, supone para el contribuyente en los casos de presentación de una declaración para su liquidación por el órgano de gestión tributaria y en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria es líquida y exigible por autoliquidación del contribuyente.

Asimismo, la Ley General Tributaria alude a la autoliquidación en su artículo 79 b), referido a las infracciones graves, para unificar el régimen sancionador aplicable al incumplimiento del deber de declarar y a la falta de presentación de la autoliquidación tributaria, cuando sea éste el deber que corresponde al sujeto obligado. De esta forma, constituye infracción grave, junto a dejar de ingresar la deuda tributaria, *“no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”*.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Por otro lado, el artículo 109.3 de esta Ley, sobre la potestad de investigación de los órganos administrativos, indica que la investigación tributaria *“alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”*. De nuevo, la Ley General Tributaria se está refiriendo a las actuaciones de liquidación que debe realizar el sujeto pasivo, en base a unos hechos imponibles declarados, a los que alcanza también la investigación administrativa.

Finalmente, la Ley General Tributaria alude a la iniciación del período ejecutivo y el procedimiento de apremio en el caso de deudas recaudadas por declaración-liquidación o autoliquidación del sujeto pasivo, ante los inconvenientes que la recaudación ejecutiva de estas deudas había suscitado. Así, de acuerdo con el artículo 126.3 b) de la Ley, el período ejecutivo se inicia, *“en los casos de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla”*, e iniciado el período ejecutivo, el artículo 127.2 de la misma Ley dispone que *“la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3 por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago”*. Aunque volveremos sobre esta cuestión más adelante, observamos como la Ley General Tributaria permite la ejecución forzosa de la autoliquidación tributaria cuando ésta es una característica de los actos administrativos que no puede aplicarse, a nuestro entender, a un acto del administrado.

Hasta el momento, podemos apreciar cómo las reformas experimentadas por la Ley General Tributaria a lo largo de los últimos años han ido introduciendo ciertas referencias al sistema de declaración-liquidación, en la mayoría de los casos para solucionar determinados aspectos puntuales, pero todavía no se ha introducido en esta Ley una correcta regulación de la misma que debería comenzar por su inclusión como modo normal de iniciación del procedimiento de gestión y contemplar el concepto y régimen jurídico de esta figura tributaria que, por otro lado, ha empezado a experimentar un retroceso significativo, de la mano del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que podría suponer su eliminación para un determinado sector de contribuyentes.

b') La regulación de la autoliquidación en la normativa propia de cada tributo

La ausencia de una regulación unitaria de la autoliquidación en la Ley General Tributaria ha conducido a la dispersión normativa actualmente existente en torno a la regulación de esta figura, puesto que aparece contenida en las Leyes y Reglamentos propios de cada tributo. Haremos, por tanto, una relación de los preceptos que la regulación propia de cada uno de los tributos gestionados por la Administración estatal⁶⁰² dedica a la autoliquidación, donde, como podremos observar, la imprecisión de términos es absoluta, puesto que, en unos casos, se alude a esta figura con el término autoliquidación, en otros, como declaración-liquidación o, incluso, se habla de declaración en la normativa de algunos tributos, mientras, por otro lado, no se recoge un concepto de la autoliquidación tributaria que pueda aplicarse, con carácter general.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el artículo 80 a la autoliquidación, imponiendo a los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto a determinar, al tiempo de presentar su declaración, la deuda tributaria resultante e ingresarla en el lugar, forma y plazos

⁶⁰² Por otro lado, la autoliquidación aparece regulada en las normas propias de diversos Impuestos cuya gestión no corresponde a los órganos gestores estatales. En ese sentido, el artículo 34.2 de la LISD dispone que *"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"*, mientras la autoliquidación, que presenta un carácter opcional en este Impuesto, aparece regulada en los artículos 86 a 90 del RISD. Asimismo, el Texto Refundido de la LITPAJD no regula la autoliquidación del Impuesto, haciendo solamente una mención a su existencia en el artículo 18.2, dedicado a la incompatibilidad de este Impuesto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo, en consecuencia el Reglamento del Impuesto el que indica, en su artículo 99, que *"El impuesto será objeto de autoliquidación con carácter general por el sujeto pasivo con excepción de aquellos hechos imponible que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que proceda a su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"*. Por último, la autoliquidación tributaria se ha introducido en el ámbito local, de una forma tímida, puesto que la Ley de Haciendas Locales ha establecido la posibilidad de autoliquidar las tasas, los precios públicos, el Impuesto sobre Actividades Económicas, 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, quedando al margen de este sistema de gestión el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y las Contribuciones Especiales cuya gestión se realiza mediante el sistema tradicional, con las particularidades que el ámbito local presenta.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

determinados⁶⁰³. Por su parte, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes, dedica sus artículos 20 y 27 a la declaración que deben presentar los establecimientos permanentes y los contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, respectivamente, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, recoge en el artículo 143 la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria, indicando a los sujetos pasivos que, al tiempo de presentar su declaración, determinen la deuda correspondiente y la ingresen en el Tesoro público.

Por otro lado, el artículo 36.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, obliga a los sujetos pasivos de este Impuesto a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda resultante, siendo uno de los preceptos que, claramente, permite diferenciar el deber de declarar, del deber que consiste en determinar la cuantía de la deuda de acuerdo con los datos declarados en que verdaderamente consiste la autoliquidación.

Asimismo, el artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la liquidación del Impuesto, dispone que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazo e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda, con la excepción de las importaciones de bienes que se liquidarán en la forma prevista por la legislación aduanera, esto es, por el tradicional sistema de declaración⁶⁰⁴.

⁶⁰³ Idéntica alusión se contiene en el artículo 60 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁰⁴ Así, el artículo 71.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, reitera que *“Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones...”*.

Por último, dentro de la normativa estatal, el artículo 18 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, incluye, en las normas generales de gestión, la obligación de los sujetos pasivos de estos Impuestos de presentar las correspondientes declaraciones y practicar las autoliquidaciones que procedan, salvo en las importaciones que se liquidarán en la forma prevista para la deuda aduanera⁶⁰⁵.

En lo que concierne a los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, siguen gestionándose por el sistema tradicional de declaración tributaria realizada por el sujeto obligado, que pone en conocimiento de la Administración los datos necesarios para que ésta proceda a la liquidación del tributo⁶⁰⁶.

Tras la realización de este análisis normativo de la figura de la autoliquidación, comprobamos que la misma esta carente de una adecuada regulación en la Ley General Tributaria que obliga a observar, en mayor o menor medida, las referencias contenidas en las Leyes y Reglamentos propios de los tributos. Esta insuficiencia legal plantea ciertos inconvenientes en el estudio de esta figura que tratamos de abordar, indicando, en la medida de lo posible, aquellos aspectos de la autoliquidación que deberían contenerse en una próxima modificación de esta Ley General y desarrollarse en un futuro Reglamento de Gestión Tributaria, teniendo en cuenta que las autoliquidaciones son presentadas, junto a la declaración, ante los órganos de gestión y que, en los momentos actuales, constituyen la forma más usual de iniciación del procedimiento de gestión tributaria.

c) La autoliquidación como objeto de un deber tributario

Al emprender el estudio de la figura de la autoliquidación, la primera cuestión que se nos plantea consiste en aclarar si ésta constituye el objeto de un deber tributario o, por el contrario, reúne las características de las obligaciones, sobre todo, cuando la Ley General

⁶⁰⁵ Esta previsión legal es desarrollada en el artículo 44 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁶⁰⁶ Véase, en este sentido, los artículos 59 y siguientes del Código Aduanero Comunitario.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Tributaria, siguiendo su técnica habitual, ha configurado las operaciones de liquidación de los particulares como una obligación, al referirse a ellas en su artículo 10, anteriormente citado y, por otro lado, no menciona el deber de autoliquidar entre los deberes tributarios del sujeto pasivo recogidos en su artículo 35.

Ante esta situación, nos detenemos, en primer lugar, para conocer si la autoliquidación tributaria participa de la misma calificación que la declaración, a la que necesariamente acompaña, o si, antes bien, constituye el objeto de una obligación propiamente dicha. Para ello, hacemos un repaso de los diferentes criterios aducidos por la doctrina para diferenciar ambas situaciones jurídicas, aplicándolos posteriormente a la figura de la autoliquidación con el fin de argumentar la valoración obtenida al respecto.

Retomando las consideraciones realizadas al inicio de este Capítulo⁶⁰⁷, los criterios utilizados en el ámbito tributario para diferenciar estas dos situaciones jurídicas pasivas versan sobre los siguientes:

En primer lugar, la patrimonialidad o no de la prestación que constituye el objeto del deber jurídico, que será tal deber si la prestación no es patrimonial y alcanzará, por el contrario, la calificación de obligación si el objeto de la prestación tiene un contenido típicamente patrimonial.

Por otro lado, la existencia o no de un derecho subjetivo del acreedor, correlativo al deber del sujeto pasivo, que le permita exigir coactivamente el comportamiento debido; en el primer caso el deber jurídico pertenece a la categoría de la obligación, mientras que si el acreedor no puede exigir coactivamente la prestación, estamos ante un deber tributario.

En tercer lugar, la reacción del ordenamiento en caso de incumplimiento del deber distingue ambas situaciones pasivas al estar representado por una indemnización en el caso

⁶⁰⁷ Para el análisis más detenido de los diferentes criterios de distinción entre los deberes y las obligaciones, en la Teoría General del Derecho y en el ordenamiento tributario, remitimos al lector al primer epígrafe de este Capítulo.

de una obligación incumplida y por una sanción cuando nos enfrentamos al incumplimiento de un deber.

Asimismo, el último de los criterios utilizados en esta diferenciación parte, a su vez, de la distinción entre la Hacienda pública y la Administración pública, de forma que las relaciones entre los particulares y la Hacienda pública configuran verdaderas obligaciones, mientras que las que tienen lugar entre los particulares y la Administración en los procedimientos tributarios pertenecen a la categoría de los deberes.

Aplicando estos criterios distintivos a la figura de la autoliquidación tributaria, como acto en virtud del cual el sujeto obligado a su cumplimiento cuantifica la deuda tributaria derivada del hecho imponible, previamente declarado, e ingresa, en consecuencia, su importe, si éste es debido, podemos afirmar, con la mayoría de la doctrina⁶⁰⁸, que estamos ante un deber tributario, por las siguientes razones:

Primero, el requisito de la patrimonialidad de la prestación característico de la obligación no concurre en el deber de autoliquidar que consiste en realizar, por parte de los obligados tributarios, las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria, siendo posible que ésta no exista porque la autoliquidación sea negativa u otorgue al sujeto el derecho a la devolución⁶⁰⁹.

⁶⁰⁸ Entienden que la imposición a los particulares de realizar la autoliquidación de un tributo constituye un deber, entre otros, FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 23; VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, "La declaración-liquidación en el ordenamiento tributario", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., pág. 346; MERINO CORCÓSTEGUI, Álvaro, *Las autoliquidaciones y la Inspección Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1997, pág. 64 y siguientes y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 346.

De otro modo, HINOJOSA TORRALVO, Juan José, opina que, el entendimiento del fenómeno de la autoliquidación en un sentido amplio, como acto complejo, puede abrir paso a la caracterización mixta o doble, entre deber y obligación, de la posición subjetiva pasiva que ocupa el sujeto obligado a la autoliquidación, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 330.

⁶⁰⁹ Una posición contraria es mantenida por HINOJOSA TORRALVO, Juan José, que opina que, aún en el caso de entender la autoliquidación en un sentido estricto, el carácter de la patrimonialidad no desaparece, "porque es indudable que con la autoliquidación se determina o se liquida por el sujeto pasivo la deuda tributaria. Y esa determinación sería en sí misma irrelevante, si no estuviera destinada a surtir unos efectos: los de proceder al pago o ingreso de la deuda tributaria; de este modo, parece claro que la autoliquidación

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Al margen de la anterior, tiene mayor significación la inexistencia de un derecho subjetivo de la Administración que le permita exigir, de forma coactiva al particular la realización de la autoliquidación, puesto que, en caso de incumplimiento, la Administración tributaria iniciará la actividad de investigación que le corresponda imponiendo al presunto infractor la correspondiente sanción por la infracción cometida⁶¹⁰. Por consiguiente, la reacción prevista por el ordenamiento jurídico en caso de falta de presentación de la autoliquidación afianza nuestra caracterización de la misma como objeto de un deber tributario, ya que tiene un carácter sancionatorio.

Por último, la presentación de la autoliquidación tributaria se incardina en las relaciones de los particulares con la Administración en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, luego pertenece, a nuestro entender, a la categoría de los deberes tributarios.

En consecuencia, de acuerdo con nuestros razonamientos, entendemos que la realización de la autoliquidación tributaria constituye el objeto de un deber tributario a cargo de los contribuyentes que, por esa razón, debe ser incluido en el conjunto de deberes que corresponden a los sujetos pasivos enumerados en el artículo 35 de la LGT, junto al deber de declarar al que forzosamente acompaña, puesto que las operaciones de autoliquidación realizadas por el sujeto obligado se refieren a un hecho imponible que previamente ha sido declarado por él mismo⁶¹¹. Del mismo modo, para evitar posibles

tiene efectos patrimoniales, en cuanto determina la deuda tributaria, y siquiera sea por esto merece ser considerada desde otra perspectiva a la meramente formal”, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., págs. 324 y 325.

⁶¹⁰ Discrepamos de la afirmación de VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, cuando, a pesar de establecer que la prestación de autoliquidar puede caracterizarse como un *deber*, entienden que “la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales de oficio ante la falta de presentación de la autoliquidación debida constituye un medio de ejecución subsidiaria análogo a los que se establecen para garantizar el cumplimiento de las auténticas *obligaciones*”, “La declaración-liquidación en el ordenamiento tributario”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., pág. 346.

⁶¹¹ Véase, en este sentido, la opinión de SOLER ROCH, María Teresa, “El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes”, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 54 y 55, reiterada, posteriormente, en BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 348.

contradicciones, consideramos conveniente la modificación del artículo 10 de la LGT, en el sentido de otorgar a la autoliquidación del sujeto pasivo la calificación que verdaderamente le corresponde.

d) El concepto de autoliquidación tributaria

Una vez delimitada la autoliquidación tributaria como objeto del deber de autoliquidar que corresponde a los sujetos pasivos y que debe ser incluido en el artículo 35 de la LGT, al lado de los demás deberes tributarios, comprobamos como, mientras la declaración tributaria aparece definida en el artículo 102 de la Ley, en los términos ya descritos, la Ley General Tributaria no ha introducido, a pesar de las reformas sufridas, un concepto de autoliquidación, refiriéndose a ella, de una forma imprecisa, a lo largo de su articulado.

La inexistencia de un precepto legal que defina la autoliquidación conlleva la necesidad, por nuestra parte, de establecer un posible concepto de autoliquidación tributaria, como premisa de la que debe partir todo estudio de una figura concreta, sin perjuicio de que, aunque sea éste, a nuestro entender, el orden expositivo más adecuado, no hallamos podido aproximarnos a la proposición de una concreta definición de esta figura sino después del análisis de las características que conforman su régimen jurídico y de un examen de las diferentes tesis acerca de su naturaleza jurídica sustentadas por la doctrina.

Ahora bien, para exponer la que, en nuestra opinión, sería una definición plausible de la autoliquidación tributaria, debemos partir, en primer lugar, de la falta de univocidad en la designación de esta figura a la que, en unos casos, se denomina autoliquidación, mientras en otros se nombra con el término declaración-liquidación. Posteriormente, destacamos las opiniones más significativas que, en orden a un concepto de autoliquidación, han sido defendidas por la doctrina, para finalizar aportando nuestra propia definición al acervo doctrinal.

a') La declaración-liquidación y la autoliquidación

En primer lugar, las escasas referencias de la Ley General Tributaria hacia la autoliquidación tributaria y la imprecisión con que ésta se comenta en la Ley, ha provocado la inexistencia de un término unívoco en la designación de esta figura y tanto el legislador como la doctrina hacen un uso indistinto de las expresiones “autoliquidación” y “declaración-liquidación” para referirse a este fenómeno.

Si bien algunos autores⁶¹² se han decantado por la utilización del término “declaración-liquidación” para referirse a aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no debe limitarse a declarar el hecho imponible sino que debe acompañar dicha declaración con la determinación de su deuda tributaria, como modo normal de iniciación del procedimiento de liquidación, reservando la expresión “autoliquidación” para los casos de recaudación por efectos timbrados, lo cierto es que ambos términos siguen siendo utilizados indistintamente, sobre todo a nivel legal, con la finalidad de designar a la declaración del sujeto pasivo que aparece acompañada de la determinación de la deuda tributaria.

Sin embargo, en nuestra opinión, si queremos referirnos a las operaciones de determinación de la deuda llevadas a cabo por el obligado tributario como deber diferenciado de aquél que consiste en declarar las circunstancias y elementos de un hecho imponible, parece más consecuente utilizar la palabra “autoliquidación”, mientras la “declaración-liquidación” o “declaración-autoliquidación”, como se ha venido a llamar en algunos casos, vendría a definir el documento en que, en unidad de acto, el contribuyente realiza la declaración y cuantifica el importe de la deuda⁶¹³. No obstante lo anterior, el uso indiscriminado de ambos términos para indicar este último supuesto sigue siendo habitual.

⁶¹² BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., págs. 49 y 50, (nota a pie núm. 12) y RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., págs. 277 y 278.

⁶¹³ De acuerdo con VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “La declaración-autoliquidación constituye el objeto de una situación jurídica pasiva, en virtud de la cual el declarante manifiesta su relación con el hecho imponible del tributo y determina motivadamente el importe

b') Diversos conceptos doctrinales de autoliquidación tributaria

La inexistencia de un concepto legal de autoliquidación tributaria ha suscitado, desde su aparición, el interés de la doctrina por aportar una definición adecuada de este fenómeno que constituye un cuerpo extraño al procedimiento de gestión diseñado en la Ley General Tributaria.

Una de las primeras definiciones de la autoliquidación fue la sustentada por el SDFUM que, bajo la dirección de SAINZ DE BUJANDA, sostiene que la autoliquidación es “un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las Oficinas gestoras de la Hacienda pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”⁶¹⁴.

De acuerdo con esta definición, el profesor SAINZ DE BUJANDA ha venido calificando la autoliquidación tributaria como una especie de declaración cualificada, puesto que, junto a la declaración del hecho imponible, el sujeto determina el importe de la deuda tributaria que proceda, en su caso, abonar al Tesoro público.

que, en su caso, debe ingresar en el Tesoro. Se trata de una prestación compleja (declarar y determinar el importe de la deuda) que ha de cumplirse en unidad de acto”, “La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., págs. 340 y 341.

⁶¹⁴ SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, ob. cit., pág. 859. Esta definición de la figura jurídica la mantiene el profesor SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979, págs. 266 y 267. En un sentido idéntico define la autoliquidación MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “La exigibilidad de los tributos”, ob. cit., pág. 250.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

No obstante, esta definición fue, posteriormente, criticada por diversos autores⁶¹⁵, a cuya crítica nos adherimos, puesto que la autoliquidación no constituye un tipo de declaración y, aunque la misma exige la previa declaración del hecho imponible que se autoliquida, ambos deberes deben permanecer diferenciados⁶¹⁶.

De esta forma, algunos autores, haciendo incapie en la distinción entre la declaración y la autoliquidación, han definido esta última destacando las operaciones materiales de cuantificación de la deuda tributaria que el sujeto pasivo realiza en lugar de la Administración tributaria. Así, define CLAVIJO HERNÁNDEZ⁶¹⁷ la autoliquidación tributaria como “aquel acto del particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material, y de cumplirla en ese importe liquidado”.

⁶¹⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La autoliquidación tributaria”, ob. cit., pág. 737. Del mismo modo, MERINO CORCÓSTEGUI, Álvaro, *Las autoliquidaciones y la Inspección Tributaria*, ob. cit., págs. 56 y 57.

⁶¹⁶ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, opina que “la declaración pertenece al ámbito de la actividad de comprobación; la autoliquidación, al de la actividad de liquidación stricto sensu”, *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 65. Los autores que, con posterioridad, han estudiado la figura de la autoliquidación no han pasado por alto la diferenciación entre la declaración y la autoliquidación en base a tres criterios esenciales, a saber: su origen, su contenido y su función dentro del procedimiento de gestión; véase, en este sentido lo dispuesto por RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 279 y siguientes y por FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 94 y siguientes.

⁶¹⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La autoliquidación tributaria”, ob. cit., pág. 738. Asimismo, FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, tomando como referencia la definición de este autor, señala que la autoliquidación es “aquel acto realizado por un particular, en cumplimiento del deber legal de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo”, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 89. La autora omite en su definición la característica de accesoriedad de la autoliquidación respecto del deber de declarar, cuando se muestra partidaria de la misma en otros momentos de su trabajo.

Ahora bien, la autoliquidación tributaria ha venido siendo entendida en dos sentidos diferentes⁶¹⁸, a saber: en un sentido estricto, como lo han hecho los autores anteriormente mencionados, aludiendo a las operaciones de cuantificación de la deuda realizadas por los particulares que acompañan a la declaración del hecho imponible, o puede hablarse de un concepto amplio de autoliquidación, comprensivo de la declaración, la liquidación efectuada por el propio obligado y el ingreso de la deuda resultante.

Por ello, desde otro punto de vista, HINOJOSA TORRALVO⁶¹⁹ ha defendido un concepto amplio de autoliquidación tributaria calificando la misma como “un acto de los sujetos pasivos u obligados tributarios realizado en cumplimiento de una ley, de estructura y contenido complejos, en virtud del cual aquéllos colaboran y participan de modo reglado en la aplicación de los tributos, manifestándose sobre la existencia y cuantía de una obligación de naturaleza tributaria mediante la declaración de los hechos imponibles y demás datos con trascendencia tributaria necesarios para la aplicación de las normas establecidas en orden a la cuantificación de la deuda y, en su caso, procediendo al cumplimiento a través del ingreso”. Para este autor, la autoliquidación constituye un acto complejo que abarca las actividades de declaración, liquidación e ingreso que debe realizar el contribuyente en cumplimiento de su deber de autoliquidar el tributo⁶²⁰, llegando a afirmar que “la autoliquidación en sentido amplio, es decir, como acto globalizador, arrastra a la declaración y la incluye en su propio contenido”, esto es, “la autoliquidación, como forma aplicativa del tributo que es, subsume los aspectos declarativos que está obligado a suministrar el particular, de modo que se confunde en aquélla”⁶²¹.

⁶¹⁸ Así lo afirman, entre otros, DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, ob. cit., pág. 27; FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 79 y VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., pág. 341.

⁶¹⁹ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 118.

⁶²⁰ Véase la crítica de HINOJOSA TORRALVO, Juan José, a las definiciones de la autoliquidación en sentido estricto elaboradas por la doctrina española, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 64 y siguientes.

⁶²¹ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, *La autoliquidación en materia tributaria*, ob. cit., pág. 79.

c') La definición de autoliquidación tributaria que proponemos

Analizadas las aportaciones doctrinales más importantes acerca del concepto de autoliquidación tributaria, proponemos una definición de esta figura. Para ello, hemos debido estudiar diferentes aspectos del régimen jurídico de la autoliquidación, los efectos que su presentación produce en el desarrollo del procedimiento de gestión y las diferentes teorías doctrinales acerca de la naturaleza jurídica de esta figura. Sólo después de estas consideraciones, que serán recogidas más adelante, podemos argumentar un posible concepto de autoliquidación tributaria.

Como ya hemos avanzado, la autoliquidación puede ser entendida, en un sentido estricto, como las operaciones de determinación de la deuda realizadas por el sujeto pasivo en base a los hechos previamente declarados o, en un sentido amplio, como un acto complejo integrado por la declaración, la liquidación de la deuda y el ingreso.

Sin embargo, descartamos la consideración de la autoliquidación tributaria como un acto complejo, en el sentido otorgado a este término por HINOJOSA TORRALVO, puesto que, en nuestra opinión, si como expone el autor, la autoliquidación arrastra consigo la declaración y el ingreso, que no pueden identificarse separadamente de aquélla, la existencia de esta figura dejaría vacío de contenido el artículo 102 de la LGT, referido a la declaración tributaria.

Por otro lado, nos mostramos contrarios a la consideración de la autoliquidación como un tipo de declaración, en la que el sujeto pasivo manifiesta el hecho imponible y cuantifica el importe de la deuda tributaria, puesto que, a nuestro entender, aunque el deber de autoliquidar no pueda ser considerado un deber autónomo, sino que acompaña, necesariamente, a la declaración, ambos constituyen dos deberes que deben permanecer diferenciados.

En consecuencia, definimos la autoliquidación, siguiendo en la medida de lo posible a CLAVIJO HERNÁNDEZ, como “un acto del particular realizado ante los

La gestión de los tributos...

órganos de gestión, en cumplimiento de un deber de colaboración establecido en la Ley, a través del cual, declarados los elementos y circunstancias constitutivos de un hecho imponible, el sujeto obligado determina el importe de la deuda tributaria manifestando su voluntad de que la misma se tenga en tal cuantía por la Administración tributaria y de proceder al pago en la cuantía correspondiente”.

Asimismo, entendemos que la Ley General Tributaria debería contener un concepto general de autoliquidación que, en estos momentos, no es posible extraer del articulado de la misma, ya que dicha Ley recoge escasas menciones de esta figura que han ido introduciéndose, de una forma parcheada, en las diferentes reformas que la Ley ha experimentado. Al convertirse la declaración-liquidación en la forma usual de iniciación del procedimiento de gestión tributaria, la Ley General Tributaria debería proceder a regular el concepto y los efectos jurídicos que la presentación de la autoliquidación tributaria provoca en el procedimiento de gestión.

e) La naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria

La naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria ha sido uno de los temas más polémicos y discutidos por la doctrina científica impulsada por la búsqueda de un acto que permitiera al sujeto, que había cumplido con el deber de autoliquidar el tributo, impugnar la autoliquidación presentada cuando hubiese cometido algún error en su realización, sin tener que cargar con las consecuencias derivadas del mismo.

Sin duda, ésta ha sido la razón, hoy superada, que ha justificado el estudio de la naturaleza jurídica de esta figura, cuyo análisis no podemos obviar en este trabajo, puesto que la regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria y en una futura norma reglamentaria de desarrollo de la gestión tributaria ha de fundamentarse en su caracterización como un deber de colaboración del sujeto pasivo en este procedimiento.

Por ello, pasamos seguidamente a examinar las diferentes posiciones que, acerca de la naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria, se han pronunciado doctrinalmente,

mostrando las diferentes críticas que éstas han recibido y postulando por aquélla que considera la autoliquidación como un acto realizado en cumplimiento de un deber de colaboración fundamentado en el artículo 31.1 de la CE, que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

a') La autoliquidación como operación intelectual del sujeto pasivo

La tesis de la autoliquidación como operación intelectual del sujeto pasivo, que surgió en el ámbito de los tributos que se recaudan por efectos timbrados, por lo que ha tenido una aplicación residual, fue defendida por CUTRERA⁶²² para demostrar que en estos tributos no se realiza exclusivamente el pago del mismo, sino que tiene lugar una actividad por parte del sujeto obligado que constituye el acto de autoliquidación.

Este autor precisa cómo, en estos casos, la ausencia de la Administración en la gestión de los tributos no implica que el pago a través de efectos timbrados no esté precedido de una operación mental que, por muy simple que sea, constituye una comprobación verdadera y propia, llevada a cabo por el mismo contribuyente, siendo esta operación mental el presupuesto necesario del pago.

Ahora bien, esta tesis, que se circunscribe a los tributos que se recaudan por timbre, ha encontrado su más ferviente crítico en el propio BERLIRI que no llega a comprender que la autocomprobación (sinónimo de autoliquidación) sea, en todo caso, necesaria para que la obligación tributaria pueda cumplirse, puesto que lo único relevante, a efectos de estos tributos, es el pago del mismo, la operación mental del sujeto pasivo es del todo irrelevante, e incluso, en algunos casos, no tiene lugar⁶²³.

⁶²² CUTRERA, "L'accertamento tributario", *Riv. Dir. Pubb.*, 1935, citado por BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Volumen III, Milán, 1964, págs. 14 y 15.

⁶²³ BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Volumen III, ob. cit., págs. 17 y 18. Asimismo, siguiendo las críticas vertidas por el profesor italiano, se oponen a esta tesis, RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 283 y siguientes y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 109 y siguientes.

Desde nuestro punto de vista, parece cierto que en los tributos que se recaudan por efectos timbrados la operación mental del sujeto pasivo anterior al pago no tiene lugar siempre, e incluso en los casos en que ésta se produce, es una actividad del particular que no encuentra su plasmación en un documento determinado. Por todo ello, si lo que se ha pretendido con esta tesis es fundamentar la existencia de un acto posible de impugnación no aporta ningún avance al respecto.

b') La recepción de la autoliquidación como acto administrativo tácito o presunto

Esta tesis, defendida por GUTIÉRREZ DEL ALAMO⁶²⁴, tiene su base en la afanada búsqueda de un acto susceptible de impugnación, puesto que la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo del tributo puede contener operaciones de liquidación, pero no constituye un acto administrativo al no ser dictada por un órgano de la Administración.

En consecuencia, este autor entiende que “el acto declarativo de la Administración se produce en el momento de la aceptación o mera recepción de la declaración autoliquidada. Se produce en ese momento una especial adhesión tácita de la Administración a la declaración formulada y a las operaciones liquidatorias realizadas por el sujeto pasivo”, lo que no le lleva a afirmar que dicha adhesión se convierta en la

⁶²⁴ GUTIÉRREZ DEL ALAMO y MAHOU, Joaquín, “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, ob. cit., pág. 567 y siguientes. Asimismo, siguiendo a este autor, se muestran partidarios de esta tesis, MANTERO SÁENZ, Alfonso, “Las actas inspectoras de comprobado y conforme”, *CT*, núm. 30, 1979, pág. 90 y BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Felix, *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 60.

La tesis del acto administrativo tácito o presunto es defendida también, con alguna particularidad, por SAINZ DE BUJANDA, al disponer que “la declaración no se convierte en liquidación por obra exclusiva del sujeto pasivo que la ha practicado, sino merced a una decisión -que es incluso tácita o presunta- de la Administración, que hace suyo el proyecto de liquidación ofrecido por el deudor. Sin pronunciamiento administrativo, cualquiera que sea la forma en que éste se manifieste, no hay, en suma, un acto que produzca los efectos jurídicos de la liquidación, sino, a lo más, un acto en que el contribuyente propone a la autoridad pública el contenido de esa liquidación y que sólo la autoridad puede darle el expresado carácter”, *Lecciones de Derecho Financiero*, 1979, ob. cit., págs. 267 y 268

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

conformidad con los hechos o cifras de la autoliquidación, sino que ésta queda sujeta a la posterior comprobación de la Administración⁶²⁵.

Sin embargo, la tesis de este autor ha recibido las críticas de la doctrina que no la han considerado adecuada por diferentes razones:

En primer lugar, cuando la Administración tributaria recibe la autoliquidación del sujeto pasivo realiza un acto exclusivamente recaudatorio, efectúa, lo que se ha venido a denominar, una actividad de caja, pero no prejuzga la cuantía determinada en la autoliquidación, por lo tanto, no existe un acto administrativo tácito⁶²⁶.

Por otro lado, la existencia de un acto de liquidación tácito o presunto no es admisible, es contrario a los principios de un Estado de Derecho, puesto que, como acto de gravamen que incide en la esfera particular del sujeto afectado, debe ser notificado al mismo de forma expresa⁶²⁷.

Por último, si la autoliquidación se convirtiera por su presentación ante los órganos de gestión en un acto administrativo de liquidación, tácito o presunto, podría ser objeto de

⁶²⁵ GUTIÉRREZ DEL ALAMO y MAHOU, Joaquín, "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", ob. cit., págs. 571 y 572.

⁶²⁶ GOTA LOSADA, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen IV, ob. cit., pág. 449. Esta misma crítica es sustentada, entre otros, por ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones administrativas", *Civitas, REDF*, núm. 37, 1983, pág. 100; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., págs. 746 y 747 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., págs. 116 y 117.

⁶²⁷ Esta crítica ha sido formulada por RUIZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 295 y siguientes y suscrita, con posterioridad, por diversos autores, entre ellos, CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., pág. 747; MERINO JARA, Isaac, "El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Impuestos*, núm. 12, 1988, pág. 9 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 116. En la doctrina administrativa, GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 563.

impugnación por el sujeto pasivo sin necesidad de solicitar a la Administración la rectificación o confirmación de la autoliquidación presentada⁶²⁸.

Tras analizar las razones que han fundamentado la crítica doctrinal a esta teoría de la autoliquidación como acto administrativo tácito, observamos como, ciertamente, esta tesis no se sostiene en la actualidad, puesto que la figura de la autoliquidación aparece como un modo de agilizar la gestión tributaria en un momento en que la cantidad de declaraciones presentadas es considerable y los órganos de gestión no pueden hacer frente a la realización de todas las liquidaciones necesarias en orden a la aplicación de los tributos, por ello, es fácilmente comprensible que, cuando el sujeto cumple con su deber de autoliquidar el tributo, el órgano de gestión tributaria acepta la autoliquidación y el ingreso correspondiente, en su caso, pero no puede detenerse a examinar y verificar dicha autoliquidación, sino que esta actividad tendrá lugar, en un momento posterior, cuando la Administración tributaria ejercite la potestad de comprobación.

c') La autoliquidación como acto administrativo por delegación

De acuerdo con esta tesis, sostenida por MARTÍNEZ LAFUENTE⁶²⁹, “en virtud de la autoliquidación se transfieren potestades del acreedor del débito al deudor” y “los particulares son titulares de unas facultades delegadas que implican una actuación vicaria de potestades”, de forma que las autoliquidaciones son “actos realizados en nombre de la Administración”.

⁶²⁸ En este sentido ha sido criticada la tesis del acto administrativo tácito, entre otros autores, por ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones administrativas”, ob. cit., pág. 102; RUÍZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., págs. 294 y 295; MERINO JARA, Isaac, “El régimen de autoliquidación...”, ob. cit., pág. 10 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., págs. 117 y 118.

⁶²⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, “El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanados de la Hacienda pública a la luz de la Constitución”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 519. De nuevo el autor reitera su postura, al sugerir que el sujeto ejercita funciones que en principio y en teoría son competencia de la Administración, en “La nueva legalidad en la vía económico-administrativa”, *CT*, num. 36, 1981, pág. 89. Asimismo, sostiene esta tesis BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Felix, *El recurso de reposición...*, ob. cit., pág. 60.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

La idea que se desprende de las aportaciones realizadas por este autor es que la autoliquidación es un verdadero acto administrativo actuado por el sujeto pasivo por delegación de la Administración. No obstante, esta reflexión ha sido ampliamente criticada desde un sector doctrinal y desde la jurisprudencia que no llega a aceptar la calificación de la autoliquidación como un acto administrativo⁶³⁰.

GOTA LOSADA⁶³¹ entiende que la actuación realizada por el sujeto pasivo para determinar la cuantía de la deuda tributaria no puede considerarse como administrativa, porque el contribuyente no es órgano de la Administración y no realiza función pública alguna, sino, al contrario, es un administrado que cumple con sus obligaciones y deberes tributarios.

Compartimos plenamente las críticas vertidas por la doctrina hacia las opiniones de MARTÍNEZ LAFUENTE, puesto que, a nuestro entender, el contribuyente no realiza funciones o potestades públicas que corresponden a los órganos de la Administración, sino que está cumpliendo, como ya tuvimos ocasión de examinar, con un deber tributario.

⁶³⁰ El Tribunal Supremo ha negado en diversas ocasiones la consideración de actos administrativos a las autoliquidaciones argumentando que *“no son actos administrativos al no poderse dotar a los ciudadanos de competencia para dictar actos de esta naturaleza, sino que se trata de meras declaraciones tributarias necesitadas de un acto posterior de la Administración, comprobándolas para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios...”*, (FD 4º de la STS de 8 de marzo de 1990, RJ 1990, 1987). Esta opinión es reiterada por los Tribunales en numerosas sentencias, entre ellas: STS de 18 de abril de 1990 (RJ 1990, 2886), STS de 17 de febrero de 1992 (RJ 1992, 2886), STS de 21 de septiembre de 1993 (RJ 1993, 7943), STS de 26 de julio de 1994 (RJ 1994, 5960) y STSJ de Murcia de 21 de abril de 1995 (JT 1995, 424).

⁶³¹ GOTA LOSADA, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen IV, ob. cit., pág. 448 y 449. Siguiendo a este último autor, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *“Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones administrativas”*, ob. cit., pág. 101; MERINO JARA, Isaac, *“El régimen de autoliquidación...”*, ob. cit., pág. 11 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 122.

d') La autoliquidación como liquidación provisional

La principal exponente de la tesis de la autoliquidación entendida como acto de liquidación provisional es la profesora BOLLO AROCENA⁶³² que afirma que “en los casos en que las leyes reguladoras de los tributos impongan a quienes incidan en sus respectivos hechos imposables el deber de presentar una declaración-liquidación, la actividad llevada a cabo por los sujetos afectados por dicho deber es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación y, por tanto, aquella actividad se concreta asimismo en una verdadera y propia liquidación tributaria en sentido estricto, de donde se desprende que la actividad liquidatoria no corresponde en esencia a la Administración...”.

La aceptación de esa tesis lleva consigo la equiparación de la autoliquidación y la liquidación tributaria que, como acto administrativo, convierte la deuda en líquida y exigible. Sin embargo, la autoliquidación tributaria no constituye un acto administrativo, pues falta el requisito subjetivo que permite calificar un acto como tal, esto es, que sea dictado por un órgano de la Administración⁶³³, y así, aunque las operaciones realizadas pueden ser, en cierto modo, similares, los efectos de uno y otro acto son diferentes⁶³⁴.

⁶³² BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 65. A su vez, participa de las opiniones de la autora, MORENO TORRES que, en su Memoria para opositar al ingreso en el Cuerpo de Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda, configura las autoliquidaciones como “actos del administrado sometidos al Derecho tributario y por los que, en virtud de una transferencia de funciones públicas, se practican liquidaciones tributarias, con las características y efectos de las liquidaciones provisionales...”, citado por MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...”, ob. cit., págs. 48 y 49.

⁶³³ En este sentido, GONZÁLEZ PÁEZ, Eduardo, entiende que la autoliquidación no constituye un acto administrativo, porque “para que se produzca tal acto administrativo es necesaria una declaración de voluntad de la Administración Fiscal que reconozca un derecho o una obligación de carácter tributario, y las autoliquidaciones tributarias son actos realizados puramente por los contribuyentes con fines recaudatorios para el Fisco y éste únicamente ha intervenido como receptor de aquéllas”, “Carácter administrativo de las autoliquidaciones”, *CT*, núm. 51, 1984, pág. 56.

⁶³⁴ MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...”, ob. cit., pág. 50 y MERINO JARA, Isaac, “El régimen de autoliquidación...”, ob. cit., pág. 12.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Resulta tan difícil encuadrar a las autoliquidaciones dentro de la categoría de las liquidaciones tributarias de carácter provisional que, la propia autora, tras exponer su postura, se contradice diciendo que “para que las declaraciones-liquidaciones puedan asimilarse, sin limitación de perspectiva, a las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración financiera, es necesario que en aquéllas concurra un requisito formal del que originariamente carecen, esto es, la intervención de un pronunciamiento administrativo”⁶³⁵.

Por lo tanto, aunque las operaciones de determinación de la deuda tributaria que realiza el contribuyente, junto a la declaración del hecho imponible, puedan tener semejanza con la función liquidadora de los órganos de gestión, la autoliquidación tributaria no puede ser calificada de liquidación provisional cuando falta el requisito subjetivo esencial que consiste en ser dictada por un órgano de la Administración. Por ello, la única forma de explicar tal apreciación vendría justificada, como lo ha hecho FERNÁNDEZ PAVÉS⁶³⁶, en el sentido de resaltar la provisionalidad como característica de la autoliquidación tributaria.

e’) La autoliquidación como deber de colaboración del sujeto pasivo en la gestión de los tributos

Esta tesis, defendida mayoritariamente por la doctrina y que acogemos plenamente, descarta la posibilidad de que la autoliquidación pueda ser calificada como un acto administrativo, ni siquiera tácito o por delegación de funciones públicas, y defiende, por el contrario, que la autoliquidación tributaria constituye el objeto de un deber de colaboración de los sujetos pasivos en el procedimiento de gestión tributaria en masa, establecido por la

⁶³⁵ BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, ob. cit., pág. 107.

⁶³⁶ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, “Las autoliquidaciones en la imposición local”, *RHAL*, núm. 59, 1990, pág. 217.

ley y cuya finalidad es dotar de agilidad y eficacia a este procedimiento ante el incremento de contribuyentes producido⁶³⁷.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no exige, exclusivamente, el pago de la deuda tributaria, sino que impone la intervención de los particulares en el procedimiento de gestión, donde, tanto los sujetos pasivos del tributo como terceras personas ajenas a la obligación tributaria principal, deben prestar la ayuda necesaria a través de los deberes de colaboración, entre los que se encuentra el deber de autoliquidar el tributo.

Analizadas las diferentes tesis doctrinales acerca de la naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria y asumida esta última como la más adecuada, hemos definido la autoliquidación como un acto del particular ejercido en cumplimiento de un deber de colaboración del mismo en el procedimiento de gestión, que influirá en la forma de entender esta figura en una próxima regulación legal de la misma.

f) El contenido de la autoliquidación tributaria

El contenido de la autoliquidación tributaria depende, en gran medida, del concepto que de la misma se haya aceptado, puesto que variará si el acto de autoliquidación se entiende en un sentido amplio o si hace referencia, estrictamente, a las operaciones de determinación y cálculo de la deuda tributaria.

⁶³⁷ Uno de los primeros autores que calificó la autoliquidación como acto de colaboración fue MARTÍN DELGADO, José María, "Los nuevos procedimientos tributarios:...", ob. cit., pág. 49, seguido, entre otros, por CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., pág. 754 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, pág. 134. Véase, en este sentido la opinión de BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 348. Por su parte, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, entiende que la esencia de las autoliquidaciones como deberes de colaboración del contribuyente en las tareas de gestión de la Administración tributaria, queda reducida a "meras propuestas efectuadas por los sujetos pasivos a los órganos administrativos pertinentes, en las que junto a la declaración de haber realizado un hecho imponible y al señalamiento de sus elementos pertinentes, el particular procede al cálculo matemático de la prestación tributaria correspondiente", "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones administrativas", ob. cit., pág. 103; en contra de esta última opinión, RUÍZ GARCÍA sostiene que la autoliquidación no es subsumible dentro de la categoría de las propuestas, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 289, (nota a pie núm. 64).

Entendida la autoliquidación en un sentido estricto, como un acto del particular mediante el cual determina el importe de la deuda correspondiente al hecho imponible, previamente declarado, su contenido ha sido uno de los criterios utilizados por la doctrina para diferenciar la declaración del acto de autoliquidación que acompaña a la primera.

Así, aunque ambos actos suelen reflejarse materialmente en el mismo impreso, mientras que la declaración es una manifestación, de hecho o de derecho, en la que se comunica que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible, la autoliquidación supone la realización por el mismo declarante de las operaciones de cuantificación de la deuda tributaria correspondiente al hecho declarado⁶³⁸.

Las consideraciones expuestas nos conducen a manifestar, que la autoliquidación tributaria es, esencialmente, una doble declaración de voluntad⁶³⁹. Mediante el acto de autoliquidación, el sujeto manifiesta su voluntad sobre cuál considera el importe de la prestación tributaria, e igualmente la declara para ingresarla en dicha cuantía⁶⁴⁰.

No obstante, CLAVIJO HERNÁNDEZ⁶⁴¹ ha entendido que “la autoliquidación es principalmente una manifestación de voluntad, aunque *eventualmente* pueda contener manifestaciones de conocimiento”. En su opinión, si se examina con detenimiento nuestro ordenamiento jurídico, se observa que existen supuestos en los que el acto de autoliquidación contiene manifestaciones de conocimiento, por ejemplo, en el caso de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que incluye la declaración de las circunstancias familiares en el cuerpo del documento de la

⁶³⁸ MARTÍN DELGADO, José María, “Los nuevos procedimientos tributarios:...” , ob. cit., pág. 40. En este sentido, RUÍZ GARCÍA dispone que “en última instancia, la determinación de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable y la práctica ulterior de reducciones o recargos de la cuota constituye un elemento específico de la autoliquidación que no es dable encontrar en la mera declaración”, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 280.

⁶³⁹ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, “La cobertura constitucional del deber de autoliquidar”, ob. cit., pág. 15.

⁶⁴⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 136.

⁶⁴¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La autoliquidación tributaria”, ob. cit., pág. 758.

autoliquidación⁶⁴². Sin embargo, no compartimos esta opinión, puesto que se trata de un argumento meramente formal que no consideramos suficiente para fundamentar que la autoliquidación contenga declaraciones de conocimiento, sino que éstas formarán parte del contenido de la declaración a la que la autoliquidación tributaria acompaña necesariamente⁶⁴³.

En consecuencia, entendemos que la autoliquidación, que contiene el conjunto de operaciones lógicas y aritméticas para la determinación de la deuda tributaria, constituye una doble declaración de voluntad del particular de que se tenga su deuda en una determinada cantidad y de cumplirla en dicha cuantía⁶⁴⁴.

g) Los sujetos obligados a autoliquidar

Respecto a los sujetos obligados al cumplimiento de este deber tributario, debemos, diferenciar, por un lado, el deber de autoliquidar la obligación tributaria principal y, por otro, la autoliquidación de las obligaciones a cuenta, puesto que, a nuestro entender, en ambos supuestos nos encontramos ante autoliquidaciones tributarias que pueden ser realizadas, en su caso, por sujetos diferentes⁶⁴⁵.

⁶⁴² CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., págs. 757 y 758.

⁶⁴³ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 137.

⁶⁴⁴ Desde otro punto de vista, VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, entienden que "la autoliquidación es principalmente una manifestación de conocimiento, aunque indirectamente y eventualmente contenga manifestaciones de voluntad". Según estos autores, "El hecho de presentar dicha declaración-autoliquidación no parece que manifieste directamente una especial intención del interesado, dado que la autoliquidación tiene por objeto una serie de operaciones intelectivas y que su presentación viene impuesta por normas legales y reglamentarias. Sólo indirectamente puede apreciarse una decisión de que se tenga o considere en una determinada cuantía la obligación tributaria", "La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, ob. cit., págs. 349 y 350.

⁶⁴⁵ MARTÍN DELGADO, José María, entiende que en los dos casos estamos ante autoliquidaciones y que deben estudiarse conjuntamente como actos de colaboración, ya que se trata de supuestos de naturaleza jurídica idéntica, sólo diferenciables por su amplitud: "en un caso se declara el hecho imponible en su integridad y, por tanto, se autoliquidada la cuota también en su integridad, mientras que en los otros se contemplan y liquidan aspectos parciales o temporales del hecho imponible", "Los nuevos procedimientos tributarios:...", ob. cit., pág. 50.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Las operaciones de determinación del importe de la obligación tributaria principal, a la que frecuentemente se ha reservado la denominación de autoliquidación, viene realizada, esencialmente, por los sujetos pasivos del tributo que se declara, como se desprende de los diversos preceptos que, en la normativa propia de cada tributo, se dedican a la figura de la autoliquidación como sistema de gestión y que hemos recogido al inicio del estudio de la misma.

Sin embargo, el artículo 64 del Reglamento del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce la posibilidad de hacer efectiva la colaboración social, prevista en el artículo 96 de la LGT, en la presentación de declaraciones y comunicaciones por este Impuesto, mediante acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores. Destacamos la novedad que supone la aprobación de estos acuerdos de colaboración y, sobre todo, la incidencia de los mismos en el cumplimiento del deber de autoliquidar que corresponde realizar a los sujetos pasivos del tributo.

Si estos acuerdos, que no tienen base legal en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, sino en la colaboración social prevista en la Ley General Tributaria, se refieren, como permite el artículo 64 del Reglamento del Impuesto, a la asistencia en la realización y cumplimentación correcta y veraz de declaraciones y comunicaciones por este Impuesto, el resultado puede suponer que el sujeto pasivo se limite a aportar los datos necesarios a las entidades suscriptoras de los acuerdos con la finalidad de que sean ellas las encargadas de realizar la declaración-liquidación. Evidentemente, la aparición de los acuerdos de colaboración conllevará una importante disminución de los deberes de los sujetos pasivos que vendrán a ser realizados por estas terceras personas, con la consiguiente reducción de la presión fiscal indirecta a cargo de los primeros.

No obstante las ventajas que la aprobación de estos acuerdos puedan producir, la introducción de los mismos debe atemperarse con los derechos de los sujetos pasivos que,

en todo caso, deben verse respetados. En este sentido, es el derecho a la intimidad el que podría ser afectado, si la suscripción de un acuerdo de colaboración por la empresa para la que el sujeto pasivo del Impuesto trabaja, le obligara a aportar a la misma los datos necesarios para cumplimentar la declaración y realizar la consiguiente autoliquidación; por ello, entendemos que, ante todo, el sujeto pasivo debe poder optar por seguir cumpliendo personalmente con su deber de declarar y autoliquidar el tributo y que, por otro lado, los datos aportados por el contribuyente a las entidades suscriptoras del acuerdo de colaboración deben tener un carácter reservado, sin que puedan ser utilizados para otra finalidad.

Ahora bien, a la espera de la posible aprobación de estos acuerdos y de las condiciones establecidas en los mismos, el hecho es que, en estos casos, las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no serán realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto sino por las entidades que hayan suscrito los correspondientes acuerdos, que deberán responsabilizarse, en nuestra opinión, de los errores que pudieran cometer.

Pero, al margen de la obligación tributaria principal, también son objeto de autoliquidación las obligaciones a cuenta⁶⁴⁶, esto es, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados. Sin embargo, el elemento personal es diferente en estas autoliquidaciones, puesto que, mientras la autoliquidación de los pagos fraccionados es realizada por el propio sujeto pasivo del Impuesto, al igual que ocurre con la declaración-liquidación de la obligación tributaria principal, el deber de autoliquidar las retenciones e ingresos a cuenta corresponde a terceras personas ajenas al hecho imponible del tributo, pero sujetos pasivos, a su vez, de la obligación autónoma en que la retención e ingreso a cuenta consisten.

⁶⁴⁶ Las obligaciones tributarias a cuenta consisten, de acuerdo con los profesores BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, en "la entrega de sumas de dinero a un ente público a título (eventualmente definitivo) de tributo y distintas aunque relacionadas con la obligación tributaria principal", *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 219.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Por otra parte, la periodicidad con que se realizan las autoliquidaciones de los pagos a cuenta aportan un flujo constante de ingresos a la Hacienda pública y contribuyen a dotar a la Administración de una gran cantidad de información que le permite realizar su labor de control de las autoliquidaciones de la obligación tributaria principal. Volveremos sobre ello al estudiar los deberes de colaboración de terceras personas en el procedimiento de gestión, puesto que es de la mano de los retenedores de donde más información obtiene, de forma periódica, la Administración tributaria.

En consecuencia, podemos concluir que el deber de autoliquidar no es exclusivo de los sujetos pasivos del tributo, esto es, contribuyente o sustituto, sino que también está a cargo de terceras personas que intervienen en el procedimiento de aplicación de los tributos, como los retenedores y obligados a ingresar a cuenta que autoliquidan periódicamente las obligaciones a cuenta y, por otro lado, con la aprobación de los acuerdos de colaboración del artículo 64 del RIRPF, dicha labor puede ser realizada por personas totalmente ajenas al hecho imponible que se declara.

h) Requisitos formales de la autoliquidación tributaria

Como ya expusimos en el apartado dedicado al deber de declarar, el artículo 102 de la LGT apuesta por la forma escrita como modo de realización de la declaración tributaria, mientras admite la posibilidad de que ésta se efectúe verbalmente en los supuestos determinados reglamentariamente. Sin embargo, la ausencia de regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria y la carencia de un Reglamento que desarrolle la gestión tributaria, nos impide reconocer, expresamente, la forma en que debe cumplirse este deber tributario que aparece unido a la declaración del hecho imponible que se liquida.

No obstante las deficiencias de regulación manifestadas, podemos afirmar que el hecho de que la declaración-liquidación contenga, además de la declaración de los datos y elementos determinantes de un hecho imponible, las operaciones de cálculo necesarias

La gestión de los tributos...

para fijar el importe de la deuda tributaria debida, que constituye la esencia de la autoliquidación, nos permiten entender que debe manifestarse en forma escrita⁶⁴⁷.

Con esta finalidad, el Ministerio de Economía y Hacienda aprueba los modelos de declaraciones-liquidaciones que los contribuyentes deben presentar a efectos del cumplimiento del deber de autoliquidar y, si bien la utilización de los impresos oficiales facilitará la tarea del contribuyente en el ejercicio de este deber, no podemos aventurarnos atribuyendo carácter obligatorio a los mismos, sino que el sujeto obligado quedará liberado de su deber aunque no haga uso del modelo oficial⁶⁴⁸

Sin perjuicio de lo anterior, la introducción de la informática en los sistemas de gestión está permitiendo que la presentación de la autoliquidación tributaria se realice por medios telemáticos. Nos remitimos, en este punto, a lo ya establecido sobre la presentación telemática de declaraciones tributarias, puesto que, como hemos repetido en numerosas ocasiones, la autoliquidación no constituye un deber autónomo sino que aparece siempre unido a la declaración tributaria presentada.

Así, aunque entendemos que la forma documental o escrita es la más adecuada para realizar las operaciones de cálculo en que consiste la autoliquidación tributaria, sin que sea obligatorio el uso de modelo oficial, debemos tener en cuenta que la introducción de la informática y los avances técnicos podrán llegar a sustituir, en un futuro, el soporte papel por la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones.

⁶⁴⁷ En este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., págs. 768 y 769 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., págs. 145 y 146.

⁶⁴⁸ Nos remitimos en este aspecto a la jurisprudencia citada en la nota a pie núm. 528.

i) Los efectos jurídicos derivados de la presentación de la autoliquidación tributaria

La aprobación de la Ley General Tributaria en un momento en el que el fenómeno de la autoliquidación estaba en sus inicios fue la causa de que ésta permaneciera extraña al procedimiento de gestión diseñado en la Ley y ha sido a través de las sucesivas reformas que la Ley ha experimentado como se han ido introduciendo ciertas menciones acerca de esta figura, sobre todo, en aquellos aspectos en los que la utilización de la autoliquidación había comenzado a causar problemas ante la falta de regulación. Sin embargo, la Ley General Tributaria sigue sin contemplar, en su estado actual, un concepto de autoliquidación y no refleja, por otro lado, los efectos jurídicos que se derivan de su presentación.

Sin perder esto de vista, destacamos las consecuencias más significativas que, en nuestra opinión, origina la presentación de la autoliquidación ante los órganos de gestión tributaria, partiendo de la consideración de que la misma se presenta, en todo caso, unida a la declaración tributaria⁶⁴⁹.

a') La autoliquidación tributaria inicia el procedimiento de gestión

El artículo 101 de la LGT recoge las formas de iniciación del procedimiento de gestión tributaria, destacando, en primer lugar, la *“declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley”* y, si bien algún autor⁶⁵⁰ ha entendido que la referencia de la Ley General Tributaria a la *“iniciativa”* del sujeto pasivo debe entenderse conectada con la autoliquidación como modo de iniciación del procedimiento, lo cierto es que el legislador no ha incluido, de forma expresa, esta figura entre los medios de iniciación del

⁶⁴⁹ Un completo análisis de los efectos de la autoliquidación realiza FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 163 y siguientes.

⁶⁵⁰ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 241.

La gestión de los tributos...

procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión. Esta omisión de la Ley plantea el problema de si la autoliquidación tributaria, como acto de determinación de la deuda, provoca el inicio del procedimiento de gestión.

No obstante, la exclusión de la autoliquidación del artículo 101.1 de la LGT no nos impide entender que, efectivamente, la autoliquidación de la obligación tributaria, puesto que acompaña a la declaración, inicia el procedimiento de gestión, constituyendo, en la actualidad, el medio más frecuente de iniciación del mismo, ya que la mayoría de los tributos de nuestro sistema se gestionan mediante el régimen de declaración-liquidación, a través del cual los sujetos pasivos, no sólo declaran, sino que también determinan la cuantía de la deuda. Por esta razón, nos parece conveniente la introducción de esta figura entre los medios de iniciación del procedimiento de gestión en una futura reforma del articulado de la Ley y, en consecuencia, en un posible Reglamento de Gestión Tributaria que desarrolle este procedimiento.

Ahora bien, sucede en muchas ocasiones que, tras la presentación de la declaración-liquidación por el sujeto pasivo, el órgano de gestión tributaria no desarrolla ninguna actividad, admitiendo la autoliquidación tributaria y el ingreso de la deuda correspondiente, lo que no quiere decir que la autoliquidación no haya producido ningún efecto en el procedimiento, sino que, por el contrario, posibilita a la Administración a comprobar la misma mientras no prescriba su derecho⁶⁵¹.

Por otro lado, debemos diferenciar, como ya lo hicimos al enumerar los efectos jurídicos de la declaración tributaria, las distintas consecuencias que produce la presentación de una autoliquidación tributaria inicial que, al ir unida a una declaración tributaria principal, inicia el procedimiento de gestión y la presentación de una autoliquidación tributaria complementaria de otra anteriormente presentada, que se introduce en un procedimiento de gestión ya iniciado y que provoca un incremento de la deuda tributaria por la adición de las correspondientes prestaciones accesorias.

⁶⁵¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "La autoliquidación tributaria", ob. cit., págs. 772 y 773 y FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La autoliquidación tributaria*, ob. cit., pág. 174.

b) La autoliquidación determina el importe de la deuda tributaria o de la devolución y permite, en su caso, la recaudación

El efecto típico de la autoliquidación es que determina el importe de la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo o, en su caso, la cuota a devolver por la Administración, sin necesidad de esperar a la liquidación realizada por los órganos de gestión. Por lo tanto, con la autoliquidación, la deuda tributaria se convierte en líquida y exigible⁶⁵² sin necesidad de intervención administrativa⁶⁵³, lo que proporciona una mayor agilidad del procedimiento de gestión tributaria y un rápido ingreso de las deudas por los contribuyentes, pero, sin embargo, no otorga a éstos últimos el grado de seguridad jurídica que sería deseable, puesto que se encuentran a merced de la decisión de la Administración tributaria de ejercitar la potestad de comprobación durante el plazo de prescripción del tributo.

Por otro lado, la autoliquidación permite la recaudación, ya que la deuda es líquida y exigible por la Administración tributaria, y así, *“las deudas que deban pagarse mediante declaración-liquidación o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo”*⁶⁵⁴. De acuerdo con ello, las leyes propias de cada tributo indican que el ingreso voluntario de la deuda debe ser realizado, en unidad de acto, en el plazo establecido para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente.

⁶⁵² Por exigibilidad entiende MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (cuando se notifique el acto de liquidación o cuando se presente la declaración-liquidación, es decir, desde que se inicie el plazo de ingreso voluntario) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por la Administración financiera que, en caso de no pago por el sujeto pasivo en el plazo de ingreso voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio”, “La exigibilidad de los tributos”, ob. cit., pág. 243.

⁶⁵³ PÉREZ ROYO, Fernando, “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 6, 1975, pág. 280 y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “La exigibilidad de los tributos”, ob. cit., pág. 253.

⁶⁵⁴ Artículo 20.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

No obstante, si el ingreso derivado de una declaración-liquidación presentada no se produce en el plazo reglamentariamente establecido, se inicia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 126.3 de la LGT, el período ejecutivo de recaudación, e iniciado el mismo, la Administración tributaria efectuará la recaudación por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor, según lo establecido en el artículo 127.2 de la LGT.

A raíz de esta modificación introducida en la Ley General Tributaria, la Administración puede proceder a la ejecución forzosa de las deudas tributarias autoliquidadas⁶⁵⁵. Sin embargo, esta posibilidad ha recibido la crítica de la mayoría de la doctrina, puesto que la ejecutoriedad es una característica propia de los actos administrativos, prevista en el artículo 94 de la LRJPAC, y la autoliquidación tributaria no constituye un acto administrativo, ya que es realizada por el particular sin intervención de la Administración. Por otro lado, la autoliquidación tributaria tampoco goza de la presunción de legalidad propia de los actos administrativos, que constituye el fundamento de la autotutela ejecutiva de la Administración.

En consecuencia, siguiendo la mayoritaria opinión doctrinal⁶⁵⁶, entendemos que, a pesar de lo establecido en la Ley General Tributaria, la Administración no debería poder

⁶⁵⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", *QF*, núm. 10, 1996, pág. 19 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 389 y 390.

⁶⁵⁶ PÉREZ ROYO, Fernando, establece la diferencia que existe en torno a la apertura del procedimiento de apremio para la ejecución forzosa de la deuda en los casos de declaración seguida de posterior liquidación por la Administración y en los supuestos de autoliquidación tributaria, al declarar que, en los casos de autoliquidación, "la Ley establece el deber del sujeto pasivo de efectuar una declaración en la que conste una autoliquidación y, al mismo tiempo, de ingresar la cantidad que resulte de dicha autoliquidación. Existe un deber de prestación pecuniaria que, sin embargo, es totalmente diferente del anterior. La falta de cumplimiento de este deber no da a la Administración la posibilidad de proceder a la autoejecución, sino sencillamente le otorga la potestad de abrir un nuevo procedimiento para proceder a liquidar la prestación tributaria con las correspondientes sanciones, en su caso", "El pago de la deuda tributaria", ob. cit., pág. 281.

Asimismo, afirman que no es posible apremiar las deudas tributarias autoliquidadas, entre otros, MARTÍN DELGADO, José María, "Los nuevos procedimientos tributarios:...", ob. cit., pág. 55; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas", *CT*, núm. 61, 1992, págs. 21 y 22; BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, *Los ingresos tributarios fuera de plazo...*, ob. cit., pág. 222 y siguientes y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 389 y 390. En opinión de PÉREZ DE VEGA, Leonor María, "como propuesta de *lege ferenda* a esta cuestión de la ejecutoriedad de las deudas autoliquidadas,... cabe señalar que

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

apremiar las deudas tributarias autoliquidadas, sino que el impago del ingreso resultante de la autoliquidación debería obligar a la Administración, con anterioridad a la ejecución forzosa de la misma, a dictar un acto de liquidación susceptible de ejecución. Por ello, creemos conveniente introducir, en una futura reforma de la Ley, la necesidad de un acto de determinación de la deuda tributaria dictado por la Administración tributaria para proceder al apremio de la misma.

Asimismo, resulta, por otro lado, criticable que la Ley General Tributaria, que no ha reconocido expresamente la existencia de la autoliquidación, como figura autónoma de gestión, se haya preocupado de regular las consecuencias que la presentación de la misma provoca en orden a la recaudación de los tributos, otorgándole idénticas características a la liquidación administrativa.

c') La presentación de la autoliquidación tributaria interrumpe la prescripción

La presentación de la autoliquidación produce el efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, puesto que constituye una actuación del sujeto pasivo conducente a la liquidación y al pago del tributo, integrando uno de los supuestos previstos en el artículo 66 de la LGT de interrupción de la prescripción⁶⁵⁷.

sería deseable la emisión junto a la providencia de apremio de una declaración administrativa expresa de conocimiento -a modo de requerimiento- notificada junto a aquélla, en la que el órgano recaudatorio competente se limitara a reconocer la existencia de una deuda tributaria declarada por el sujeto pasivo en la autoliquidación y que éste no ha ingresado", *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Ed. Lex Nova-Marcial Pons, Valladolid, 1998, págs. 282 y 283.

⁶⁵⁷ Sobre ello se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de octubre de 1996 (QF, núm. 22, 1996), extendiendo este efecto jurídico a la autoliquidación presentada en solicitud de exención, considerando que "si bien para que el acto del sujeto pasivo pueda tener efectos interruptivos de la prescripción que se invoca tiene que tender, y tener por objeto, la liquidación o pago de la deuda tributaria generada por el negocio jurídico gravado por el respectivo impuesto, con mayor motivo ha de reconocerse efectos interruptores de la prescripción, a la presentación del documento y de la correspondiente autoliquidación del impuesto que grava el negocio jurídico que contiene, por ser, de un lado, el medio por el que se pone en conocimiento de la Administración tributaria el hecho, acto o negocio jurídico que representa o recoge el hecho imponible y ello aún cuando la autoliquidación pueda contener una exención total o parcial impositiva, ya que es a partir de la presentación del documento y de la autoliquidación cuando la Administración puede empezar a comprobar el contenido del acto o negocio jurídico celebrado, liquidarlo y

d') La presentación de la autoliquidación permite iniciar el procedimiento establecido para su impugnación

La presentación de la autoliquidación ante el órgano de gestión tributaria permite iniciar al contribuyente el procedimiento para conseguir su impugnación en el supuesto de que compruebe la existencia de errores de cualquier tipo en su realización.

La impugnación de la autoliquidación ha sido una de las cuestiones más polémicas desde la aparición de esta figura, ya que ésta constituye un acto no susceptible de recurso al carecer de la condición de acto administrativo. Esta cuestión aparece solventada, en nuestros días, por la vía de solicitar, con carácter previo, la rectificación de la autoliquidación al órgano administrativo competente, siendo impugnable, en este caso, la resolución administrativa dictada y no la propia autoliquidación⁶⁵⁸.

Tras una importante trayectoria legislativa y jurisprudencial⁶⁵⁹, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Procedimiento para las devoluciones de ingresos

recaudar, cuando proceda, la cuota resultante, y, por otro, la autoliquidación a la que está obligado el sujeto pasivo y su presentación es un acto que tiende a la liquidación de la deuda tributaria generada por el hecho imponible que la condiciona y aún cuando se pretenda o se busque con ello una exención total o parcial de la deuda tributaria, toda vez que su finalidad es cancelar o extinguir, total o parcialmente, la deuda tributaria generada, por lo que en cualquier caso el acto de su presentación a la Administración tributaria cae dentro del ámbito de la exigencia condicionante del art. 66.1 c) LGT" (FD 3°).

⁶⁵⁸ Ha sido muy numerosa la jurisprudencia que ha establecido la imposibilidad de impugnar directamente la autoliquidación tributaria al no tratarse de un acto administrativo. Entre otras, las SSTS de 2 de junio de 1993 (RJ 1993, 4558), de 26 de julio de 1994 (RJ 1994, 5960), de 20 de diciembre de 1994 (RJ 1994, 9922) y la STSJ de Canarias de 19 de octubre de 1994 (JT 1994, 1276).

⁶⁵⁹ En un primer momento, las autoliquidaciones presentadas por el sujeto no eran susceptibles de recurso sin alegar error de hecho hasta que la Administración desarrollara la correspondiente actividad de comprobación (Considerando 3° de la STS de 27 de febrero de 1975, RJ 1975, 995), puesto que faltaba un acto administrativo susceptible de impugnación y ello se convirtió en la base de la búsqueda de ese acto en algún momento concreto mediante las diferentes tesis acerca de la naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria. No obstante lo anterior, el sujeto pasivo no podía cargar con el peso añadido a la autoliquidación que suponía su inimpugnabilidad cuando el sujeto hubiese cometido un error de derecho en su realización y, por esta razón, se fue abriendo, jurisprudencialmente, una vía de impugnación de la misma a través de la petición de su rectificación por el método del artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (entre otras, las SSTS de 24 de junio de 1978 y de 1 de octubre de 1984, RJ 1978, 2209 y 1984, 4939, respectivamente).

Con posterioridad, el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, permite, en su

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

indebidos, modifica el artículo 121 del RPREA de 20 de agosto de 1981 y regula, en su Disposición adicional 3^a⁶⁶⁰, el procedimiento para solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada que permite impugnar la resolución administrativa obtenida.

En la actualidad, el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, incluye, dentro de los actos de gestión tributaria impugnables contenidos en su artículo 38.1, *“las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de autoliquidación, a que se refiere el artículo 116 de este Reglamento”*⁶⁶¹, es decir, lo impugnabile ha dejado de ser la propia autoliquidación, ya que no constituye acto administrativo alguno. Sin embargo, el procedimiento para solicitar la rectificación de la autoliquidación sigue siendo el contenido en la Disposición adicional 3^a del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

artículo 15.2, la impugnación de las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, instando el procedimiento previsto en el artículo 121 del Reglamento sobre Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, de rectificación o confirmación de la autoliquidación presentada en el plazo que abarcaba desde los seis meses posteriores a su presentación hasta un año. Las críticas que el plazo establecido suscitaron, llevaron al legislador a una modificación del artículo 121 del RPREA mediante el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Procedimiento para las devoluciones de ingresos indebidos.

⁶⁶⁰ De acuerdo con la Disposición adicional 3^a del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre: *“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.*

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 mediante la oportuna liquidación.

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

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 de 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”.

⁶⁶¹ De acuerdo con el artículo 116 del RPREA de 1 de marzo de 1996: *“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”.*

Ahora bien, no obstante la regulación reglamentaria, la Ley General Tributaria carece de toda previsión acerca de la posibilidad de impugnación de las autoliquidaciones, puesto que su artículo 165, relativo a los actos de gestión tributaria impugnables en vía económico-administrativa, omite toda referencia a la impugnación de la autoliquidación o de la resolución administrativa obtenida de la petición de rectificación de la autoliquidación, sin perjuicio de la posibilidad de reclamar contra aquellos actos “*que expresamente se declaren impugnables en las correspondientes disposiciones*”.

De esta forma, podemos concluir con la afirmación de que la Ley General Tributaria debe incluir la posibilidad de impugnación de las autoliquidaciones, bien a través del recurso presentado contra la resolución administrativa obtenida de la solicitud de rectificación presentada por el sujeto pasivo, o bien mediante una vía de impugnación específica diseñada para las mismas que le permita obviar el trámite de obtención de un acto administrativo susceptible de impugnación. Por otra parte, el Reglamento de Gestión Tributaria debe otorgar cierta atención a la regulación de la impugnación de las autoliquidaciones, estableciendo el procedimiento a seguir por el sujeto pasivo con este fin.

3. Los deberes de colaboración de terceras personas en el ámbito de la gestión tributaria

Hasta ahora hemos relacionado el conjunto de deberes tributarios que atañen a los sujetos pasivos en el ámbito de la gestión tributaria. Pero el desarrollo eficaz del procedimiento de gestión no exige solamente la intervención de los sujetos pasivos en el ejercicio de los deberes a los que se encuentran sometidos, sino que obliga, asimismo, a la colaboración de terceras personas, aportando a la Administración tributaria la información que conozcan y que tenga relevancia para la exacción de los tributos⁶⁶².

⁶⁶² CASADO OLLERO, Gabriel, “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un modelo de relaciones con el Fisco”, *CT*, núm. 68, 1981, pág. 157. Asimismo, véase el FJ 3º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, señalado en la nota a pie núm. 513.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

De esta forma, mientras el deber de información sobre datos propios tiene su base, en el artículo 35 de la LGT, la información sobre datos referenciados⁶⁶³ se fundamenta, esencialmente, en la redacción de los artículos 111 y 112 de esta Ley, sin que este deber aparezca configurado con un carácter subsidiario respecto del primero, ya que el deber de suministrar información periódica al que están sometidos determinados sujetos es independiente de aquél que corresponde al propio contribuyente⁶⁶⁴.

Por otro lado, la gran cantidad de información que llega a conocimiento de los órganos administrativos, procedente de terceras personas, permite la creación de un importante banco de datos acerca de determinados sujetos que facilita la gestión en masa de los tributos y permite a la Administración tributaria un mejor control de las declaraciones tributarias presentadas en la lucha contra el fraude. Por esa razón, nos detenemos en el estudio del deber de información de los particulares ajenos al cumplimiento de la obligación tributaria principal, dejando al margen aquella información obtenida mediante requerimiento individualizado de la Administración, puesto que, como ya adelantamos al estudiar las potestades de la Oficina gestora, ésta no se encuentra facultada para requerir información a terceros, para lo cual debe intervenir la Inspección Tributaria.

⁶⁶³ De acuerdo con MANTERO SÁENZ, Alfonso, “un dato referenciado es aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere”, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., pág. 354.

⁶⁶⁴ Esta es la opinión sostenida por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., págs. 41 y 42. En sentido contrario, PALAO TABOADA, Carlos, sostiene, refiriéndose al deber de información en virtud de requerimiento administrativo, que aunque nuestro Derecho positivo no establece expresamente el “principio de subsidiariedad” del deber de colaboración de terceros, éste se deduce de la respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del tercero, que hace que aquél deba soportar en primer lugar los deberes conducentes a esclarecer su propia situación tributaria, “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., pág. 909.

La doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central ha defendido la no aplicación del principio de subsidiariedad al deber de información de terceras personas en su Resolución de 10 de septiembre de 1997 (JT 1997, 1343) donde entiende que “la característica de la subsidiariedad está carente de toda base legal y que, por el contrario, atenta contra la finalidad evidente del artículo 111 de la Ley General Tributaria, que es poner en manos de la Administración un instrumento que le permita una gestión más eficaz de los tributos, disponiendo de la información que no siempre ha de proceder de la suministrada por el principal obligado tributario, lo que permite su contraste”, (FD 6º). Asimismo, sobre el principio de no subsidiariedad, véase el Considerando 11º de la RTEAC de 20 de diciembre de 1989.

A) La aportación de información sobre terceros como deber tributario

En la actualidad, el importante crecimiento del número de contribuyentes, la complejidad del sistema tributario y los avances que se han ido sucediendo en los procedimientos de aplicación de los tributos requieren la colaboración de los particulares mediante el cumplimiento de una serie de prestaciones impuestas por las normas tributarias entre las que se encuentra la de aportar información con trascendencia tributaria sobre terceras personas.

Sin embargo, mientras el artículo 111 de la LGT califica como obligaciones estas conductas a cargo de terceras personas distintas de los deudores tributarios al establecer que toda persona “*quedará obligada*” a proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, consideramos, con la mayoría de la doctrina⁶⁶⁵, que la verdadera naturaleza jurídica de estas conductas es la de un deber tributario, de acuerdo con los criterios utilizados para la diferenciación de los deberes y obligaciones.

En primer lugar, el deber de aportar datos con trascendencia tributaria no ostenta un carácter patrimonial, no pretende allegar fondos a la Hacienda Pública, sino acercar información a la Administración para facilitar la gestión de los tributos⁶⁶⁶.

Por otro lado, la Administración tributaria, frente a la conducta que debe cumplir el sujeto afectado, no posee un derecho subjetivo que le permita exigir coactivamente el

⁶⁶⁵ SOLER ROCH, María Teresa, mantiene que “se trata de auténticos deberes jurídicos, situaciones de sujeción en las que se hallan las distintas personas o entidades obligadas a facilitar la información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción”, “Notas sobre la configuración...”, ob. cit., págs. 20 y 21. Asimismo, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 207. Sin embargo, un sector minoritario de la doctrina apunta, en sentido contrario, que es posible explicar la existencia de estos deberes de información aludiendo al esquema de la obligación, así, PITA GRANDAL, Ana María, “La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 735 y ALONSO GONZÁLEZ, Luis, para quien “el 111 sienta unos deberes generales susceptibles de singularizarse y adquirir la fuerza de las obligaciones en determinados casos”, “El Número de Identificación Fiscal...”, ob. cit., pág. 506, (nota a pie núm. 50).

⁶⁶⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 206.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

ejercicio de la prestación, sino que, por el contrario, actúa en el ejercicio de la potestad que le otorga el ordenamiento jurídico tributario⁶⁶⁷.

Asimismo, la reacción prevista en las normas tributarias en caso de incumplimiento de estas conductas es de tipo sancionatorio y no constituye una indemnización por el perjuicio económico sufrido⁶⁶⁸.

Por último, el deber de aportar información sobre terceras personas no crea un vínculo con la Hacienda Pública, sino que, a sensu contrario, las personas obligadas a su cumplimiento se relacionan con la Administración tributaria en el ejercicio de un deber de colaboración en el procedimiento de gestión.

En efecto, la obligación de aportar datos con trascendencia tributaria regulada en los artículos 111 y 112 de la LGT constituye un deber tributario integrante de los deberes de colaboración en sentido amplio y cuya finalidad esencial consiste en dotar a la Administración tributaria de la información suficiente para un mejor control del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, ya que, de otra forma, tendría lugar, como tiene dicho el Tribunal Constitucional⁶⁶⁹, *“una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”*.

⁶⁶⁷ PALAO TABOADA, Carlos, “La potestad de obtención de información...”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., pág. 895. La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, ha señalado que el fundamento de la potestad de información sobre terceros se encuentra en los poderes de que está dotada la Administración tributaria para hacer efectivo el cumplimiento del deber de contribuir, citada por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 75.

⁶⁶⁸ LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria de terceros*, ob. cit., pág. 206.

⁶⁶⁹ FJ 3º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, reiterado en el mismo FJ de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril.

B) Las formas de obtención de la información

El artículo 111.1 de la LGT obliga a toda persona natural o jurídica, pública o privada, a proporcionar a la Administración aquellos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de que dispongan como consecuencia de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, disponiendo, en su apartado 2, que *“las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen”*⁶⁷⁰.

A su vez, el artículo 12 del RGIT, referido a las actuaciones de obtención de información, entiende como tales, *“las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas de aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones”*.

De la lectura de ambos preceptos se desprende la existencia de dos formas de obtención de la información por parte de los órganos de la Administración, bien con carácter general⁶⁷¹, bien a requerimiento individualizado del órgano administrativo

⁶⁷⁰ Destaca la diferencia que, en este aspecto, existe con la redacción anterior del artículo 111 de la LGT, cuyo apartado 1, se refería, estrictamente, a la aportación de la información por requerimiento administrativo al disponer que *“Toda persona natural o jurídica, pública o privada, por simple deber de colaboración con la Administración, está obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas”*.

⁶⁷¹ De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, *“la expresión <general> no quiere decir que se puedan pedir datos sin limitación alguna, sino que se trata de aquéllos que deben aportar a la Administración sin que ésta los requiera individualizadamente, para los que existe impreso con contenido concreto y plazo determinado”*, (Considerando 3º de la Resolución de 28 de febrero de 1990 y Considerando 6º de la Resolución de 25 de abril de 1990, Impuestos, núm. 17 y 24 de 1990, respectivamente).

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

competente. Se debe a MANTERO SÁENZ⁶⁷² la distinción, posteriormente acogida por la mayoría de la doctrina, entre “información por suministro” e “información por captación”. Según el autor, “la obtención de información por *suministro* se produce en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración tributaria los requiera”, en cambio, “la obtención por *captación* supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada que le proporcione unos datos determinados, de forma que de no exigirse, no se proporcionarían”.

Por lo tanto, el cumplimiento del deber de información por terceras personas ajenas a la obligación del pago de la deuda tributaria se realizará, periódicamente o en los plazos establecidos, de acuerdo con la norma que regule el mencionado deber a cargo de determinadas personas o en observancia de un requerimiento administrativo, siendo ambas posibilidades compatibles, de manera que la obtención de información por suministro no excluye del deber de aportar otra información por parte de ese mismo sujeto a requerimiento de la Administración tributaria⁶⁷³.

Sin embargo, pese a la amplitud con que se manifiesta el artículo 111 de la LGT, entendemos que la Oficina gestora no tiene competencia para solicitar información individualizada a terceras personas, de forma que la información por captación corresponde a la Inspección de los tributos, mientras que el suministro de la información, con carácter general, se realiza ante los órganos de gestión, lo que les permite, al tener acceso a una importante cantidad de datos de los sujetos pasivos, realizar una eficaz y ágil gestión de los tributos.

⁶⁷² MANTERO SÁENZ, Alfonso, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., pág. 355.

⁶⁷³ De acuerdo con la RTEAC de 15 de noviembre de 1988 (*CaT*, núm. 84, 1989), el procedimiento de obtención de información por captación “*es un procedimiento compatible, por complementario, con cualquier otra obtención de información a través de las declaraciones que han de formular las empresas en cumplimiento de normas de carácter general y sin necesidad de que la Administración los requiera, por lo que la utilización de un sistema no excluye la del otro, si fuera preciso*” (Considerando 4º). Asimismo, véase el Considerando 6º de la RTEAC de 4 de abril de 1995 (*JT* 1995, 694).

C) La obtención de la información por suministro

Dentro de las formas de cumplimiento del deber de información de terceras personas hemos distinguido entre la información por suministro y la información por captación, siendo esta última modalidad competencia exclusiva de la Inspección Tributaria. Por ello, dedicamos el presente apartado al examen de la obtención de información por suministro que comporta el deber, por parte de los sujetos obligados por las normas, de cumplimentar las correspondientes declaraciones informativas y presentarlas ante la Oficina gestora, encargada de su tramitación.

De acuerdo con el artículo 111.2 de la LGT, los deberes de información de terceras personas deberán cumplirse, con carácter general, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, siendo esta la norma que habilita el establecimiento de los diversos deberes de suministro de información a cargo de los particulares⁶⁷⁴.

No obstante, la Ley General Tributaria no limita el ámbito subjetivo del deber de información de terceras personas que extiende a “*toda persona natural o jurídica, pública o privada*” y a ciertas entidades públicas en su artículo 112⁶⁷⁵, pero se refiere, en particular, a determinados sujetos que deben cumplir con el deber de información⁶⁷⁶, para especificar, a nuestro entender, los diversos sujetos obligados a suministrar información a

⁶⁷⁴ PALAO TABOADA, Carlos, “La potestad de obtención de información...”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., págs. 900 y 901.

⁶⁷⁵ La mayoría de la doctrina opina, en buena forma, que el artículo 112 de la LGT puede resultar reiterativo ante la amplia formulación subjetiva del deber que se contiene en el artículo 111.1, donde se entenderían incluidas las entidades y organismos a que se refiere el precepto posterior. En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 53; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 157. En sentido contrario, ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 248.

⁶⁷⁶ De acuerdo con el artículo 111.1 de la LGT, se encuentran obligados al cumplimiento de este deber, en particular: los retenedores y obligados a ingresar a cuenta; las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro, por cuenta de sus socios o asociados, de honorarios profesionales u otros, incluso las entidades crediticias o de mediación financiera; y las personas y entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores con la Administración tributaria en período ejecutivo.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

la Administración tributaria ante la introducción de esta forma de cumplimiento del deber en la reforma de 1985.

De hecho, el problema más grave que suscita esta forma de exigencia del deber de información es la dispersión normativa, puesto que son muchas las normas que, en el seno del ordenamiento tributario, imponen deberes de suministro de información a terceras personas, siendo difícil para éstas, en ocasiones, llegar a conocer el alcance de su deber y creando una cierta inseguridad jurídica que aconseja la necesidad de un texto que simplifique y, al mismo tiempo, refunda los diferentes deberes de información que incumben a los particulares⁶⁷⁷.

Teniendo en cuenta que, a excepción de algunos supuestos, la mayoría de estos deberes de información surgen al hilo de la regulación de alguno de los impuestos de nuestro sistema tributario, realizamos, seguidamente, un análisis de los diferentes deberes de información extraídos de la normativa tributaria, reconociendo, no obstante, la necesidad de un texto que, en aras a la seguridad jurídica de los particulares, resuma el elenco de deberes de suministro de información que les corresponde en cada caso.

a) La declaración anual de operaciones con terceras personas correspondiente a empresarios y profesionales

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge la obligación de los sujetos pasivos del Impuesto de “*presentar periódicamente...*”

⁶⁷⁷ En opinión de FERNÁNDEZ BRIONES, Luis, “Salvo algunas obligaciones de carácter general la mayor parte han surgido al hilo de un impuesto o para hacer frente a una situación concreta, sin tener en cuenta la legislación previamente existente y sin generar una estructura común para su cumplimiento y control. Este hecho ha producido una situación de enorme desorganización: hay obligaciones que se solapan, otras que nunca han tenido eficacia y algunos campos en los que la lógica exigiría que existiesen obligaciones de suministro y que sin embargo no han sido regulados. Sería necesario revisar la totalidad del sistema para simplificar las obligaciones existentes estableciendo un procedimiento común a todas ellas y procurando que se ajusten a un plan global que satisfaga las necesidades informativas de los distintos impuestos”, “Información para la inspección: problemas actuales”, *CT*, núm. 42, 1982, pág. 102. Véase, en este sentido, la opinión de ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 106 y siguientes.

información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas”⁶⁷⁸, si bien esta obligación de suministrar información a la Administración tributaria de los empresarios y profesionales se ordena, con carácter general para todo el sistema tributario, mediante el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, como instrumento de gran incidencia en la gestión de los tributos.

De acuerdo con el citado Real Decreto, están obligados a presentar la declaración anual las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 33 de la LGT que desarrollen actividades empresariales o profesionales y las entidades públicas referidas en el artículo 112 de la misma Ley, sin perjuicio de las exclusiones previstas en el artículo 2 del mismo Real Decreto⁶⁷⁹.

Dicha declaración se presenta, durante el mes de marzo de cada año, en el modelo oficial establecido por el Ministerio de Economía y Hacienda, único para todos los obligados tributarios, que debe contener las operaciones realizadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones de bienes y servicios que realicen las Administraciones y entidades públicas y las subvenciones o ayudas que concedan las mencionadas Administraciones, aprobado por la Orden 24 de julio de 1996⁶⁸⁰, siendo obligatoria su presentación en soporte legible por ordenador cuando contenga más de 100 personas o entidades relacionadas.

Por otro lado, a pesar de la equiparación que el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, ha realizado en orden a la presentación en un solo modelo de la declaración de los empresarios y profesionales y de las entidades públicas, el Real Decreto 2414/1994, de

⁶⁷⁸ Artículo 164.1.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶⁷⁹ De acuerdo con el Tribunal Supremo, la declaración anual de empresarios o profesionales sobre sus operaciones con terceras personas no vulnera el principio de igualdad ni lesiona el derecho a la intimidad, (SSTS de 23 de octubre de 1987, *Impuestos*, núm. 3, 1988 y de 12 de noviembre de 1987, RJ 1987, 8138).

⁶⁸⁰ La Orden de 24 de julio de 1996 aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

16 de diciembre, que modificó el antiguo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce el deber de las entidades públicas o privadas que abonen subvenciones o indemnizaciones a agricultores o ganaderos a presentar una declaración informativa de las satisfechas al órgano correspondiente de la Administración tributaria⁶⁸¹.

Este resumen anual de subvenciones o indemnizaciones satisfechas por entidades públicas o privadas debe presentarse, durante los veinte primeros días del mes de enero de cada año, en el modelo aprobado en la Orden de 25 de octubre de 1995⁶⁸², siendo obligatoria su presentación en soporte legible por ordenador cuando incluya más de 100 perceptores, si bien cuando dichas entidades deban presentar, a su vez, la declaración de operaciones con terceros no incluirán en ella las subvenciones mencionadas, para no duplicar su deber de informar sobre dichos datos.

b) La información por suministro de las entidades de crédito

La supresión del secreto bancario supuso la obligación de las entidades de crédito de colaborar con la Administración tributaria, suministrando cierta información con trascendencia tributaria para la gestión de los tributos⁶⁸³, de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que obligaba a las entidades de crédito a comunicar a la Administración tributaria *“los números de las cuentas activas y pasivas y de los depósitos de valores mobiliarios de sus clientes, con indicación de los datos identificativos de sus respectivos titulares”*. Este deber de

⁶⁸¹ Disposición adicional 1ª del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁸² La Orden de 25 de octubre de 1995 aprueba el modelo 346 de subvenciones satisfechas por entidades a agricultores y ganaderos.

⁶⁸³ No es nuestra intención el estudio de las consecuencias del levantamiento del secreto bancario sino recopilar las diversas obligaciones de suministro de información que corresponden a las entidades de crédito en la actualidad. Sobre el secreto bancario y su evolución, véase, entre otros, CAZORLA PRIETO, Luis María, *El secreto bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978; CERVERA TORREJÓN, Fernando, *“La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”*, *Estudios sobre tributación bancaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985 y RUIZ GARCÍA, Ramón, *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

colaborar de los bancos, cajas de ahorros y demás entidades, desarrollado por la Orden de 14 de enero de 1978, quedó derogado, sin embargo, por la Orden de 18 de diciembre de 1987, sobre modelos de declaraciones de retenciones de capital mobiliario y otros; luego queda cumplido, en la actualidad, con el resumen anual de retenciones que dichas entidades deben presentar, que será analizado al tratar los deberes de suministro de información de los retenedores.

No obstante lo anterior, las entidades de crédito deben suministrar ciertos datos a la Administración tributaria, puesto que disponen de una importante cantidad de información sobre sus clientes que puede ayudar a la Administración en la lucha contra el fraude fiscal.

Así, la Disposición adicional 14ª de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha establecido la obligación que corresponde a cuantas personas o entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio de suministrar información a la Administración tributaria acerca de las personas autorizadas por el titular para el uso y disposición de las cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo y cuentas de crédito abiertas en sus establecimientos situados en territorio español. En desarrollo de lo establecido en dicha norma legal, se aprueba el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, sobre obligación de suministro de información a la Administración tributaria, que dedica el Capítulo II al deber de informar acerca de las personas autorizadas en cuentas bancarias y la Orden de 18 de febrero de 1999, que aprueba el modelo de declaración anual de personas autorizadas, cuya presentación, que debe hacerse en el período comprendido entre el 1 de enero y 20 de febrero de cada año, es obligatoria a través de soporte legible por ordenador⁶⁸⁴

Por otro lado, la obligación por parte de los particulares de comunicar el Número de Identificación Fiscal a las entidades de crédito, de acuerdo con el artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, supone el deber de las mencionadas entidades de informar a la Administración las cuentas u operaciones cuyo titular no haya facilitado el mismo a la

⁶⁸⁴ La Orden de 18 de febrero de 1999 aprueba el modelo 191, de declaración anual de personas autorizadas.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

entidad correspondiente. Dicha información se suministra a la Administración, en el modelo oficialmente aprobado al efecto⁶⁸⁵, dentro del primer mes de cada trimestre natural, siendo obligatoria su presentación en soporte legible por ordenador cuando contenga una relación de más de 100 personas.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, las entidades de crédito precisan la comunicación del Número de Identificación Fiscal tanto para librar cheques contra entrega en efectivo, bienes, valores, como para abonar aquéllos que se presenten al cobro emitidos por una entidad de crédito o por personas distintas cuando su cuantía sea superior a 500.000 pesetas, quedando constancia en la entidad de crédito de las operaciones realizadas, que deben ser comunicadas a las autoridades fiscales. Por lo tanto, era necesario aprobar un modelo mediante el cual las entidades de crédito pudiesen hacer efectivo el cumplimiento del deber establecido⁶⁸⁶.

Ahora bien, sin restar importancia a las declaraciones informativas de las entidades de crédito presentadas en cumplimiento de las normas mencionadas, dichas entidades aportan una importante cantidad de información mediante los resúmenes anuales de retenciones.

c) El deber de informar acerca de operaciones con activos financieros

La Disposición adicional 4ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha regulado diversos deberes de información que, en relación con las operaciones sobre activos financieros, corresponden a los fedatarios públicos e intermediarios financieros⁶⁸⁷.

⁶⁸⁵ La Orden de 27 de diciembre de 1990 aprueba el modelo 195, de declaración de cuentas u operaciones cuyo titular no haya comunicado su Número de Identificación Fiscal.

⁶⁸⁶ La Orden de 28 de diciembre de 1993 aprueba el modelo 199, de identificación de las operaciones de las entidades de crédito, que debe presentarse, sin perjuicio de la obligatoriedad de su exigencia en soporte legible por ordenador en algunos casos, durante el mes de enero de cada año.

⁶⁸⁷ De acuerdo con la Disposición adicional 4ª.3 de la LIS, "Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos,

La gestión de los tributos...

Asimismo, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, las entidades emisoras de valores, sociedades y agencias de valores y demás intermediarios financieros deben comunicar a la Administración cualquier operación en que intervengan.

El desarrollo de estos deberes de información se realiza por el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, que dedica su Capítulo III a la obligación de informar acerca de determinadas operaciones con activos financieros y regula el contenido, plazo, lugar y forma de suministro de la información que, no obstante, se entenderá cumplida, en el caso de las operaciones sujetas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones⁶⁸⁸.

Por otro lado, el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, que deroga, tanto el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, de desarrollo de la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, como el artículo 11 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, sobre anotaciones en cuenta de la Deuda del Estado⁶⁸⁹, regula la obligación de

valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial de resumen anual de retenciones correspondiente”.

⁶⁸⁸ Artículo 8 del Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre.

⁶⁸⁹ La obligación de información en la transmisión de valores se recogía en el artículo 23 del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, en desarrollo de la Disposición adicional 1ª de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Activos Financieros, derogada, asimismo, por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A su vez, el artículo 11 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, regulaba los

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

informar por parte de la central de anotaciones o de las entidades gestoras que intervengan en la suscripción y transmisión de la Deuda del Estado representada en anotaciones en cuenta. De forma similar, este deber de información se entiende cumplido, en el caso de operaciones sometidas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones⁶⁹⁰.

No obstante, a pesar de la posibilidad de cumplir con la obligación de informar mediante el resumen anual de retenciones, la Orden de 22 de diciembre de 1999 aprueba el modelo de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, que deberá utilizarse para el cumplimiento de los deberes de suministro de información que corresponden a los sujetos citados en el apartado tercero de la Orden citada⁶⁹¹.

d) El deber de suministrar información de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta

Como ya hemos tenido ocasión de observar hasta estos momentos, uno de los deberes de información más importantes es el que corresponde a las personas o entidades que satisfagan rendimientos sometidos a retención, a través del cual se consideran cumplidos otros deberes de información, asimismo regulados en diferentes normas tributarias.

No es este el momento oportuno para estudiar la figura de la retención, sino de analizar los deberes formales que corresponden a los sujetos encargados de retener o ingresar a cuenta, en orden a facilitar la gestión de los tributos y a dotar de suficiente información a la Administración tributaria para el ejercicio de sus funciones.

deberes de información de la central de anotaciones y de las entidades gestoras, hoy contenidos en el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero.

⁶⁹⁰ Véase, en este sentido el artículo 4 del Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero.

⁶⁹¹ La Orden de 22 de diciembre de 1999 aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

La gestión de los tributos...

En nuestro Derecho tributario, el mecanismo de la retención opera básicamente en los impuestos que recaen sobre la renta, esto es, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades, por ello, las normas que regulan el ejercicio de esta obligación a cuenta se encuentran contenidas en las Leyes y Reglamentos propios de cada uno de los mismos.

Al margen de la obligación que incumbe al retenedor y al obligado a ingresar a cuenta respecto al ingreso de las cantidades retenidas al contribuyente, debe realizar una serie de deberes tributarios que aparecen regulados en los artículos 87 y 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento, respectivamente⁶⁹².

En primer lugar, el sujeto obligado a retener o ingresar a cuenta debe presentar, con carácter general, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, una declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados en el trimestre anterior, ingresando el importe correspondiente⁶⁹³. En este caso, el sujeto obligado a retener o ingresar a cuenta está cumpliendo con el deber de autoliquidar la obligación tributaria a cuenta de la que es sujeto pasivo, de una manera similar a como lo hace el contribuyente de la obligación tributaria principal.

Sin embargo, si la declaración-documento de ingreso permite a la Administración obtener la anticipación del tributo a través de las cantidades retenidas, el resumen anual de retenciones posee una función meramente informativa. Así, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta debe presentar, en el mismo plazo de la última declaración de cada año, un resumen anual de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados⁶⁹⁴. Mediante esta

⁶⁹² Asimismo, el artículo 30.5 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y el artículo 19 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, relacionan las obligaciones formales del retenedor u obligado a ingresar a cuenta en este Impuesto. Por otro lado, los deberes de información de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades se encuentran regulados en los artículos 146 y 64 de la LIS y su Reglamento, respectivamente, si bien son similares a los que incumben a los retenedores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁹³ Artículo 87.1 de la LIRPF y artículo 101.1 de su Reglamento.

⁶⁹⁴ El artículo 87.1 de la LIRPF menciona este deber que aparece ampliamente desarrollado en el artículo 101.2 del Reglamento del Impuesto.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

declaración-resumen anual los sujetos obligados a su realización ponen en conocimiento de la Administración la mayor parte de los datos de que ésta dispone para realizar un adecuado control de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los contribuyentes, de manera que se convierte en uno de los deberes de información de terceras personas con mayor trascendencia a efectos de la gestión de los tributos, si tenemos en cuenta, además, que muchos de los datos que deben aportar ciertas personas y entidades, en virtud de otras normas generales, quedan comprendidos en el resumen anual de retenciones que presentan⁶⁹⁵.

e) Los deberes de información de los registros públicos y notarios

Los deberes de información a la Administración tributaria de los registros públicos y de los notarios se encuentran contenidos en las normas de los diferentes impuestos, lo

⁶⁹⁵ En este sentido, nos ha parecido conveniente reseñar los modelos más significativos de declaración-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta que, para cada tipo de rentas, tiene aprobados el Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con la habilitación legal concedida al respecto.

En primer lugar, nos encontramos con el modelo 190 para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre rendimientos de trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, aprobado por la Orden de 31 de julio de 1999 que, de acuerdo con la Orden de 18 de noviembre de ese mismo año, puede ser presentado telemáticamente

Por otro lado, los retenedores u obligados a ingresar a cuenta disponen del modelo 188, que se aprueba por la Orden de 17 de noviembre de 1999, sobre resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos de capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguros de vida o invalidez obtenidos por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre No Residentes (establecimientos permanentes). Asimismo, en relación con los rendimientos de capital mobiliario, se aprueba, por Orden de 18 de noviembre de 1999, el modelo 194, relativo a los rendimientos obtenidos por dichos contribuyentes derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos y el modelo 193, para los restantes rendimientos de capital mobiliario.

En tercer lugar, los retenedores y obligados a ingresar a cuenta deben cumplimentar el modelo 180, aprobado por la Orden de 14 de julio de 1998, cuando se trate de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos.

Asimismo, la Orden de 15 de diciembre de 1999 aprueba el modelo 187 que, además de servir como instrumento de suministro de información relativa a acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de Instituciones de Inversión Colectiva, constituye el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta acerca de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva, obtenidas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y por los contribuyentes del Impuesto sobre No Residentes, con o sin establecimiento permanente. Por último, por lo que se refiere a determinadas rentas sujetas al Impuesto de No Residentes, obtenidas por contribuyentes de este Impuesto sin establecimiento permanente, la Orden de 9 de diciembre de 1999 ha

La gestión de los tributos...

que nos obliga a hacer un repaso de la normativa reguladora de algunos de los tributos más significativos de nuestro sistema impositivo.

Por lo que a los registros públicos se refiere, el artículo 138 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece la obligación de sus titulares de remitir mensualmente a la Agencia Estatal de Tributaria de su domicilio una relación de las entidades cuya constitución, modificación o extinción hayan inscrito en el mes anterior. Esta relación se presentará, de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, con arreglo al modelo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda⁶⁹⁶.

Por su parte, los notarios, en el desempeño de su profesión, intervienen en una serie de operaciones de gran trascendencia para la gestión de los tributos, por ello, están obligados a suministrar cierta información a la Administración tributaria.

En primer lugar, el artículo 138 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente mencionado, recoge, junto a la obligación de colaboración de los registros públicos, la de los notarios *“en cuanto a las escrituras y demás documentos que autoricen la constitución, modificación, transformación o extinción de toda clase de entidades”*. De acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del Impuesto, los notarios deberán presentar el modelo anteriormente citado, aplicable también

aprobado el modelo 296 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con dichas rentas.

⁶⁹⁶ En desarrollo de lo establecido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se aprueba, mediante la Orden de 8 de mayo de 1997, el modelo 038, para la relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos, que deben presentar también los notarios en cumplimiento del deber de información que les corresponde en relación con las escrituras que se refieran a constitución o extinción de sociedades, al que aludimos seguidamente. La presentación de este modelo en soporte legible por ordenador será obligatoria cuando contengan más de 100 operaciones societarias. Asimismo, corresponde a los encargados del Registro civil, de acuerdo con el artículo 32.2 de la LISD remitir a los organismos correspondientes de la Administración tributaria, dentro de la primera quincena de cada mes, una relación nominal de los fallecidos en el mes anterior, si bien la gestión de este Impuesto se realiza por la Administración autonómica, por lo que queda al margen de nuestro objeto de estudio.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

a las relaciones de escrituras o documentos relativos a entidades inscritas en registros públicos autorizados por notarios⁶⁹⁷.

Por último, el deber de los particulares de comunicar el Número de Identificación Fiscal en determinadas relaciones con trascendencia tributaria, obliga a los notarios a remitir a la Administración tributaria una relación trimestral de las personas o entidades que hayan incumplido su deber de identificación en las escrituras o documentos que, en relación con derechos reales sobre bienes inmuebles, éstos autoricen⁶⁹⁸.

f) Los deberes de información en la regulación de los Planes y Fondos de Pensiones

Con base legal en el artículo 111 de la LGT, los artículos 60, 62, 72 y la Disposición adicional del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, en la redacción introducida por el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, establecen diversos deberes de información en relación con los fondos y planes de pensiones⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ No obstante, los deberes de información de los notarios se extienden también al ámbito de los tributos cedidos y a la imposición local y, así, de acuerdo con el artículo 52 del Texto Refundido de la LITPAJD, los notarios deben remitir a las Oficinas liquidadoras del Impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, a excepción de los establecidos normativamente, y una relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al Impuesto que se les presenten para reconocimiento de firmas. Por otro lado, en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, corresponde a los notarios, de acuerdo con el artículo 32.3 de la LISD, remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación de todos aquellos documentos autorizados que se refieran a actos o contratos que puedan dar lugar a incrementos patrimoniales gratuitos sujetos a este Impuesto y, en el ámbito local, la remisión de aquellos documentos autorizados en el trimestre que contengan hechos, actos o negocios que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Artículo 111.7 de la LHL).

⁶⁹⁸ Artículo 6 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre regulación del Número de Identificación Fiscal. De acuerdo con ello, la Orden de 27 de diciembre de 1990, por la que se desarrollan determinadas cuestiones relacionadas con el Número de Identificación Fiscal, aprueba el modelo 197, de cumplimentación obligatoria por los notarios en estos casos.

⁶⁹⁹ Los mencionados preceptos han sido modificados por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto de No Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

En primer lugar, las entidades gestoras de los fondos de pensiones en los que se integren los planes deben presentar una declaración anual de los partícipes de los planes de pensiones adscritos a tales fondos y el importe de sus aportaciones, independientemente de quienes las realicen⁷⁰⁰.

Por otro lado, los promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a los mismos deberán presentar una declaración anual de los partícipes por los que abonan las contribuciones y su importe⁷⁰¹. El mismo deber corresponde, de acuerdo con el artículo 72.1 del Reglamento, a las empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos a los planes de pensiones.

Por último, de acuerdo con la Disposición adicional del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, las Mutualidades de Previsión Social están obligadas a presentar una declaración anual de los mutualistas y las cantidades por éstos abonadas en la cobertura de contingencias que den derecho a reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con su artículo 46, referido a la base liquidable general.

Todas estas declaraciones anuales deben presentarse por los sujetos obligados en el modelo que al efecto aprueba el Ministro de Economía y Hacienda⁷⁰².

⁷⁰⁰ Artículo 60.1 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre.

⁷⁰¹ Artículo 62.1 del Reglamento citado en la nota anterior. Se está produciendo, en este caso, una duplicación de la información, por parte de las entidades gestoras y de los promotores de planes de pensiones; en este sentido, DELGADO PACHECO, Abelardo, que apuesta por reducir la información a la presentada por las entidades gestoras y a la que proporcionen las empresas acogidas a sistemas alternativos, "Las obligaciones de información...", ob. cit., pág. 88.

⁷⁰² La Orden de 22 de diciembre de 1999 aprueba el nuevo modelo 345, de declaración anual que deben presentar las Entidades Gestoras de Fondos de Pensiones, los promotores de Planes de Pensiones, las Entidades acogidas a sistemas alternativos de cobertura de prestaciones análogas a las de los Planes de Pensiones y las Mutualidades de Previsión Social.

g) Los deberes de información por suministro en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha previsto diversos deberes de información de terceras personas que, por su novedad, merecen una cierta atención. Es el artículo 87.2 de la Ley del Impuesto el que, junto a las obligaciones formales de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, prevé el desarrollo reglamentario de determinados deberes de información por suministro para ciertas personas o entidades que se relacionan a continuación.

a') El deber de información de las entidades prestamistas

De acuerdo con el artículo 87.2 a) de la LIRPF, reglamentariamente pueden establecerse deberes de información por suministro para las entidades prestamistas en relación con los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas, para controlar las deducciones por adquisición de vivienda habitual que los contribuyentes van a realizar en sus autoliquidaciones por este Impuesto.

Esta previsión legal se desarrolla en el artículo 66.1 del Reglamento del Impuesto, dedicado a las obligaciones formales de información, donde se especifica que dicha declaración informativa se debe presentar en los treinta primeros días del mes de enero de cada año con unos contenidos mínimos, a saber: la identificación de los prestatarios, el importe total del préstamo, las cantidades satisfechas en concepto de intereses y de amortización del capital, la indicación del año de constitución del préstamo y de su período de duración⁷⁰³.

⁷⁰³ Para hacer efectivo el cumplimiento de este deber de información, la Orden de 30 de julio de 1999, ha aprobado el modelo 181, de declaración informativa de préstamos hipotecarios, cuya presentación telemática o por soporte legible por ordenador será obligatoria en algunos casos.

b') El deber de suministrar información de las entidades receptoras de donativos que dan derecho a deducción en el Impuesto

Asimismo, de acuerdo con el artículo 87.2 d) de la LIRPF, reglamentariamente se establecerá el deber de informar de las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando los donantes hubiesen solicitado una certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración del Impuesto⁷⁰⁴.

En desarrollo de la Ley, el artículo 66.2 del Reglamento del Impuesto contempla el deber de las entidades receptoras de donativos de presentar, en los treinta primeros días del mes de enero de cada año, una declaración informativa de donaciones en la que consten, además de los datos de identificación de las mismas y la indicación de si están o no acogidas a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, la identificación de los donantes, el importe del donativo y algunos datos en relación con el tipo de donación⁷⁰⁵.

c') El deber de información de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva

La Disposición adicional 14ª de la LIRPF dispone que *“Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de las mismas”*.

⁷⁰⁴ El artículo 55.3 de la Ley del Impuesto regula las deducciones por donativos haciendo referencia a las previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y a la consistente en el 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el caso anterior.

⁷⁰⁵ La Orden de 30 de julio de 1999, ha aprobado el modelo 182, de declaración informativa de donaciones que den derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Esta previsión legal aparece desarrollada en el artículo 66.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta que regula la declaración informativa que, sobre las enajenaciones de acciones y participaciones llevadas a cabo por los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva, deben realizar las entidades gestoras de las mismas, durante los treinta primeros días del mes de enero de cada año, incluyendo determinados datos con trascendencia fiscal para el control de las rentas, esto es, la identificación de los partícipes, el valor de adquisición y enajenación de las participaciones y el período de su permanencia en poder del socio o partícipe.

Este deber de información, que ya estaba previsto en la Disposición adicional 4ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se estimará cumplido, de acuerdo con la modificación introducida por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, con la presentación del resumen anual de retenciones de la entidad, si tenemos en cuenta que, desde 1999, estas ganancias patrimoniales están sujetas a retención⁷⁰⁶.

d') Otros deberes de información por suministro

Por último, el artículo 87.2 de la LIRPF prevé la posibilidad de establecer otros deberes de información por suministro que, sin embargo, no habían recibido reconocimiento reglamentario hasta que el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, introduce un apartado 4 en el artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, obligando al Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos a presentar, en los treinta primeros días del mes de enero de cada año, una declaración informativa de los premios exentos del Impuesto que hayan satisfecho, indicando la identificación del perceptor y el importe de los premios recibidos.

⁷⁰⁶ Artículo 70.1 d) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta. En este sentido, la Orden de 15 de diciembre de 1999 ha aprobado el modelo 187 que, además de resumen anual de retenciones, constituye la declaración informativa que deben presentar las sociedades gestoras de las Instituciones de Inversión Colectiva.

Por otro lado, persiste la falta de desarrollo reglamentario de determinadas obligaciones de información, previstas en el mismo precepto de la Ley del Impuesto, para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidos a retención y para aquéllas que satisfagan premios aunque exentos del Impuesto.

Por último, la Disposición adicional 18ª de la LIRPF establece el deber de información por suministro de la Administración contratante en el supuesto contemplado en el artículo 116 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, es decir, cuando el adjudicatario de un contrato concierte con un tercero la realización parcial del mismo. Esta declaración informativa se debe realizar por la Administración afectada en el plazo de cinco días desde que el contratista comunica a la Administración la subcontratación realizada.

D) Los límites al deber de información por suministro

Después de recoger los principales deberes de información por suministro de terceras personas regulados por nuestro ordenamiento jurídico tributario, debemos hacer referencia a los límites al deber de información, puesto que éste no es un deber ilimitado, sino que cede en algunos casos. En este sentido, destacamos, en primer lugar, los límites que, en la obtención de la información por la Administración imponen determinados secretos que no ceden ante este deber tributario y, por otro lado, las limitaciones impuestas a la Administración tributaria en orden a la posterior utilización de la información obtenida.

a) Límites a la obtención de la información

Respecto a la obtención de la información, son aplicables a esta forma de cumplimiento del deber los mismos límites o restricciones establecidos para la comunicación de datos previo requerimiento administrativo, de acuerdo con el tenor del

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

artículo 111.2 de la LGT, que establece las dos formas de obtención de la información a las que se refieren los apartados posteriores del precepto⁷⁰⁷.

Los límites al deber de información se encuentran referidos en el apartado 4 de este precepto, en cuanto a los funcionarios públicos y los profesionales oficiales⁷⁰⁸ y se conectan con determinados secretos que resisten ante el deber de información, como son el secreto del contenido de la correspondencia, el secreto estadístico y el secreto del protocolo notarial.

La existencia de estos límites impone su respeto en el establecimiento de cualquier deber de información por suministro mediante una norma tributaria y la posibilidad de que el sujeto obligado se niegue a su cumplimiento cuando su ejercicio pudiera infringir alguno de los mencionados secretos.

En cuanto a los demás profesionales, amparados por el secreto profesional, no están obligados a prestar información sobre los datos privados no patrimoniales que conozcan en el ejercicio de su actividad y cuya revelación pueda atentar contra el derecho a la intimidad del sujeto a que se refieran, ni sobre los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento por el ejercicio de servicios de asesoramiento o defensa⁷⁰⁹.

Pero, al margen de los límites establecidos de forma expresa en la Ley General Tributaria, fundamentados en el respeto a la intimidad de la persona a la que los datos se refieren, la imposición de un deber de información a cargo de terceras personas, debe respetar, por otra parte, el principio de proporcionalidad, de forma que no debe

⁷⁰⁷ PALAO TABOADA, Carlos, "La potestad de obtención de información...", *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., pág. 899 y 900.

⁷⁰⁸ Son profesiones oficiales, de acuerdo con el artículo 80, último párrafo, de la LGT, las desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público.

⁷⁰⁹ Artículo 111.5 de la LGT. En este sentido, aunque referido a la información por captación, el artículo 37 del RGIT especifica algunas cuestiones en relación con el secreto profesional.

establecerse el deber de suministrar estos datos a la Administración tributaria si ésta puede obtener la información de alguna otra forma menos gravosa para las personas obligadas⁷¹⁰.

b) Límites al uso de la información

Ahora bien, el deber de información de terceras personas no sólo debe respetar los límites establecidos para su obtención, sino que también debe respetar las trabas que, en cuanto a su posterior utilización dispone el artículo 113 de la LGT.

Como ha establecido algún autor⁷¹¹, los límites al uso de la información obtenida se proyectan en la defensa de los derechos de los obligados tributarios en base a tres aspectos, íntimamente relacionados, como son el secreto y sigilo del personal al servicio de la Administración, la utilización de la información en torno a los fines para los que fue solicitada y la posibilidad de los sujetos afectados de controlar los datos propios en poder de la Administración.

a') El deber de sigilo de los funcionarios

En primer lugar, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 113 de la LGT, las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de los datos suministrados a la Administración tributaria deben guardar el más estricto sigilo respecto de ellos, incurriendo, en caso contrario, en una falta disciplinaria muy grave. Este deber de sigilo de los funcionarios aparece reiterado en el articulado de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como derecho que corresponde a los mismos, por lo que volveremos sobre él en el epígrafe siguiente.

⁷¹⁰ PALAO TABOADA, Carlos, "La potestad de obtención de información...", *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, ob. cit., pág. 901. En el mismo sentido, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., págs. 44 y 45. Como establece la STC 110/1984, de 26 de noviembre, el deber de colaborar se extenderá a quienes puedan prestar una ayuda relevante en la tarea de alcanzar la equidad fiscal (FJ 3º).

⁷¹¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, "Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente", *TT*, núm. 43, 1998, pág. 48.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

b') El uso exclusivo de la información para la gestión de los tributos

Por otro lado, la prevalencia que el deber de contribuir ha alcanzado sobre el derecho a la intimidad de los sujetos ha justificado que los datos suministrados a la Administración tributaria tengan la consideración de reservados y sólo puedan ser cedidos a terceros en los supuestos tasados en la Ley⁷¹².

En la actualidad, la información suministrada a la Administración tributaria, por parte de los sujetos pasivos, en la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones de los diferentes tributos y, por terceras personas, en cumplimiento de su deber de información, alcanza importantes dimensiones y le permite controlar el veraz cumplimiento, por parte de los particulares, de sus obligaciones y deberes tributarios.

No obstante, la Administración no puede hacer un uso indiscriminado de los datos conseguidos y, por esa razón, el artículo 113.1 de la LGT establece el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración en el desempeño de sus funciones y su exclusiva utilización *“para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada”*⁷¹³.

La consagración del carácter reservado de los datos en poder de la Administración supone la adaptación del ordenamiento tributario a la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, derogada por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, que establece que estos datos *“no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquéllas para las que los datos hubieran sido recogidos”*⁷¹⁴ y *“sólo*

⁷¹² ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, “Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria”, *QF*, núm. 4, 1998, pág. 11.

⁷¹³ El carácter reservado de la información en poder de la Administración se incorpora como un derecho de los contribuyentes en el artículo 3 de la LDGC.

⁷¹⁴ Artículo 4.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del afectado”⁷¹⁵.

Sin embargo, el carácter reservado de estos datos y el deber de la Administración de no cederlos a terceros, decae en determinados supuestos tasados legalmente⁷¹⁶. Por otra parte, de acuerdo con la Disposición adicional 4ª de la LIRPF, la información de carácter tributario que precisen las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones podrá ser suministrada a aquélla por la Agencia Tributaria por medios informáticos o telemáticos, según lo establecido en la Orden de 18 de noviembre de 1999, que regula, asimismo, el suministro de información en los casos previstos en el artículo 113.1 de la LGT.

c’) El acceso del interesado a los datos propios en poder de la Administración

Mediante la información por suministro los órganos de gestión obtienen una importante cantidad de datos acerca de los particulares, posibles sujetos pasivos de los diferentes tributos.

Como ya hemos avanzado, la Ley General Tributaria proclama el carácter reservado de esos datos para garantizar el derecho a la intimidad de los sujetos afectados.

⁷¹⁵ Artículo 11.1 de la Ley citada en la nota a pie anterior.

⁷¹⁶ Dichos supuestos son, de acuerdo con el artículo 113.1 de la LGT, modificado por la Disposición adicional 15ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, “a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público; b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias; c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema; d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea; e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido; f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público; g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y h) La colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes...”.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

No obstante, el derecho a la intimidad exige, por otra parte, el acceso de los sujetos afectados a los datos propios en poder de la Administración, con la finalidad de poder conocer la información que sobre ellos poseen los órganos administrativos y de rectificar los posibles errores⁷¹⁷.

Sin embargo, esta posibilidad no se contiene en la Ley General Tributaria⁷¹⁸, siendo necesario acudir a la regulación del derecho de acceso, rectificación y cancelación del afectado contenida en la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal⁷¹⁹.

Por su parte, el artículo 18.2 de la LDGC ha introducido, en el ámbito tributario, el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, si bien no ha alcanzado a regular, con toda claridad, el derecho de los sujetos a controlar los datos personales inscritos en los ficheros informáticos de la Administración⁷²⁰.

⁷¹⁷ La STC 254/1993, de 20 de julio, argumenta que “la garantía de la intimidad adopta hoy un contenido positivo en forma de derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada <libertad informática> es, así, también, derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (habeas data)” (FJ 7º).

⁷¹⁸ LUCAS DURÁN, Manuel, opina que “Según lo dispuesto por el artículo 113 LGT, y de acuerdo con la interpretación por nosotros hecha de quién debe considerarse *tercero* a efectos de la comunicación de los datos tributarios, parece oportuno concluir que el contribuyente tiene derecho a acceder a los propios datos personales que figuren en archivos de Hacienda”, *El acceso a los Datos en poder de la Administración tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 241.

⁷¹⁹ Sólo encontramos una alusión a estos derechos en el artículo 8 de la Orden de 27 de julio de 1994, que regula los ficheros automatizados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y dispone que “Los derechos de acceso, rectificación y cancelación, en relación con los ficheros automatizados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria destinados a la gestión del sistema tributario y aduanero, se ejercerán ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que corresponda al domicilio fiscal del afectado”.

⁷²⁰ En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, concluye que “se ha de distinguir con toda claridad, el derecho de acceso a los expedientes administrativos utilizados a lo largo de la tramitación de un concreto expediente administrativo (en la línea indicada por el art. 37 de la LRJPAC o en los arts. 13 y 18 del Proyecto de Ley sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes), con los derechos del <habeas data> estudiados, que han de ser configurados de manera independiente”, “El control jurídico de la información registrada en ficheros de la Hacienda Pública”, *IF*, núm. 22, 1997, pág. 31.

La gestión de los tributos...

En nuestra opinión, la Ley General Tributaria debería contener, junto a los límites a la obtención de la información por parte de la Administración tributaria y las limitaciones en cuanto a su utilización y transmisión, la posibilidad de que los interesados controlen la información que les afecta y que ha sido suministrada a los órganos gestores por terceras personas, puesto que la misma será utilizada por los órganos administrativos en la gestión de los tributos. El procedimiento que haga posible el derecho de acceso de los sujetos afectados a la información en poder de los órganos de gestión debe ser desarrollado por el Reglamento de Gestión.

E) Los deberes relacionados con los acuerdos de colaboración del artículo 64 del RIRPF

Dentro de los deberes de colaboración de terceras personas ajenas al pago de la obligación tributaria principal y al margen de los deberes de suministro de información que corresponden a las personas o entidades relacionadas, no podemos obviar la mención de los deberes tributarios a cargo de las entidades, instituciones o empresas que suscriban los acuerdos de colaboración previstos en el artículo 64 del RIRPF, al amparo de la previsión establecida en el artículo 96 de la LGT.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto, las entidades suscriptoras del acuerdo de colaboración deberán cumplimentar las declaraciones y comunicaciones del Impuesto sobre la Renta a cargo de los sujetos pasivos del mismo y proceder a su presentación a la Oficina gestora, por ello, los sujetos pasivos de este Impuesto verán limitados sus deberes tributarios al aporte de los datos necesarios a las entidades obligadas por el acuerdo de colaboración a relacionarse con la Administración tributaria.

Sin embargo, la posibilidad prevista en el artículo 64 del RIRPF todavía no se ha hecho efectiva y habrá que esperar al momento de su implantación para conocer los deberes que, en este caso, corresponden a las entidades suscriptoras de dichos acuerdos. No obstante, es posible prever algunos de los principales problemas que la introducción de

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

estos acuerdos puede plantear, a los que ya nos referíamos, de algún modo, al analizar los sujetos del deber de autoliquidar.

En primer lugar, si las entidades, instituciones o empresas con las que el sujeto pasivo mantiene algún tipo de relación se encargan de cumplimentar las declaraciones y comunicaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes se verán obligados a aportar todos sus datos y documentos justificativos a la entidad encargada de realizar esta labor, poniendo en conocimiento de éstas sus datos personales y laborales, lo que podría afectar al derecho a la intimidad del sujeto pasivo que, en nuestra opinión, podrá optar por no acogerse a este sistema y realizar por sí mismo la correspondiente declaración-liquidación. Por otro lado, los datos aportados a las entidades suscriptoras del acuerdo de colaboración deberán tener carácter reservado, siendo utilizados exclusivamente con este fin, de manera que estas entidades tendrán que guardar estricto sigilo respecto de los datos que conozcan en la realización de su labor.

Por otro lado, un problema adicional que puede suscitar la puesta en marcha de estos acuerdos de colaboración consiste en determinar el momento a partir del cual el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se verá liberado de sus deberes tributarios con la Administración. Dichos acuerdos pueden referirse a la asistencia en la cumplimentación de las declaraciones o comunicaciones por el Impuesto y a la remisión de las mismas a la Administración tributaria, de forma que el sujeto pasivo del Impuesto se limitará a aportar los datos necesarios a la entidad que corresponda, siendo ésta la encargada de la realización de la declaración, respondiendo de los errores cometidos en el ejercicio de su labor y de su falta de presentación ante la Administración tributaria; pero, no obstante, a la espera de una oportuna regulación de estos acuerdos de colaboración y de su efectiva puesta en práctica, lo cierto es que si la Administración tributaria decide realizar una comprobación de la declaración presentada va a solicitar la intervención del contribuyente que, además, es el encargado de realizar el pago correspondiente, en el caso de que éste proceda.

IV. LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS PARTICULARES EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Un texto único sobre los derechos y garantías de los contribuyentes

Hasta ahora hemos estudiado los deberes de colaboración de los sujetos pasivos y otros obligados tributarios en el ámbito de la gestión tributaria que han configurado las situaciones subjetivas pasivas de contenido no patrimonial a cargo de dichos sujetos. Pero, al margen de los deberes de colaboración aludidos, los ciudadanos disponen, en sus relaciones con la Administración tributaria, de una serie de derechos y garantías que constituyen el lado opuesto de esos deberes y que vienen a integrar, junto a los anteriores, el llamado “Estatuto del Contribuyente”⁷²¹.

Las modificaciones introducidas en los procedimientos tributarios en las últimas décadas, donde el contribuyente ha visto ampliado, desmesuradamente, el conjunto de deberes y obligaciones con la Administración tributaria sin la ayuda de una regulación clara y concisa de los mismos, ha supuesto la reivindicación por todos los sectores sociales de la regulación de los derechos y garantías de los particulares en los procedimientos, que es donde, con más frecuencia, se producen fricciones entre las potestades administrativas y los derechos de los ciudadanos como límite a las mismas.

⁷²¹ La idea de la existencia de un “Estatuto del contribuyente” aparece ya prevista en la STC 195/1994, de 28 de junio, referida a los límites materiales de las Leyes de Presupuestos, donde el Tribunal argumenta que “*las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional, debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza*”. En contra de la utilización de este término, se manifiestan FERREIRO LAPATZA, José Juan, “El Estatuto del contribuyente”, ob. cit., págs. 644 y 645 y PALAO TABOADA, Carlos, que alaba el abandono de este título por el Proyecto de Ley, puesto que, en su opinión, un estatuto debe contener los derechos y deberes de las personas a las que se refiere, cuando el Proyecto citado no hace alusión a estos últimos y, por otro lado, este término puede sugerir, como anunció FERREIRO, la idea de que la condición de contribuyente constituye un status especial de ciudadano separable del resto, cuando no es cierto, “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, 1997, pág. 5.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

El afán recaudatorio de la Administración ha provocado que el aumento de los deberes tributarios de los sujetos intervinientes en el procedimiento de gestión que, en muchas ocasiones, se desarrolla sin práctica mediación de la Administración, no vaya acompañado del adecuado respeto hacia los derechos y garantías de los administrados⁷²², acercando su condición a la de súbditos fiscales⁷²³. Este desequilibrio entre las potestades administrativas y los derechos de los contribuyentes que se ven desmerecidos por la actuación de la Administración, aconseja la regulación normativa de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con los órganos de gestión tributaria.

Nuestro ordenamiento jurídico conoce la ordenación de estos derechos, puesto que, la Constitución española ha regulado una serie de derechos individuales aplicables en todos los ámbitos⁷²⁴ y, por otro lado, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que disciplina el procedimiento administrativo común, relaciona el conjunto de derechos de los administrados en este procedimiento. No obstante, el ordenamiento jurídico tributario, obsesionado por el interés fiscal de la Administración, se había limitado a reglamentar las potestades administrativas y los deberes de los sujetos obligados, mientras sus derechos y garantías no habían sido objeto de una adecuada sistematización.

Sin embargo, cuando los derechos de los ciudadanos ya han sido contenidos en otras normas jurídicas, el particularismo fiscal al que el legislador nos tiene acostumbrados⁷²⁵ ha mostrado su más claro reflejo en la aprobación de un texto legal que

⁷²² AGUALLO AVILÉS, Angel, "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente", *Civitas, REDF*, núm. 80, 1993, pág. 582.

⁷²³ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)", *Impuestos*, núm. 9, 1992, pág. 28.

⁷²⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, opina que "la Constitución contiene el estatuto del ciudadano que cabe aplicar, también, en sus relaciones con la Hacienda Pública -la condición de contribuyente no se puede disociar de la condición de ciudadano- por lo que incorporar sus derechos y libertades fundamentales a la letra de la posible Ley supondría delimitarlos dentro de un campo de actuación, el tributario, con el riesgo consiguiente de acotar su contenido o bien, se limitaría a enumerarlos, lo que sería superfluo porque ya están recogidos en el texto constitucional", "Potestades de la Administración...", ob. cit., pág. 20.

⁷²⁵ A este particularismo se refieren FERREIRO LAPATZA, José Juan, "¿Estatuto del Contribuyente...?", ob. cit., pág. 12 y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente...", ob. cit., pág. 699.

recoge el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, aludiendo, como ha denunciado la doctrina⁷²⁶, de forma reiterativa, a aquellos derechos y garantías incorporados a las normas constitucionales y administrativas, en aras a dotar a éstos de mayor fuerza y eficacia y de permitir su aplicación generalizada al conjunto de Administraciones tributarias⁷²⁷.

No obstante, aunque la recopilación a nivel legal del conjunto de derechos y garantías que asisten a los contribuyentes en los procedimientos tributarios merece un juicio satisfactorio, ya que, proporciona a éstos cierta certeza jurídica, un mayor grado de seguridad y eficacia se habría conseguido con la integración de los mismos en la propia Ley General Tributaria que, como norma básica de nuestro ordenamiento tributario, es aplicable a todos los procedimientos tributarios, situándose junto a las potestades administrativas y los deberes de los particulares⁷²⁸.

Por todo ello, si bien de momento disponemos de una norma autónoma que regula los derechos y garantías de los contribuyentes en los diferentes procedimientos tributarios, parece aconsejable, como prevé la propia Exposición de motivos de la Ley, su inclusión en

⁷²⁶ Entre ellos, PALAO TABOADA, Carlos, "Lo blando y lo duro...", ob. cit., pág. 6 y FALCON Y TELLA, Ramón, "Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos", Editorial de QF, núm. 6, 1998, pág. 5.

⁷²⁷ Exposición de motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

⁷²⁸ Esta opinión, a la que nos adherimos, es sostenida por la mayoría de la doctrina, entre otros: PALAO TABOADA, Carlos, "Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria", CT, núm. 63, 1992, pág. 100 y "Lo blando y lo duro...", ob. cit., págs. 6 y 7; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "Potestades de la Administración...", ob. cit., pág. 20 y siguientes; DELGADO PACHECO, Abelardo, "Significado del llamado Estatuto del Contribuyente", *Mundo Fiscal*, núm. 12, 1995, pág. 15; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Eva, "Reflexiones acerca de un posible Estatuto del contribuyente (I)", *Monografías CaT*, núm. 224, 1995, pág. 4; PONT MESTRES, Magín, "Acercas de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección", *RDFHP*, núm. 241, 1996, pág. 534; IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac, "Notas y referencias sobre el Estatuto del contribuyente", *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 176, 1997, pág. 6; DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar, "La posición del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos y garantías", *JT*, 1998-II, pág. 1180; FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, "Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)", *Impuestos*, núm. 12, 1997, pág. 69 y *El Estatuto del Contribuyente*, Ed. Tro, Valencia, 1998, pág. 50; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, "Derechos generales de los contribuyentes", *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 110.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

una futura reforma de la Ley General Tributaria⁷²⁹, como norma que debe contener el verdadero Estatuto del contribuyente y su desarrollo en el Reglamento que discipline el procedimiento gestión tributaria, donde, al lado de los deberes de los particulares, se especifiquen aquellos derechos y garantías que deben ser respetados por los órganos gestores en el desarrollo de este procedimiento que ha sido olvidado en la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

Con esta afirmación inicial como presupuesto de nuestro estudio, dedicamos el presente epígrafe a sintetizar el conjunto de derechos y garantías que corresponden a los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión tributaria, al que, a pesar del olvido de la Ley, resultan aplicables aquellos derechos y garantías mencionados en su Capítulo IV, para todos los procedimientos tributarios.

2. Una particular referencia a los derechos de los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión tributaria

Como hemos avanzado, es la Ley 1/1998, de 26 de febrero, la que, de una forma autónoma, regula el conjunto de derechos de los ciudadanos en los procedimientos tributarios, haciendo especial incapie en determinados procedimientos entre los que no se incluye el desarrollado ante los órganos de gestión tributaria.

De esta forma, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sistematiza, entre ciertas normas innovadoras⁷³⁰, aquéllas otras que, referidas a los derechos de los contribuyentes, se encuentran dispersas en el ordenamiento jurídico⁷³¹.

⁷²⁹ MARTÍN QUERALT, Juan, "Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública", Editorial de *TF*, núm. 78, 1997, pág. 4, se refiere a la conveniencia de que en un futuro se pueda integrar el texto de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en la Ley General Tributaria, con la finalidad de reducir el arsenal normativo que existe en estos momentos.

⁷³⁰ Que constituyen, en opinión de PALAO TABOADA, Carlos, la parte dura de la Ley, "Lo blando y lo duro...", ob. cit., pág. 15.

⁷³¹ Que vienen a constituir, en opinión del anterior autor, las partes blandas de la Ley, formadas por aquellos preceptos que son, básicamente, reproducción de otros anteriores ya vigentes y por aquéllos otros preceptos que, si bien son novedosos, carecen de sanción, "Lo blando y lo duro...", ob. cit., pág. 8.

La gestión de los tributos...

Al margen de la Constitución que vino a regular, entre otros, los derechos fundamentales de la persona, que deben ser respetados en todos los ámbitos, ha sido la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la que, hasta la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha recogido la serie de derechos que corresponden a los ciudadanos en los procedimientos administrativos. La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo al ámbito tributario ha sido objeto de múltiples discrepancias, dado el interés del legislador de aislar los procedimientos tributarios del campo de aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y de dotarlos de cierta autonomía. Así, de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional 5ª de esta Ley y con el dictado del artículo 9.2 de la LGT, los procedimientos tributarios se regulan por su propia normativa y sólo en caso de ausencia de norma tributaria, es aplicable supletoriamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre⁷³². No obstante, como ha argumentado el Tribunal Supremo, esta Ley regula, junto al procedimiento administrativo común, las normas aplicables al régimen jurídico de las Administraciones públicas, entre cuyas normas se encuentran los derechos de los ciudadanos, de aplicación directa a las relaciones de éstos con todas las Administraciones⁷³³.

Pese a que tanto los derechos constitucionales como los derechos contenidos en el artículo 35 de la LRJPAC son aplicables al ordenamiento jurídico tributario, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a incorporar al ordenamiento tributario, con la finalidad de reforzarlos, el conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, admitiendo, asimismo, la aplicación a estos procedimientos de los derechos contenidos en otras normas jurídicas cuando

⁷³² El Tribunal Supremo ha establecido que *“ha sido siempre designio del legislador, y doctrina reiterada de esta Sala, atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las de procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos ambos, el ámbito del Derecho Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general”* (FD 3º de la STS de 4 de diciembre de 1998, RJ 1998, 10204).

⁷³³ FJ 3º de la STS de 22 de enero de 1993, (RJ 1993, 1114); en el mismo sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 1995 (JT 1995, 415) y la SAN de 25 de febrero de 1997 (TF, núm. 87, 1998). Por su parte, GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, págs. 68 y 69.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

establece, en su artículo 1.2, que “*Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento*”.

De esta forma, los derechos de los contribuyentes en el procedimiento de gestión tributaria se encuentran básicamente recogidos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que, a pesar de no referirse expresamente al mencionado procedimiento, alude a los derechos de estos sujetos en los procedimientos tributarios en general, pero, también se contienen en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del procedimiento administrativo común, en la Constitución española, e incluso, en la propia Ley General Tributaria que, aunque no se considera una Ley garantista de los derechos de los ciudadanos, menciona alguno de ellos en una obsoleta regulación del procedimiento de gestión tributaria.

Por ello, pasamos a destacar, muy brevemente, los derechos que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, corresponden al contribuyente en relación con el procedimiento de gestión tributaria, sin realizar un análisis detallado de los mismos, pues ello nos llevaría a agotar con su estudio el contenido de nuestro trabajo. Así, con este fin, mencionamos, en primer lugar, los derechos de los contribuyentes reconocidos en la Constitución española, para analizar seguidamente aquéllos citados en la normativa tributaria y finalizar con una alusión a los derechos de los ciudadanos recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que, sin estar reflejados en las normas propiamente tributarias, deben ser respetados en el procedimiento de gestión.

A) Una alusión a los derechos constitucionales

Al margen del derecho de audiencia y del derecho de acceso a los registros y archivos administrativos que la Constitución reconoce en su artículo 105, y han sido incorporados a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la Constitución, como norma suprema del ordenamiento, configura una serie de derechos que tienen el calificativo de fundamentales y son de aplicación general en todos los ámbitos.

Así, el artículo 14 de la CE reconoce el derecho de igualdad de los españoles, que debe ser respetado tanto en la creación de las normas como en su aplicación, mientras el artículo 24 de esta norma hace referencia a la tutela judicial efectiva, como derecho del ciudadano⁷³⁴. Sin embargo, uno de los derechos fundamentales que más problemas ha suscitado en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes es el derecho a la intimidad reconocido en el artículo 18 de la CE.

Como ha sido nuestra intención destacar a lo largo del estudio realizado acerca de los deberes de colaboración de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria, el derecho a la intimidad debe ser respetado en el desarrollo del procedimiento de gestión y no puede ser vulnerado en el ejercicio de las actuaciones de comprobación de los órganos gestores; sin embargo, como tiene establecido el Tribunal Constitucional⁷³⁵, no existen derechos ilimitados y los derechos fundamentales recogidos en la Constitución pueden ceder *“por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos”*. En base a ello, la eficacia en la actuación administrativa ha prevalecido, en algunos casos, sobre el derecho a la intimidad de las personas que intervienen en el procedimiento.

Así, desde nuestro punto de vista, aunque las actuaciones administrativas de los órganos gestores no alcanzan a las potestades investigadoras, ámbito en el que las fricciones entre la potestad administrativa y el derecho a la intimidad se agravan, deben ser diseñadas, en un futuro Reglamento General de Gestión, de forma que respeten el derecho a la intimidad de las personas afectadas.

⁷³⁴ Un análisis del significado de estos derechos se realizó en el Capítulo II de este trabajo al que nos remitimos.

⁷³⁵ FJ 5º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre. De nuevo, el Tribunal Constitucional reitera, en el FJ 10º de la STC 76/1990, de 26 de abril, que *“el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el art. 31 de la Constitución...”*, declarando en la Sentencia 143/1994, de 9 de mayo, sobre el Número de Identificación Fiscal, que *“el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho”* (FJ 6º).

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

En este sentido, ya hemos avanzado con anterioridad, la necesidad de que la futura regulación de los acuerdos de colaboración previstos en el artículo 64 del RIRPF se establezca de tal forma que no sea vulnerado el derecho a la intimidad de las personas físicas que opten por acudir a este nuevo sistema de gestión.

B) Los derechos de los contribuyentes en la Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria no es una Ley excesivamente garantista de los derechos de los contribuyentes, puesto que surgió en un momento en que lo más importante no eran los derechos de aquéllos. Sin embargo, en la actualidad, tras varias reformas, esta Ley sigue preocupada en exceso de las potestades administrativas y no ha incorporado a su regulación el conjunto de derechos que deben ser respetados por los órganos administrativos en el ejercicio de sus funciones.

Este desequilibrio en las relaciones entre la Administración tributaria y los particulares en los procedimientos tributarios, donde la superioridad de la Administración seguía patente, ha sido la causa que ha favorecido la aprobación de un cuerpo normativo que recoge el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios para *“profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”*⁷³⁶. No obstante, como ya hemos tenido ocasión de indicar, estos derechos y garantías deben ser incorporados a la propia Ley General Tributaria, al ser ésta una norma básica del ordenamiento tributario, y así esperamos que ocurra en un futura reforma de la misma.

Mientras tanto, la Ley General Tributaria recoge, de forma dispersa, algunos derechos reconocidos a los contribuyentes en el procedimiento de gestión, la mayoría de los cuales han sido contenidos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, a la que nos referimos seguidamente. Entre ellos, la Ley General Tributaria reconoce el derecho al carácter

⁷³⁶ Exposición de motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

reservado de los datos que obran en poder de la Administración, regulado en el artículo 113 de la misma, o el derecho al trámite de audiencia en las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123.

Pero, además, esta Ley concede a los particulares el derecho a reclamar en queja por los defectos de tramitación en el procedimiento de gestión tributaria, al reconocer, en el artículo 106.1, que *“En todo momento, podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución del asunto”*⁷³⁷.

La reclamación en queja no es un recurso propiamente dicho, puesto que no se reclama contra un acto administrativo, sino que constituye un acto del interesado por el cual, antes de que se dicte la correspondiente resolución, pretende la subsanación de los defectos advertidos⁷³⁸. Se constituye, por tanto, en un derecho del interesado a la presentación de un escrito, en cualquier momento del procedimiento, con la pretensión de corregir los errores producidos, antes de la resolución⁷³⁹.

El principal problema suscitado por la reclamación en queja del artículo 106 de la LGT, que se diferencia de la simple queja del artículo 34.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958⁷⁴⁰, no abolido por la Disposición derogatoria única de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, es la falta de una regulación actual de su

⁷³⁷ La reclamación en queja aparece regulada, asimismo, en el artículo 79.2 de la LRJPAC, de aplicación supletoria al procedimiento tributario.

⁷³⁸ ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pág. 103.

⁷³⁹ PEÑUELAS REIXACH, Lluís, “Reclamación en queja y procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1376.

⁷⁴⁰ El artículo 34.1 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo, establece que en todos los Ministerios civiles, Organismos autónomos y grandes unidades administrativas, existirá una Oficina de Iniciativas y Reclamaciones, encargada de *“atender y tramitar las quejas a que puedan dar lugar las tardanzas, desatenciones y otras anomalías que se observen en el funcionamiento de los mismos”*.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

procedimiento, ya que la ausencia de regulación de este extremo en la Ley General Tributaria y en la Ley de Procedimiento Administrativo, de aplicación supletoria al procedimiento tributario, y la carencia de un Reglamento General de Gestión que regule la reclamación en queja en el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión, determina la aplicación de aquellos artículos que el Reglamento de 29 de julio de 1924 dedicó a esta reclamación⁷⁴¹, que no fueron derogados por la Disposición final 2ª del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas y, por consiguiente, podrían considerarse vigentes⁷⁴². Sin embargo, en nuestra opinión, estamos ante una regulación demasiado antigua de la reclamación en queja que debe mejorarse, por lo que al procedimiento de gestión se refiere, en el Reglamento que lo desarrolle.

La falta de regulación del procedimiento para la reclamación en queja ha venido solucionada, en cierta manera, por la Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a que se refiere la Disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, puesto que, de acuerdo con la norma 2.2 de dicha Resolución, el procedimiento previsto en ella, se aplica, con alguna especialidad, a las quejas presentadas al amparo del artículo 106 de la LGT. No obstante, en nuestra opinión, esta Resolución deja algunos cabos sueltos para cuya solución hay que remitirse al Reglamento de 29 de julio de 1924 *“en su carácter de supletorio para la tramitación de todos aquellos asuntos del ramo de Hacienda que no se hallen regulados expresamente por disposiciones de especial aplicación a los mismos”*⁷⁴³.

⁷⁴¹ Artículos 100 a 104 del Reglamento de 29 de julio de 1924.

⁷⁴² En este sentido, SERRERA CONTRERAS, Pedro Luis, “La reclamación en queja dentro de la vía de gestión tributaria”, *HPE*, núm. 16, 1972, págs. 228 y 229 y ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., págs. 103 y 104.

⁷⁴³ Disposición final 1ª del Reglamento de 29 de julio de 1924.

C) Los derechos de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, dedica su artículo 3 a enumerar el conjunto de derechos que, con carácter general, corresponden a los contribuyentes en los procedimientos tributarios⁷⁴⁴, a los que dedica un desarrollo posterior, pero, si bien especifica aquellos derechos que corresponden a los particulares en determinados procedimientos⁷⁴⁵, no sistematiza el contenido de aquéllos que corresponden al contribuyente en el procedimiento que se desarrolla por los órganos gestores. Por esa razón, debemos delimitar, en estas páginas, los derechos que, contenidos en el Capítulo IV de esta Ley, dedicado a los procedimientos tributarios en general, asisten a los sujetos que intervienen en el procedimiento de gestión.

a) El derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones

El derecho a ser informado y asistido por la Administración en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, contenido en el apartado a) del artículo 3 de la Ley, es desarrollado en el Capítulo II de la misma como un deber que corresponde a la Administración y que ya analizamos en el Capítulo anterior de nuestro trabajo, dedicado a las potestades y deberes administrativos, al que nos remitimos con el objeto de no ser reiterativos.

⁷⁴⁴ Estamos de acuerdo con DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Eva, cuando establece que no parece conveniente un sistema de “*numerus clausus*” en esta materia, ya que, pueden ir reconociéndose nuevos derechos del contribuyente frente a la actuación administrativa, “*Reflexiones acerca de un posible Estatuto... (I)*”, ob. cit., pág. 6.

⁷⁴⁵ La ley 1/1998, de 26 de febrero, dedica sus capítulos V, VI, VII y VIII a regular los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación, el procedimiento sancionador y los recursos y reclamaciones, respectivamente.

b) El derecho del contribuyente a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte

Este derecho, al que se refiere el apartado d) del artículo 3, es completado en el artículo 14 de la Ley, que añade, junto al derecho del contribuyente que sea parte en el procedimiento a conocer el estado de tramitación del mismo, el de *“obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución, salvo que afecten a los intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una ley”*⁷⁴⁶.

De esta forma, el artículo 14 de la Ley hace referencia a dos derechos de los interesados en el procedimiento de gestión⁷⁴⁷, que refuerzan la seguridad jurídica de los mismos, puesto que les permiten advertir, en cada momento, el estado de tramitación del procedimiento que se está desarrollando y, sobre todo, conocer aquellos datos que van a ser tenidos en cuenta para dictar la resolución correspondiente⁷⁴⁸.

Mientras no se desarrolle el contenido de estos derechos⁷⁴⁹, la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, para la aplicación de la Ley, ha establecido algunas indicaciones acerca del ejercicio de los mismos.

⁷⁴⁶ Estos derechos estaban reconocidos, con anterioridad, en el artículo 35 a) de la LRJPAC, que dispone el derecho de los ciudadanos *“a conocer, en cualquier momento del procedimiento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos”*.

⁷⁴⁷ Descartamos la utilización del término “contribuyente parte”, puesto que este último es un término procesal cuyo uso no nos parece aconsejable en el ámbito tributario y aludimos al interesado como sujeto de estos derechos, siguiendo la terminología utilizada por la Ley de Procedimiento Administrativo, como lo hiciera FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., págs. 97 y 98 y MELÓN MUÑOZ, Alfonso, “Estado de tramitación de los procedimientos”, *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., págs. 122 y 123.

⁷⁴⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 89.

⁷⁴⁹ El tenor del artículo 14 de la LDGC limita el ejercicio de estos derechos al procedimiento de gestión tributaria, sin embargo la ubicación del mismo en la Ley nos hace pensar que el mismo es aplicable en todos los procedimientos tributarios. En este sentido, FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., págs. 99 y 100 y MELÓN MUÑOZ, Alfonso, “Estado de tramitación de los procedimientos”, *Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 123.

Así, de acuerdo con la Disposición 5ª de la citada Instrucción, el sujeto interesado puede recabar la información, bien por escrito o bien verbalmente, y el órgano administrativo competente debe elegir idéntico medio para facilitarle la contestación. Sin embargo, no se identifica el órgano al que debe solicitarse la información, y se desconoce hasta que punto la petición oral es aconsejable para el sujeto interesado, teniendo en cuenta el principio de confianza legítima que debe inspirar la actuación administrativa; aspectos que deben ser mejorados mediante una reglamentación adecuada de estos derechos.

Por lo que respecta al derecho a obtener copias, contenido asimismo en el artículo 14 de la Ley, aparece limitado por el cumplimiento de una serie de requisitos, a saber: debe tratarse de documentos que figuren en el expediente, han de ser tenidos en cuenta por el órgano competente para dictar su resolución y deben respetarse los límites para la obtención de las copias referidos en el precepto citado, esto es, los intereses de terceros, la intimidad de otras personas y lo dispuesto en la Ley⁷⁵⁰.

Teniendo en cuenta los requisitos mencionados en el precepto, podemos avanzar cómo el tenor del precepto permitirá al órgano competente burlar su cumplimiento, negándose a facilitar las copias solicitadas con el pretexto de que dichos documentos no van a ser tenidos en cuenta para dictar la resolución⁷⁵¹ o, incluso, disponiendo la existencia de intereses de terceros por encima del derecho del interesado solicitante. Todos estos aspectos deben, en nuestra opinión, estar correctamente regulados para evitar la

⁷⁵⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, "La interpretación administrativa...", ob. cit., págs. 58 y 59.

⁷⁵¹ FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 102. Sin embargo, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, disponen que "La referencia del art. 14 de la LDGC a que los documentos <han de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución> no puede entenderse como la introducción de un requisito adicional que deba enjuiciar el órgano administrativo antes de suministrar la copia. Por el contrario, constituye una mera alusión al objetivo que se persigue con el reconocimiento del derecho: facilitar al obligado tributario el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, poniendo a su disposición los documentos que van a resultar determinantes para la resolución del expediente. Sin embargo, éste no es un juicio que pueda efectuarse <a priori>, por lo que la Administración debe, en todo caso y con las únicas excepciones que el art. 14 de la LDGC contempla -es decir, el respeto a intereses de terceros, a la intimidad de otras personas y a lo dispuesto en la Ley-, facilitar la copia de todos los documentos que obren en el expediente", "La interpretación administrativa...", ob. cit., pág. 58.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

discrecionalidad del órgano administrativo, cuando, por otro lado, se trata de una norma, como la mayoría de las contenidas en esta Ley, carente de sanción.

Por último, respecto al derecho a obtener copias de los documentos del expediente mencionamos el último inciso del artículo 14 de la LDGC que establece que *“En las actuaciones de comprobación e investigación, estas copias se facilitarán en el trámite de audiencia al interesado al que se refiere el artículo 22 de esta Ley”*. Si bien esta norma fue introducida para evitar el riesgo de que la solicitud constante de copias por los interesados incidiera en la eficacia de la actuación administrativa de comprobación, el trámite de audiencia no es el momento oportuno para facilitar todas las copias solicitadas, puesto que su proximidad con la resolución del órgano administrativo dificulta al sujeto afectado el conocimiento de todos los datos que van a ser tenidos en cuenta para dictar la resolución, anteponiéndose la eficacia administrativa sobre el derecho del sujeto a la tutela judicial efectiva y a la no indefensión⁷⁵².

c) El derecho a conocer la identidad de las personas responsables de la tramitación del procedimiento

El artículo 3 e) de la LDGC regula el derecho de los contribuyentes interesados a *“conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria”*, reiterado en el artículo 15 de esta misma Ley y que no innova, en absoluto, el contenido del artículo 35 b) de la LRJPAC.

El equilibrio en las relaciones entre la Administración y los particulares aconseja el conocimiento por éstos de las personas con las que se relacionan en el procedimiento y de aquéllas encargadas de solventar cada uno de los trámites que componen el mismo para afianzar su seguridad jurídica, como principio básico que inspira la Ley, y permitir la exigencia de responsabilidades a la persona adecuada.

⁷⁵² FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 105.

Sin embargo, lejos de ello, el derecho contenido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, alude al conocimiento de la persona responsable del procedimiento pero no a la persona o funcionario que actúa en cada caso⁷⁵³. Por esta razón, la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, ha venido a regular, en su Disposición 7ª, los responsables en el Área de Gestión Tributaria, estableciendo al efecto que, del despacho o tramitación de los expedientes son responsables, en las Administraciones, los Jefes de Servicio y, en su defecto, los Jefes de Sección, mientras en las Delegaciones de la Agencia lo son los Jefes de Dependencia, los Jefes de Servicio o los Jefes de Sección y, por otro lado, las personas competentes para dictar los actos administrativos son, en las Administraciones, los administradores, mientras en las Delegaciones Especiales o Delegaciones de la Agencia serán los Delegados Especiales, los Delegados y los Jefes de Dependencia.

No obstante, sin desmerecer la seguridad que proporciona el conocimiento de la persona responsable, en último término, de la tramitación del procedimiento, sería conveniente que este derecho hiciera referencia a la posibilidad de conocer la identidad del funcionario concreto vinculado a cada trámite procedimental, como un modo de acercar la Administración al contribuyente.

d) El derecho a obtener certificaciones y copias de las declaraciones y otros documentos presentados

Este derecho que, en el artículo 3 f) de la Ley, se limita a la posibilidad de solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, se ha visto ampliado por la redacción del artículo 16 de la misma, que alude al derecho de los contribuyentes “*a que se les expida certificación de las declaraciones tributarias por ellos presentadas o de extremos concretos contenidos en las mismas*”, mientras, “*a efectos de la acreditación de la presentación de documentos ante la Administración tributaria, así como de la fecha de dicha presentación, los contribuyentes tienen derecho a obtener copia sellada de los mismos, siempre que la aporten junto con los originales para su cotejo y, en*

⁷⁵³ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 90.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

*el caso de que dichos documentos no deban obrar en el expediente, podrán solicitar la devolución de tales originales*⁷⁵⁴.

Del contenido del artículo 16 de la LDGC podemos extraer la existencia de diversos derechos de los contribuyentes en sus relaciones con los órganos de gestión.

En primer lugar, los contribuyentes tienen derecho a solicitar certificación de las declaraciones presentadas al órgano gestor.

En segundo lugar, gozan del derecho a pedir copia sellada de las declaraciones y demás documentos presentados en el procedimiento de gestión, aportando la misma junto al original para su cotejo.

Por último, disponen del derecho a la devolución de los originales de los documentos presentados, cuando éstos no deban obrar en el expediente de forma obligatoria⁷⁵⁵.

e) El derecho a no aportar documentos que hayan sido ya presentados y se encuentren en poder de la Administración actuante

El derecho a no aportar documentos ya presentados y en poder de la Administración que actúa se recoge, como uno de los derechos generales de los contribuyentes, en el artículo 3 g) de la LDGC y aparece desarrollado en su artículo 17, donde se integran dos derechos diferentes de los contribuyentes, a saber, el derecho a rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable

⁷⁵⁴ De esta forma, se incorpora al ordenamiento jurídico tributario el derecho contenido en el apartado c) del artículo 35 de la LRJPAC, "*A obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en el procedimiento*".

⁷⁵⁵ En este sentido, véase los artículos 7 y 8 del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro.

al procedimiento de gestión y el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

La Administración tributaria, de acuerdo con el principio de legalidad en la actuación administrativa, no debe requerir a los particulares más documentos de los exigidos por la normativa aplicable al procedimiento, pero, no obstante lo anterior, si el órgano administrativo los reclamara, el sujeto obligado puede negarse a su presentación, de acuerdo con el dictado del artículo 17 de la Ley.

Por otro lado, según la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, éstos tienen derecho a no aportar aquellos documentos que ellos mismos hayan presentado a la Administración que está actuando y que se encuentren en su poder. Al comparar la redacción de este precepto con el artículo 35 f) de la LRJPAC⁷⁵⁶, podemos observar como la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ha limitado el derecho “a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos”, luego, ¿qué ocurre si esos datos o documentos se encuentran en poder de la Administración tras haber sido presentados por una tercera persona en cumplimiento del deber de información?. De acuerdo con el tenor literal del artículo 17 de la LDGC, el contribuyente se verá sometido al deber de volver a presentar dichos documentos, lo que, en nuestra opinión, no es acorde con el principio de economía procesal ni con el derecho del sujeto, contenido en el artículo 20 de esta misma Ley, a que las actuaciones de la Administración se realicen de la forma menos gravosa para el contribuyente. Por todo ello, entendemos que si un dato o documento obra en poder de la Administración, tras haber sido presentado por el mismo contribuyente o por una tercera persona, aquél no debe ser obligado a presentarlo de nuevo, puesto que el derecho a no presentar documentos se extiende, a nuestro entender, a estos supuestos⁷⁵⁷. Por otro lado,

⁷⁵⁶ De acuerdo con el artículo 35 f) de la LRJPAC, los ciudadanos tienen derecho a “no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante”.

⁷⁵⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 95 y FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 119. Véase, en este sentido, la SAN de 20 de junio de 1997, que estima el recurso de un contribuyente que solicitaba una devolución por exceso de retenciones y no acompañaba el certificado

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

el último inciso del artículo 17 permite a la Administración “requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, previamente aportados, contenidos en dichos documentos”.

Por último, nos referimos a la exigencia de que los datos estén en poder de la Administración *actuante*. Pensamos que este derecho podría haberse extendido más allá a aquellos documentos presentados en cualquier Administración tributaria, invocando el principio de colaboración entre ellas, sin embargo, de nuevo la eficacia en la actuación administrativa antecede a los derechos del contribuyente que no puede basar su negativa a la presentación de estos datos en el hecho de haber sido presentados en otra Administración de diferente ámbito territorial⁷⁵⁸.

En este sentido, constituye un avance la Disposición adicional 4ª de la LIRPF, que prevé la colaboración entre Administraciones al establecer que “*Previa autorización de los interesados y en los términos y garantías que se establezcan mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, la información de carácter tributario que precisen las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones podrá ser suministrada a aquéllas directamente por la Agencia Estatal de Administración tributaria por medios informáticos o telemáticos, en el marco de la colaboración que se establezca... En la medida en que a través del indicado marco de colaboración las Administraciones públicas puedan disponer de dichas informaciones no se exigirá a los interesados que aporten individualmente certificaciones expedidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ni la presentación, en original, copia o certificación, de sus declaraciones tributarias*”. Dicha posibilidad aparece regulada en la Orden de 18 de noviembre de 1999,

porque las entidades pagadoras se negaban a entregárselo, con fundamento en el artículo 35 f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

⁷⁵⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 95. Lo que sí parece claro es que no importa el órgano de la Administración que esté actuando y ante el que se ha presentado el documento, siempre que pertenezcan a la misma, en este sentido, dice TORREGROSA CARNÉ que “La referencia de la norma a la Administración actuante remite a la personalidad única de cada entidad, con lo que la invocación de un órgano diverso de la misma Administración, no debería ser causa suficiente para exigir lo que ya se encuentra en cualquiera de sus secciones”, “El procedimiento de gestión y la Ley 30/1992”, *Incidencia en los procedimientos...*, ob. cit., pág. 73.

ya citada con anterioridad, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones.

f) El derecho al carácter reservado de la información obtenida por la Administración y al acceso a registros y archivos administrativos

En primer lugar, el artículo 3 h) de la LDGC reconoce el derecho de los contribuyentes *“en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”*.

Este derecho del contribuyente se configura en el artículo 18 de la misma Ley como un deber de la Administración al carácter reservado de los datos obtenidos y a su utilización para unos fines concretos, que se regula junto al deber de secreto y sigilo de los funcionarios sobre esos datos al que ya hicimos alusión en el capítulo de nuestro trabajo relativo a los deberes administrativos.

Por otro lado, estamos de acuerdo con FERNÁNDEZ JUNQUERA, cuando establece que la remisión del artículo 3 h) a lo previsto en otras leyes convierte a este precepto en irrelevante, puesto que obliga a remitirse al contenido del artículo 113 de la LGT que alude al carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración y a los supuestos en que es posible la cesión de los mismos⁷⁵⁹. Nos remitimos, en este punto, a las consideraciones aportadas al estudiar los límites al uso de la información obtenida por la Administración tributaria, donde nos referíamos al carácter reservado de los datos obtenidos.

⁷⁵⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., págs. 93 y 94.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Por otro lado, el artículo 18.2 de la LDGC, establece que *“En el marco previsto en el apartado anterior, los contribuyentes pueden acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el solicitante haya intervenido”*.

Este derecho de acceso a los registros y archivos administrativos es reflejo, aunque limitado, del derecho constitucional de acceso contenido en el artículo 105 de la norma suprema y desarrollado por el artículo 37 de la LRJPAC. En efecto, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, exige que se trate de registros y documentos de expedientes que correspondan a procedimientos terminados en el momento de la solicitud y que el solicitante sea un contribuyente que haya intervenido en el procedimiento.

No obstante, el acceso de los contribuyentes a las bases de datos informatizados de la Administración tributaria tiene especial importancia, sobre todo, para aquellos sujetos a los que los datos se refieran, que pueden conocer la información que sobre ellos dispone la Administración y proceder a las rectificaciones oportunas. Sobre el derecho de autodeterminación informativa, nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe dedicado a los deberes de información de terceras personas y sus límites.

g) El derecho al trato respetuoso

El artículo 3 i) de la LDGC ha establecido el derecho de los contribuyentes a ser tratados con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria⁷⁶⁰.

En este punto, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no introduce ninguna novedad, sino que más bien encaja, en el articulado de la Ley, un recordatorio a la Administración para que actúe de acuerdo con este deber que, por otra parte, ha sido

⁷⁶⁰ Asimismo, se establece este derecho en el artículo 19 de la Ley, que viene a reiterar lo previamente dispuesto.

recogido en el artículo 7.2 del RGIT, referido a los deberes que deben observar estos órganos en el ejercicio de su labor.

Así, el incumplimiento de este deber por parte de los órganos administrativos, configurado en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un derecho de los contribuyentes, está sancionado como falta disciplinaria grave o leve, en su caso, por el Reglamento de régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado aprobado por Real Decreto de 10 de enero de 1986⁷⁶¹.

En nuestra opinión, el trato respetuoso hacia los contribuyentes, que se entiende esencial en las relaciones entre la Administración tributaria y los sujetos obligados, debe aparecer referido, igualmente, como derecho de los contribuyentes y como deber del órgano de gestión en un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria.

h) El derecho a que las intervenciones del contribuyente en el procedimiento se realicen de la forma menos gravosa para el mismo

De acuerdo con el principio general contenido en el artículo 2.2 de la LDGC de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, el artículo 3 j) establece el derecho del contribuyente a que las actuaciones administrativas que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma “menos gravosa” para éste.

Este derecho se describe en el artículo 20 de la misma Ley, donde, desde otro punto de vista, se contiene el deber de la Administración tributaria de facilitar al contribuyente el ejercicio de sus derechos y obligaciones tributarias y procurar que la intervención de los contribuyentes en los procedimientos se realice de la forma menos gravosa para ellos, “*siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”.

⁷⁶¹ De acuerdo con el artículo 7 del Reglamento, se considera falta grave, “*La grave falta de consideración con los administrados*”, mientras constituye falta leve, “*La incorrección con el público, superiores, compañeros o subordinados*”.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

La intervención del contribuyente de la forma “menos gravosa” parece indicar que el procedimiento debe realizarse de la forma que menos moleste al interesado⁷⁶² y conecta, en nuestra opinión, con otros aspectos que hemos ido analizando hasta ahora, esto es, con la no exigencia de presentación de documentos que ya han sido presentados previamente o con la eliminación de dobles comprobaciones realizadas por órganos administrativos diferentes o, incluso, con las críticas a la exigencia del deber de autoliquidar cuando sería menos gravoso exigir al contribuyente una declaración tributaria de hechos imponibles para que los funcionarios competentes realizasen las operaciones de calificación y liquidación oportunas⁷⁶³.

En este derecho se ha fundamentado, la inexigencia a partir de la campaña de renta del ejercicio 1998, de acompañar a las declaraciones con derecho a devolución los originales de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados del correspondiente ejercicio, “con el propósito de facilitar a los contribuyentes la presentación de sus declaraciones”⁷⁶⁴ y, por otra parte, el mismo justifica el nuevo sistema de comunicaciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los sujetos no obligados a declarar.

i) El derecho a formular alegaciones y aportar documentos en el procedimiento de gestión

Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento, formular las alegaciones y aportar los documentos que crean convenientes, con anterioridad al trámite

⁷⁶² FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 97 y siguientes.

⁷⁶³ RODRÍGUEZ FERREIRO, Manuel, “Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *GF*, núm. 12, 1984, pág. 105.

⁷⁶⁴ Exposición de motivos de la Orden de 12 de marzo de 1999, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 1998, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos.

de audiencia o, en su caso, a la propuesta de resolución y éstos deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al dictar la propuesta de resolución⁷⁶⁵.

Mediante este derecho, de extraordinaria importancia en el procedimiento de gestión tributaria, que se diferencia del trámite de audiencia⁷⁶⁶, el contribuyente puede ir aportando a la Administración tributaria aquellos datos y documentos que considere convenientes para la resolución del procedimiento.

El derecho a formular alegaciones era reconocido por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre⁷⁶⁷, sin embargo, la incorporación de este derecho al ámbito tributario se ha realizado ampliando el plazo para su ejercicio⁷⁶⁸, puesto que aquéllas pueden ser formuladas con anterioridad al trámite de audiencia o a la propuesta de resolución. En nuestra opinión, el legislador está pensando en el caso de que se suprima el trámite de audiencia, haciendo referencia, por esa razón, a la posibilidad de formular alegaciones hasta el momento en que se realice la propuesta de resolución⁷⁶⁹. Sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de gestión volveremos en el Capítulo siguiente al tratar los aspectos procedimentales más significativos.

⁷⁶⁵ Artículos 3 k) y 21 de la LDGC.

⁷⁶⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, se refiere a la diferencia entre las alegaciones y el trámite de audiencia, *El Estatuto del contribuyente*, ob. cit., págs. 129 y 130.

⁷⁶⁷ Artículo 35 e) de la LRJPAC, desarrollado en el artículo 79 de la misma.

⁷⁶⁸ De acuerdo con FERREIRO LAPATZA, José Juan, “se trata de un lapsus de los redactores a los que alguien debiera avisar de su excesiva generosidad en este punto”, “¿Estatuto del Contribuyente...?”, ob. cit., pág. 12.

⁷⁶⁹ GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios...*, ob. cit., pág. 76. En opinión de FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, “la posibilidad de las alegaciones posteriores a las conclusivas sólo cabría admitirla en una demora excesiva en la tramitación y ante circunstancias nuevas”, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 131.

j) El derecho a la audiencia

El último de los derechos contenidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes aplicable al procedimiento de gestión al que nos vamos a referir es el derecho a la audiencia de todo contribuyente para alegar, con anterioridad a la propuesta de resolución, lo que convenga a su derecho⁷⁷⁰. Mediante este trámite, el órgano administrativo pone en conocimiento del sujeto afectado todo el expediente para que éste alegue, en aras al principio de tutela judicial efectiva y de no indefensión contenido en el artículo 24 de la CE, lo que considere oportuno.

El trámite de audiencia, reconocido constitucionalmente en el artículo 105 de esta norma fundamental, se configura como un trámite prescindible en el procedimiento administrativo común, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 84 de la LRJPAC, de aplicación supletoria al procedimiento tributario. No obstante, ha sido, finalmente, la Ley 25/1995, de 20 de julio, la que ha introducido el trámite de audiencia en la liquidación provisional de oficio que dictan los órganos de gestión tributaria al amparo del artículo 123 de la LGT, al que ya nos hemos referido en el Capítulo anterior.

Ahora bien, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes introduce el derecho a ser oído a través del trámite de audiencia en todos los procedimientos tributarios⁷⁷¹ mientras reitera la excepción a dicho trámite contenida en el artículo 84.4 de la LRJPAC, al disponer que *“Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos y otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”*.

⁷⁷⁰ Artículos 3 l) y 22.1 de la LDGC.

⁷⁷¹ Aunque el artículo 22 de la LDGC se refiere al procedimiento de gestión tributaria, su ubicación en el Capítulo IV, referido a los derechos y garantías en los procedimientos tributarios nos permite entender su aplicación a todos ellos.

La gestión de los tributos...

La exclusión del trámite de audiencia en estos casos, que tiene su base en el principio de economía procesal⁷⁷², no es aplicable, en nuestra opinión, al procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio del artículo 123 de la LGT, puesto que, de acuerdo con la Disposición 8ª de la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, relativa a las alegaciones y al trámite de audiencia, éste último se rige, en el procedimiento de gestión regulado en el artículo 123 de la LGT, por lo establecido en su apartado 3, que no contiene ninguna excepción al mismo.

Por consiguiente, el Reglamento General de Gestión Tributaria deberá disciplinar, entre otras cosas, el trámite de audiencia del interesado en el procedimiento de gestión, insistiendo en su aplicación en todos los casos, como parece ser lo más conveniente, o determinando de una forma excepcional aquellos supuestos en los que no sea necesario su realización.

C) El Consejo para la Defensa del Contribuyente

Como garante de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones tributarias se crea, mediante Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda para *“facilitar a los ciudadanos todos los cauces posibles para hacer llegar a las autoridades y responsables de los diferentes organismos públicos cualesquiera quejas, reclamaciones, sugerencias o propuestas que aquellos ciudadanos deseen transmitir como consecuencia de sus relaciones con las Administraciones públicas”*⁷⁷³.

Con la creación de este Consejo, cuya naturaleza es consultiva, los contribuyentes pueden formular las quejas, reclamaciones y sugerencias que crean convenientes por las tardanzas, desatenciones o cualquier otra actuación observada en sus relaciones con la

⁷⁷² FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, “Derechos generales de los contribuyentes”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., pág. 101.

⁷⁷³ Exposición de motivos del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo de Defensa del Contribuyente.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Administración tributaria⁷⁷⁴, sin perjuicio de la posibilidad de presentar, en todo momento, la reclamación en queja del artículo 106 de la LGT.

Para una eficaz actuación del Consejo, se adscribe al mismo, en el marco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una Unidad Operativa que le prestara el apoyo necesario en el ejercicio de sus funciones⁷⁷⁵.

El procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas ha sido regulado, de acuerdo con lo previsto en la Disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997, aplicable también a la reclamación en queja del artículo 106 de la LGT, con alguna especialidad⁷⁷⁶.

No obstante, a pesar de su creación como un órgano garante de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria, la presentación de una queja ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, se resuelve, en el mejor de los casos, con una respuesta por escrito del Servicio responsable o, en su defecto, del propio Consejo, pero no produce ningún efecto directo sobre el procedimiento al tratarse éste de un órgano consultivo que no puede dictar actos administrativos. Por ello, nos cuestionamos hasta que punto dicho órgano puede actuar como defensor de los derechos y garantías de los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión tributaria.

⁷⁷⁴ Artículo 2 a) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, referido a las funciones del Consejo.

⁷⁷⁵ Artículo 6 del Real Decreto citado en la nota anterior. El establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa se contempla en la Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997.

⁷⁷⁶ La especialidad radica en la norma 11.1, cuando *“Recibidas e inscritas las quejas y sugerencias, las Unidades receptoras procederán a su remisión a la Unidad de tramitación competente en el plazo máximo de dos días...”*, no obstante, *“Cuando se trate de quejas presentadas de forma expresa al amparo del artículo 106 de la Ley General Tributaria..., se remitirá simultáneamente copia de la queja al servicio competente para su resolución”*.

D) Los derechos de los ciudadanos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre

El artículo 35 de la LRJPAC recoge los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas, que al permanecer al margen del conjunto de normas que diseñan el procedimiento administrativo, son, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, de aplicación directa al procedimiento tributario y, entre ellos, al procedimiento desarrollado por los órganos de gestión. Sin embargo, la autonomía que subyace en la disciplina tributaria ha llevado al legislador a aprobar una Ley que regula los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, que ha venido a incorporar al ordenamiento tributario el conjunto de derechos establecidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y que, como ley posterior y específicamente tributaria, tiene, en nuestra opinión, aplicación preferente en estos procedimientos.

No obstante lo anterior, hacemos alusión a aquellos derechos que, contenidos en el artículo 35 de la Ley que regula el procedimiento administrativo, han sido omitidos en el articulado de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y que, a nuestro entender, son aplicables al procedimiento de gestión tributaria, de acuerdo con el tenor literal del artículo 1.2 de esta última Ley. Los derechos a los que nos referimos son dos, a saber: el derecho del ciudadano a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma y el derecho a exigir responsabilidades de las Administraciones públicas y del personal a su servicio, cuando corresponda.

El derecho a utilizar una lengua cooficial cuando el desarrollo del procedimiento se produzca por un órgano con sede en el territorio de una Comunidad autónoma que disponga de la misma aparecía recogido en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁷⁷⁷, sin embargo el Congreso decidió eliminarlo, ante los problemas

⁷⁷⁷ El artículo 16 del Proyecto de Ley que entró en el Congreso establecía que “*La lengua de los procedimientos de gestión tributaria tramitados por la Administración del Estado será el castellano. No obstante lo anterior, los contribuyentes, en sus relaciones con los órganos de la Administración tributaria del Estado con sede en el territorio de una Comunidad Autónoma con lengua cooficial propia, pueden presentar redactados en dicha lengua los documentos que les sean requeridos y solicitar que les sean traducidos a la misma los documentos expedidos por los órganos de la Administración tributaria del Estado*”.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

políticos que el tema de la lengua siempre ha suscitado. Pero la supresión de este precepto no impide, por aplicación del artículo 36 de la LRJPAC, que el contribuyente utilice la lengua oficial de una Comunidad Autónoma cuando el procedimiento se desarrolle por un órgano administrativo de dicha Comunidad⁷⁷⁸.

Por otro lado, los ciudadanos tienen derecho a exigir las responsabilidades que correspondan de las Administraciones públicas y del personal a su servicio por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos⁷⁷⁹. De este modo, por aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuando en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, los órganos competentes lesionen los bienes o derechos de los contribuyentes, éstos podrán exigir las responsabilidades oportunas; no parece ser otra la intención del derecho reconocido en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes a identificar a las personas responsables, en cada caso, de la tramitación del procedimiento, que la posibilidad de exigir las responsabilidades pertinentes.

3. Las garantías de los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión tributaria

Hasta ahora hemos ido haciendo referencia a los diferentes derechos recogidos en el artículo 3 de la LDGC, aplicables al procedimiento de gestión tributaria y a aquéllos que, contenidos en otras normas jurídicas, son, asimismo, relevantes en este procedimiento.

⁷⁷⁸ Véase, en este sentido, el artículo 10 del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, citado en la nota a pie núm. 755. La STC 50/1999, de 6 de abril, ha declarado la constitucionalidad de determinados párrafos del artículo 36 de la LRJPAC siempre que se interpreten en el sentido de que la obligación de traducir al castellano que en los mismos se contiene no se extiende a los documentos, expedientes o partes de los mismos que vayan a surtir efectos en otra Comunidad Autónoma, en la que la lengua en la que dichos documentos hayan sido redactados tenga también carácter oficial (FJ 9º). Por otra parte, esta idea ha sido introducida en la nueva redacción del artículo 36 de la Ley que regula el procedimiento administrativo común, en virtud de la modificación experimentada por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

⁷⁷⁹ Artículo 139 de la LRJPAC.

No obstante, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, se refiere tanto a los derechos como a las garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, lo que aconseja la distinción entre aquéllos y las denominadas garantías, que no aparecen contenidas en el citado artículo 3, sino que se desprenden del resto de su articulado.

Las garantías contenidas en la Ley de 26 de febrero de 1998 son, esencialmente, de carácter procedimental y establecidas para preservar que los actos administrativos se dicten correctamente y respetando los derechos de los contribuyentes⁷⁸⁰.

De acuerdo con ello, debemos aludir a las garantías procedimentales recogidas en el Capítulo IV de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que resulten aplicables al procedimiento desarrollado por los órganos de gestión, puesto que, como ya advertimos, la Ley ha olvidado especificar los derechos y garantías referidos al procedimiento de gestión tributaria.

Entre tales garantías destaca la obligación de resolver que compete, en todo caso, al órgano gestor y la exigencia de que los actos de liquidación, de comprobación de valor o cualquier otro acto dictado por dichos órganos deba ser motivado para evitar situaciones de indefensión del sujeto afectado y para asegurar la posibilidad del correspondiente recurso⁷⁸¹.

Asimismo, otra de las garantías detalladas en esta Ley, hace referencia al plazo para la resolución del procedimiento de gestión que, en aras a la consecución de un procedimiento sin dilaciones indebidas y al principio de seguridad jurídica, debe desarrollarse en un plazo máximo de seis meses⁷⁸². No obstante, nos remitimos al análisis

⁷⁸⁰ En este sentido, BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen, "El Estatuto del Contribuyente", *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 1, 1997, pág. 29.

⁷⁸¹ Ambas garantías aparecen en el artículo 13 de la LDGC. La exigencia de motivación de los actos administrativos ha tenido una gran relevancia en lo que respecta a las llamadas liquidaciones paralelas a las que nos referíamos en el Capítulo anterior.

⁷⁸² Artículo 23 de la LDGC.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

de los plazos en el procedimiento de gestión que será realizado en el Capítulo siguiente en el que insistimos de nuevo sobre este precepto.

Por último, inspirado en idénticos principios que el anterior, el artículo 24 de la Ley alude al plazo de prescripción que, reducido a cuatro años, garantiza al contribuyente que el transcurso del mismo sin actuación administrativa alguna, impide su ejercicio por parte del órgano gestor. Nos remitimos, asimismo, al estudio que de la caducidad y su diferenciación con la prescripción en el procedimiento de gestión será realizado en el próximo Capítulo.

Como podemos observar, las garantías que ofrece la Ley 1/1998, de 26 de febrero, son garantías procedimentales que serán estudiadas detenidamente en el Capítulo que dediquemos al desarrollo del procedimiento de gestión, al que nos remitimos.

V. CONCLUSIÓN

Nuestro objetivo en el desarrollo de este Capítulo se ha visto presidido por la necesidad de definir la posición jurídica de los particulares en el ámbito de la gestión tributaria, teniendo en cuenta que las actuaciones que éstos realizan, esto es, los datos aportados por los sujetos pasivos y los datos comunicados por terceras personas obligadas a suministrar información, son los dos pilares básicos sobre los que se apoya la Oficina gestora en el ejercicio de las potestades reguladas en el artículo 123 de la LGT.

Por ello, hemos comenzado nuestro análisis de los deberes tributarios de los particulares en este ámbito destacando la importancia de aquéllos que, contenidos en el artículo 35 de la LGT, corresponden a los sujetos pasivos del tributo que se está gestionando.

En primer lugar, los sujetos pasivos están obligados a presentar la declaración tributaria que, como modo de iniciación del procedimiento de gestión, aparece definida en el artículo 102 de la LGT. Ahora bien, en relación con esta figura, el estudio realizado a lo

La gestión de los tributos...

largo de este Capítulo nos ha permitido considerar que el concepto de declaración establecido en la Ley General Tributaria presenta algunas incorrecciones y podría ser mejorado en el sentido de definir la misma como aquel acto del particular, ejercido en cumplimiento de un deber tributario, por el que se manifiesta ante el órgano de gestión la realización del hecho imponible del tributo y que da inicio al procedimiento de liquidación, puesto que ésta no constituye, en todo caso, un documento presentado ante la Oficina gestora, a pesar de que sigue siendo la forma escrita la más usual.

Por otro lado, es frecuente en la práctica la presentación de una declaración complementaria a la que la Ley se ha referido implícitamente al regular, en su artículo 61.3, las declaraciones extemporáneas, puesto que éstas son, en su mayoría, declaraciones complementarias, pero, sin embargo, sería conveniente que la Ley General Tributaria se refiriera a ellas definiéndolas como aquellas declaraciones que complementan a las inicialmente presentadas.

No obstante, el procedimiento de gestión tributaria se inicia, en la mayoría de los casos, con una declaración del sujeto pasivo, acompañada de la correspondiente autoliquidación tributaria, mediante la cual el contribuyente determina el importe de la deuda tributaria o de la devolución que corresponda y que conlleva, en su caso, el ingreso inmediato de la deuda resultante. Sin embargo, la implantación de dicha figura en el procedimiento de gestión, inspirada en razones de agilidad y eficacia administrativa, no ha encontrado una adecuada regulación en la Ley General Tributaria para la cual la autoliquidación tributaria constituye un cuerpo extraño, cuya regulación se contiene en las normas propias de los tributos que se gestionan mediante declaración-liquidación. Por ello, creemos conveniente que, en una futura reforma de la Ley General Tributaria, se incluya la autoliquidación entre los deberes tributarios de los sujetos pasivos regulados en el artículo 35 y se dediquen algunos preceptos de su articulado a definir la misma y a regular los efectos jurídicos que, en el procedimiento de gestión, conlleva la presentación de una autoliquidación tributaria.

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

Asimismo, junto a las declaraciones tributarias, el artículo 35 de la LGT ordena al sujeto pasivo a presentar las comunicaciones que se exijan para cada tributo. Las comunicaciones han existido siempre, pero, la Ley General Tributaria no las ha definido y, por ello, tomando como consideración previa la definición de la declaración tributaria del artículo 102 de la LGT, hemos creído necesario mantener una definición de la comunicación que nos sirva de premisa para el estudio de las más significativas, entendiendo que se trata de una declaración de conocimiento por medio de la cual el sujeto pasivo declara a la Oficina gestora aquellos datos o circunstancias relevantes para la aplicación del tributo, que no constituyen manifestación del hecho imponible. Este sería, a nuestro entender, otro de los conceptos que debería ser incluido en una futura reforma de la Ley General Tributaria.

Pero, si bien las comunicaciones de datos han existido siempre, esta figura ha alcanzado especial importancia tras la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que ha introducido un nuevo sistema de gestión para los contribuyentes no obligados a declarar en el Impuesto, basado en la presentación de una comunicación tributaria, a los efectos de obtener la correspondiente devolución, con la finalidad de limitar los costes indirectos que se encuentran obligados a soportar los contribuyentes en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria.

En este sentido, a pesar de que la regulación actual de la comunicación tributaria no nos satisface demasiado, puesto que constituye una fuente importante de inseguridad jurídica para el contribuyente, se ha iniciado con ella un importante camino hacia una futura supresión de la autoliquidación tributaria para determinados sectores de contribuyentes, lo que podría llegar a suponer una importante limitación de los costes indirectos que éstos soportan en éste y en otros Impuestos.

Por otro lado, la colaboración de los particulares en la gestión tributaria se extiende a terceras personas obligadas, de acuerdo con la Ley General Tributaria, a suministrar información a la Administración. No obstante, el artículo 111 de esta Ley, que diferencia entre la información obtenida por suministro y la información mediante requerimiento

La gestión de los tributos...

individualizado no distingue el órgano competente, en cada caso, para obtener la información. En este sentido, entendemos que la Ley debía excluir, de forma expresa, la posibilidad de que los órganos de gestión realicen requerimientos individualizados a terceras personas, al margen de la información que éstas están obligadas a facilitar a la Administración con carácter general.

De este modo, la información suministrada por los ciudadanos a la Oficina gestora en el ejercicio de su deber de información constituye una importante fuente de obtención de datos que le permite ejercitar eficazmente las potestades que le han sido atribuidas por el artículo 123 de la LGT y que, incluso, nos permite apuntar la posibilidad de que sea, en un futuro, el órgano de gestión el que realice la liquidación tributaria con los datos que obran en su poder, de manera que el contribuyente se vea liberado de la carga adicional que supone la presentación de la autoliquidación tributaria.

El estudio de los deberes tributarios de los particulares en la gestión tributaria se completa con los derechos y garantías de los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión. El incremento de los deberes tributarios de los contribuyentes debía ir acompañado de una adecuada regulación del conjunto de derechos y garantías de los mismos en este procedimiento, con la finalidad de equilibrar las relaciones de los sujetos pasivos con la Administración tributaria.

Con esta pretensión se aprueba la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que no puede considerarse una norma innovadora, sino que viene a refundir el conjunto de derechos y garantías que ya estaban regulados en el ordenamiento jurídico y que, por otro lado, viene a ser un ejemplo más del descuido del legislador en la regulación del procedimiento desarrollado por los órganos de gestión, puesto que, si bien se refiere específicamente al procedimiento inspector, de recaudación, sancionador y a los recursos y reclamaciones, no menciona expresamente el procedimiento en que se manifiesta la gestión tributaria que constituye el objeto de nuestro trabajo de investigación

Capítulo IV. La posición jurídica de los sujetos pasivos y obligados tributarios...

A pesar de que un estudio global de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, puede merecer un juicio favorable, pues constituye una importante labor codificadora, consideramos preferible una pronta introducción de estos derechos y garantías en la Ley General Tributaria, donde aparezcan configurados junto al conjunto claro y sistematizado de los deberes tributarios que corresponden a los contribuyentes. A su vez, el Reglamento General de Gestión Tributaria no puede evitar la regulación de las situaciones jurídicas pasivas y activas de los sujetos que intervienen en la gestión tributaria.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO V

EL PROCEDIMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN: LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

En los capítulos anteriores de nuestro trabajo hemos analizado la posición jurídica de las diversas partes que intervienen en el ámbito de la gestión tributaria, esto es, hemos examinado, por un lado, la posición de la Administración, estudiando las diferentes potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a los órganos de gestión y los deberes impuestos a estos órganos por el mismo ordenamiento y, por otro lado, hemos dedicado el Capítulo IV de nuestro trabajo al examen de las distintas situaciones jurídicas del particular en la gestión tributaria, distinguiendo los deberes del sujeto pasivo y los deberes de colaboración que corresponden a terceras personas ajenas a la obligación tributaria y el conjunto de derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento en que se manifiesta la gestión tributaria.

Analizadas estas cuestiones, ha llegado el momento de centrar nuestra atención en los aspectos procedimentales de la gestión tributaria, es decir, en las normas generales que regulan el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria.

En este sentido, debemos comenzar indicando que nuestra Ley General Tributaria, anclada en un procedimiento tradicional de gestión tributaria, no regula adecuadamente el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión y únicamente dedica algunos preceptos aislados a determinadas cuestiones que son de aplicación a este procedimiento, mientras el artículo 123 de la Ley, referido al procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio de los órganos de gestión se muestra insuficiente para conocer el desarrollo de dicho procedimiento⁷⁸³. La parquedad de la Ley General Tributaria se ve agravada por la

⁷⁸³ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 353 y DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., págs. 26 y 27.

La gestión de los tributos...

ausencia de un Reglamento que desarrolle los aspectos procedimentales de la gestión tributaria que se encuentra todavía pendiente de aprobación.

Ante esta situación, se hace necesario colmar las lagunas legales existentes en la Ley General Tributaria. Por esta razón, algunos autores⁷⁸⁴ han propuesto la aplicación analógica de las normas del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, ante la similitud de las funciones que ambos órganos realizan actualmente. Sin embargo, aunque ésta podría ser una posibilidad, no nos parece la más conveniente, puesto que el Reglamento General de Inspección regula un procedimiento específicamente diseñado para los órganos de inspección y con unas características en su iniciación, desarrollo y terminación que no coinciden totalmente con las que presenta el procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria, sobre todo, porque la Inspección Tributaria disfruta de la potestad de investigación que no corresponde a la Oficina gestora. Por ello, consideramos más adecuada la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que regula el procedimiento administrativo común, como norma integradora de las lagunas existentes, en tanto no se apruebe un Reglamento específico del procedimiento de liquidación, puesto que, en definitiva, se trata de un procedimiento administrativo⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., pág. 27; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Las funciones de los órganos de gestión...", ob. cit., pág. 16 y JUAN LOZANO, Ana María, "Liquidaciones provisionales", *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., pág. 646.

⁷⁸⁵ BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 354 y MARZAL DOMÉNECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, "El artículo 123 de la Ley General Tributaria...", ob. cit., págs. 21 y 22. En este sentido, se pronunció FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., "Posibles disfunciones orgánicas...", ob. cit., pág. 9. Por otra parte, la RTEAC de 6 de julio de 1995 afirma que es improcedente la aplicación de las normas del Reglamento General de Inspección de los Tributos cuando la Oficina gestora se ha limitado a practicar la pertinente liquidación, previa solicitud del interesado de aportación de cierto documento, argumentando que "no se está ante un procedimiento de la inspección tributaria, sino de gestión, en el que el órgano competente puede solicitar cuantos datos necesite para practicar correctamente la liquidación,... por lo que los artículos del RGIT en que fundamenta el interesado la defensa de su derecho no son aplicables al caso" (*Impuestos*, núm. 3, 1996). Más recientemente, la SAN de 15 de diciembre de 1999 (*TF*, núm. 114, 2000) establece que no resulta de aplicación a las comprobaciones tributarias efectuadas por los órganos de gestión el artículo 31 del RGIT, ya que éstas no son actuaciones inspectoras, de lo que se deduce que la regulación contenida en este Reglamento solamente será aplicable a la comprobación realizada por los órganos de Inspección de los tributos más allá de la identidad que pueda apreciarse entre la comprobación realizada por dichos órganos y por los órganos de gestión tributaria.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

Para fundamentar la afirmación anterior nos referimos, en primer lugar, al artículo 9.2 de la LGT, que tras enumerar las normas que rigen los tributos, alude a las normas de Derecho administrativo otorgándoles un carácter supletorio de las anteriores, pero, ante todo, a la Disposición adicional 5ª.1 de la LRJPAC que, tras la modificación introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, indica que *“Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley”*. Del contenido de ambas disposiciones legales se deduce, en nuestra opinión, el carácter supletorio de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el ámbito tributario, en el que va a tener más incidencia de la que parece ante la falta de un Reglamento General de Gestión Tributaria que hace indispensable acudir a esta última Ley para interpretar los aspectos no regulados en la propia normativa tributaria⁷⁸⁶.

Por todo lo expuesto, entendemos que el desarrollo del procedimiento de liquidación se rige, en la actualidad, por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías del Contribuyente y por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de aplicación supletoria a lo no expresamente regulado en estas normas⁷⁸⁷.

⁷⁸⁶ MARTÍN QUERALT, Juan, “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *TF*, núm. 32, 1993, pág. 39.

⁷⁸⁷ En este sentido, la STS de 22 de enero de 1993 expone, en su FD 3º, cómo *“la nueva L 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el <Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas> y el <Procedimiento Administrativo Común>, lo que significa que la supletoriedad establecida en la disposición adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias”* (RJ 1993, 1114). Por otro lado, la Sentencia de este Tribunal de 4 de diciembre de 1998 reitera, en su FD 3º, que *“ha sido siempre designio del legislador, y doctrina reiterada de esta Sala, atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las de procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos ambos, el ámbito del Derecho*

II. EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

El procedimiento de gestión tributaria se confunde, en la actualidad, con el procedimiento para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o de la obligación a devolver y culmina con la realización del acto de liquidación que corresponda por la Oficina gestora, identificándose, de esta forma, con el procedimiento de liquidación, que comprende las actuaciones de comprobación y liquidación tributaria realizadas por los órganos de gestión.

Seguidamente, analizamos las distintas fases del procedimiento de gestión tributaria, destacando aquellos aspectos del procedimiento que no encuentran una adecuada regulación en la normativa actual y que necesitan un oportuno desarrollo en un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria que debería contener, desde nuestro punto de vista, una regulación procedimental acorde con las líneas básicas que diseñamos a continuación y respetuosa, por otra parte, con los principios que informan el ordenamiento jurídico tributario, a cuyo estudio dedicamos el Capítulo II de nuestro trabajo.

1. La iniciación del procedimiento

A) Modos de iniciación del procedimiento

De acuerdo con el artículo 101 de la LGT, la gestión tributaria se inicia por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, de oficio, o por actuación investigadora de la Administración tributaria.

La declaración tributaria es el modo normal de iniciación del procedimiento de gestión tributaria y mediante su presentación ante el órgano de gestión, el sujeto pasivo pone en conocimiento de aquél la realización de un hecho imponible, poniendo en

Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general" (RJ 1998, 10204).

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

marcha el procedimiento de liquidación tributaria. No obstante, en la actualidad, la declaración tributaria aparece acompañada, en la práctica totalidad de los casos, por una autoliquidación tributaria en la que el sujeto pasivo determina, sin necesidad de intervención administrativa, el importe de la deuda, provocando, asimismo, la iniciación del procedimiento de gestión al presentarse conjuntamente con la declaración. Sin embargo, a pesar de la importancia que ha adquirido la declaración-liquidación como modo de iniciación del procedimiento, esta figura permanece ajena a la enumeración del artículo 101 de la LGT⁷⁸⁸.

Por otro lado, el procedimiento de gestión tributaria puede ser iniciado de oficio en aquellos casos en que la Administración, sin contar con declaración alguna y sin acudir a una actuación investigadora, dispone de los datos y justificantes necesarios para dictar los correspondientes actos de comprobación y liquidación⁷⁸⁹.

En este sentido, como ya hemos tenido ocasión de estudiar en los capítulos precedentes, el artículo 123 de la LGT permite al órgano gestor iniciar el procedimiento de comprobación abreviada y dictar la correspondiente liquidación provisional de oficio cuando los elementos de prueba obrantes en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo no declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda distintos de los

⁷⁸⁸ En opinión de SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Resulta criticable la ausencia de una alusión expresa a la figura de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones que han venido a sustituir, en la generalidad de los supuestos, a las declaraciones iniciales, si bien es cierto que, dada la utilización de los términos *por declaración o iniciativa del sujeto pasivo*, se pueden entender incluidas en las mismas las citadas autoliquidaciones, siempre teniendo en cuenta que la iniciativa del sujeto pasivo no supone en ningún caso una facultad dispositiva, en el sentido de instancia respecto al inicio del procedimiento, sino en todo caso un presupuesto más, configurado legalmente, que en su caso, originará el inicio del procedimiento de gestión tributaria por parte de la Administración, la autoliquidación a la que obligan las diversas normas reguladoras de los tributos, y que en todo caso tendrá la consideración de provisional, podrá, pues, iniciar el procedimiento de gestión tributaria en el sentido expresado. Y teniendo en cuenta que la declaración inicial entendida como primera fase que daría paso a una segunda fase de liquidación provisional, efectuada ésta por la Administración, ha quedado prácticamente limitada a los impuestos aduaneros, dejando paso en el sistema tributario a las autoliquidaciones efectuadas por los sujetos pasivos, la alusión expresa a las mismas en la nueva redacción del art. 101 estimamos que resultaba absolutamente inexcusable”, *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., págs. 241 y 242.

⁷⁸⁹ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “Comentario al artículo 101 de la LGT”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., pág. 50.

La gestión de los tributos...

declarados. De esta forma, el procedimiento de liquidación tributaria puede iniciarse sin necesidad de una declaración tributaria, como presupuesto procedimental que dé inicio a ese procedimiento.

Asimismo, otro de los supuestos tradicionales de iniciación de oficio del procedimiento de liquidación es el que se produce en los impuestos que se recaudan mediante padrón o matrícula en los que, tras una primera declaración de alta en el padrón, los siguientes períodos impositivos se recaudan mediante los correspondientes recibos emitidos por la Oficina gestora⁷⁹⁰.

Por último, el artículo 101 de la LGT alude a la iniciación del procedimiento de liquidación por actuación investigadora de la Administración. Sin embargo, ésta constituye una tarea propia de la Inspección Tributaria, no compartida por los órganos de gestión, luego el procedimiento de gestión tributaria no puede iniciarse por una actuación investigadora de estos órganos, de acuerdo con la regulación actual.

En consecuencia, observamos que, en estos momentos, se echa en falta en la Ley General Tributaria una mención a la figura de la declaración-liquidación como medio normal de iniciación del procedimiento de gestión tributaria que, incluso, en muchas ocasiones, finaliza con la presentación de la correspondiente autoliquidación ante la Oficina gestora por inactividad de la misma.

B) Efectos jurídicos de la iniciación del procedimiento

La comunicación, debidamente notificada, del inicio de las actuaciones gestoras en orden a la determinación de la obligación tributaria o de la obligación de devolución producirá, como efecto principal, la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna

⁷⁹⁰ Para PÉREZ ROYO, Fernando, éste sería un supuesto de iniciación del procedimiento de gestión tributaria por declaración del sujeto pasivo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, ob. cit., pág. 206. Sin embargo, estos Impuestos no se gestionan por la Administración estatal, por lo que permanecen al margen del objeto de nuestra investigación.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

liquidación y de la acción para exigir las deudas tributarias liquidadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66 de la LGT. No obstante, nos remitimos a lo establecido en el Capítulo III al referirnos a los efectos derivados de las potestades de comprobación y liquidación que integran el procedimiento de gestión.

2. La instrucción del procedimiento

Iniciado el procedimiento de liquidación, la Oficina gestora lo impulsará de oficio y realizará todos los actos necesarios para comprobar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente y dictar la correspondiente liquidación tributaria al amparo del artículo 123 de la LGT. No obstante, a pesar del principio inquisitivo o de oficialidad que conduce el procedimiento de gestión tributaria, el interesado podrá intervenir en el mismo, en el desarrollo de los trámites establecidos legalmente.

A) El trámite de alegaciones

La parquedad del artículo 123 de la LGT sobre el procedimiento de liquidación se limita a establecer el necesario trámite de audiencia, al que nos referimos posteriormente, que se diferencia del trámite de alegaciones genérico, previsto en el artículo 79 de la LRJPAC, de aplicación supletoria al procedimiento de gestión que, sin ser absolutamente necesario, permite al interesado poner en conocimiento del órgano encargado de la resolución los datos y documentos que considere oportunos⁷⁹¹.

⁷⁹¹ En opinión de FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, “La distinción entre ese derecho a formular alegaciones y el trámite de audiencia es importante, dado que mientras el primero no resulta absolutamente necesario dentro de la instrucción del procedimiento -pudiendo el interesado incluso antes de conocer el expediente administrativo formular alegaciones o presentar documentos-, en el segundo y tras la práctica de la prueba -que pone fin a dicha instrucción- el órgano administrativo le facilita el conocimiento de sus antecedentes o “cartas”, a fin de que pueda defender de forma eficaz y plena sus intereses. La relación entre ambos trámites (el de alegaciones genérico y el de vista, audiencia y alegaciones) resulta temporal. Mientras que el interesado -incluso antes de conocer verazmente el expediente- ya puede ir aportando escritos y documentos, su derecho de defensa se despliega de forma fundamental con estas alegaciones que presenta tras la vista”, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 130.

Por otro lado, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha reconocido el derecho de todo contribuyente de aducir alegaciones y aportar documentos en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria, anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución⁷⁹². Estas alegaciones y documentos deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente para dictar la resolución correspondiente que ponga fin al procedimiento.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la LDGC, aplicable a todos los procedimientos tributarios, el contribuyente podrá aportar documentos y aducir alegaciones en cualquier momento del procedimiento de liquidación previsto en el artículo 123 de la LGT anterior al trámite de audiencia.

B) La prueba en el procedimiento de gestión tributaria

Aunque el procedimiento de gestión tributaria no tenga un carácter exclusivamente probatorio⁷⁹³, el problema de si es posible hablar de prueba en el

⁷⁹² Artículo 21 de la LDGC. Según FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, “esta reproducción de alegaciones tras haber formalizado las oportunas a la luz del expediente no parece ajustada a la ordenación e instrucción procedimental contemplada en la LRJPAC, debiendo ser respetados los plazos y trámites básicos establecidos en ella. La posibilidad de alegaciones posteriores a las conclusivas sólo cabría admitirla en una demora excesiva en la tramitación (lo cual ya tendrá sus efectos propios) y ante circunstancias nuevas”, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 131. En opinión de SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “la audiencia no es obstáculo para que después de periculado el término pueda continuar haciéndose uso de la facultad de alegar prevista por el artículo 21. No hay razón ninguna para impedir presentar alegaciones tras la audiencia, especialmente si transcurre tiempo entre ella y la redacción de la propuesta de resolución”, “Comentario al artículo 21 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 401.

⁷⁹³ El carácter exclusivamente probatorio del procedimiento de gestión es mantenido por MANTERO SÁENZ, Alfonso, al afirmar “que el contenido de toda la actividad que se desarrolla dentro del procedimiento de comprobación se refiere a la prueba de unos hechos, que se trata de una actividad probatoria y que ella es similar a la que se produce en el proceso judicial”, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., pág. 493 y por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar, cuando sostiene que “toda la actividad de la Administración tributaria en el conjunto de sus órganos (de liquidación, de inspección y de resolución de reclamaciones) es de carácter probatorio respecto de los hechos imposables”, “La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I)”, *Monografías CaT*, núm. 59, 1987, pág. 2.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

procedimiento de liquidación no puede entenderse en sentido negativo⁷⁹⁴, sino que la actividad probatoria ocupa un lugar destacado en la instrucción del procedimiento de gestión, como se desprende del propio Derecho positivo que incluye la prueba en el Capítulo dedicado a la regulación de dicho procedimiento, como actividad diferenciada de la comprobación e investigación, y, sobre todo, como garantía del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE⁷⁹⁵.

⁷⁹⁴ En este sentido, PALAO TABOADA, Carlos, se muestra crítico con la concepción probatoria del procedimiento de gestión, estableciendo que “la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que comprueba que se han dado los presupuestos que la legitiman...”, no obstante, afirma que “podría objetársenos que la actividad que hemos llamado comprobación no se diferencia en esencia de la prueba, pues tanto el juez como la Administración, en definitiva lo que hacen es fijar unos hechos para después aplicarles unas normas jurídicas”, sin embargo, en su opinión, “no son aplicables en el procedimiento administrativo y, por tanto, tampoco en el de liquidación, las reglas de la carga de la prueba, es decir, las reglas cuya finalidad es permitir la decisión en el caso de duda del juzgador, que, por consiguiente, sólo adquieren un significado técnico en las situaciones en las que rige la prohibición del non liquet, o sea, en el proceso”. En definitiva, afirma el autor que “la Administración puede utilizar con ocasión de la comprobación de los presupuestos de legitimidad de sus actos medios de prueba semejantes a los procesales, pues tales medios son comunes a cualquier actividad de conocimiento humano, pero los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal; por tanto, en el procedimiento administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio”, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión en el Derecho español”, ob. cit., pág. 22 y siguientes.

Por otro lado, SÁNCHEZ SERRANO, Luis, entiende necesario hacer constar que “en vía de gestión, no se realiza una auténtica actividad probatoria. En esta vía administrativa, más que de <prueba> debe hablarse de <comprobación> en sentido amplio, de <determinación> o <fijación> de hechos o, simplemente, de una actividad instructora. Más que de <medios de prueba>, de <comprobantes>, <justificantes> o <medios de comprobación>. Pues, en efecto, el particular interesado no debe <convencer> al órgano administrativo en el procedimiento de gestión del mismo modo que se busca el convencimiento del juez en el proceso sobre la veracidad de determinados hechos. El que el titular del órgano administrativo llegue o no a un determinado convencimiento subjetivo es -o debiera ser- completamente irrelevante a los efectos del sentido en que deba dictarse el acto de comprobación o de liquidación. El particular no debe <probar>, pues, los hechos en vía de gestión. Lo que debe hacer es, simplemente, aportar cuantos justificantes o testimonios documentales le sean exigidos en virtud de disposiciones legales o por requerimiento administrativo individual. Tampoco, evidentemente, ha de <probar> el órgano administrativo en vía de gestión, ni al interesado ni a sí mismo o a otros órganos, hecho alguno. Lo que debe hacer es <comprobar> e <investigar> los hechos mediante el ejercicio de los poderes o facultades que le han sido conferidos al respecto”, *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II, ob. cit., págs. 154 y 155.

⁷⁹⁵ PITA GRANDAL, Ana María, admite la relevancia de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, “Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., págs. 1461 y 1462 y *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 32 y siguientes. Asimismo, véase la opinión de LÓPEZ MOLINO, Antonio María, sobre la existencia de prueba en el procedimiento de gestión tributaria, *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 88 y siguientes.

La gestión de los tributos...

La prueba es necesaria, de acuerdo con PALAO TABOADA⁷⁹⁶, cuando sea imprescindible determinar la realidad de un hecho para poder aplicarle la correspondiente norma jurídica, de ahí la importancia que es posible atribuir a la prueba en el procedimiento de gestión, donde la Oficina gestora debe determinar la veracidad del hecho imponible declarado por el sujeto pasivo en orden a la liquidación de la deuda tributaria.

De acuerdo con el artículo 114.1 de la LGT, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. De esta forma, la Administración tributaria deberá probar los hechos que constituyen el hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo, mientras este último tendrá a su cargo la prueba de los hechos impositivos o extintivos de la obligación y los requisitos configuradores de cualquier exención o beneficio fiscal a su favor⁷⁹⁷.

Así pues, los sujetos pasivos se encuentran obligados a presentar, junto a la declaración tributaria, los justificantes de los datos declarados, que pueden ser solicitados por la Oficina gestora, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT. No obstante lo anterior, en aras a garantizar el principio que exige que la intervención del interesado en el procedimiento se produzca de la forma menos gravosa para el mismo, establecido en el artículo 20 de la LDGC, el artículo 114.2 de la LGT dispone que “*Esta obligación se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria*”. Por otro lado, la Oficina gestora debe destruir la presunción de certeza que acompaña a la declaración tributaria para dictar un acto de liquidación sin ajustarse a los datos recogidos en la misma⁷⁹⁸.

⁷⁹⁶ PALAO TABOADA, Carlos, “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1450.

⁷⁹⁷ PITA GRANDAL, Ana María, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, ob. cit., pág. 95.

⁷⁹⁸ En opinión del Tribunal Supremo, “*Si esta presunción es de tal naturaleza que juega en contra del sujeto pasivo, hasta el punto de que éste sólo puede rectificar sus propias declaraciones probando que al hacerlas incurrió en error de hecho, aun cuando su presentación no suponga aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen, también hace que pese sobre la Administración la carga procedimental y procesal de destruirla mediante la actividad de comprobación e investigación a que*

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

La insuficiencia de la Ley General Tributaria en la regulación de la prueba se manifiesta en el artículo 115 de la misma que se remite en materia de medios de prueba y de valoración de ésta a las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de forma redundante con lo establecido en el artículo 9.2 de la LGT, puesto que este último precepto ya declaraba la supletoriedad de las normas de Derecho común y del Derecho administrativo⁷⁹⁹. En consecuencia, en los procedimientos de gestión tributaria son admisibles los medios de prueba establecidos en la normativa común⁸⁰⁰, con las especialidades establecidas en la propia Ley General Tributaria que dedica algunos preceptos a la regulación de determinados medios de prueba.

a) La factura como medio de prueba

De los medios de prueba admisibles en el procedimiento de gestión tributaria presenta una extraordinaria relevancia la factura como prueba documental para justificar los gastos y deducciones realizados por el sujeto pasivo, puesto que, de acuerdo con la Exposición de motivos del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, *“deben ser claros y precisos los documentos aportados por los contribuyentes para justificar los gastos minorados en la base imponible o las deducciones practicadas para determinar la cuota líquida”*.

No obstante, la regulación de la factura como medio probatorio en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, plantea un problema de limitación de prueba que podría ser contrario al artículo 24.2 de la CE, ya que esta norma fundamental

responden los arts. 109 y siguientes de la precitada norma”, (STS de 22 de enero de 1999, QF, núm. 11, 1999).

⁷⁹⁹ De acuerdo con el artículo 80.1 de la LRJPAC, *“Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho”*.

⁸⁰⁰ El artículo 1215 del CC dispone que *“Las pruebas pueden hacerse: por instrumentos, por confesión, por inspección personal del Juez, por peritos, por testigos y por presunciones”*, mientras que, de acuerdo con el artículo 578 de la LEC, son medios de prueba: la confesión en juicio, los documentos públicos y privados, los libros de los comerciantes, el dictamen de peritos, el reconocimiento judicial y la prueba de testigos.

admite todas las pruebas pertinentes para la defensa del sujeto, y que tampoco se muestra conforme con el tenor del artículo 115 de la LGT, que permite la utilización de todos los medios de prueba admisibles en Derecho, puesto que, de acuerdo con el artículo 8.1 del Real Decreto citado, *“Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación”*, sin perjuicio de la aplicación a los procedimientos tributarios en supuestos distintos a los previstos en el Real Decreto de las normas sobre medios de prueba y valoración de la prueba conforme al artículo 115 de la LGT⁸⁰¹.

De acuerdo con lo dispuesto en este Real Decreto podría llegar a entenderse que la factura constituye el único medio de prueba en los supuestos descritos en el artículo 8.1 del mismo, en contra de lo establecido en la Ley General Tributaria⁸⁰², sin embargo, parece más conveniente otorgar una interpretación flexible a la regulación de la factura como medio de prueba contenida en el Real Decreto de 18 de diciembre de 1985, entendiendo que, tanto esta norma como la Disposición adicional 7ª de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que le sirve de base, regulan simplemente una especialidad en materia de medios de prueba para los procedimientos tributarios al estilo de las disposiciones que, en materia de prueba, contiene la Ley General Tributaria, pero sin limitar la utilización

⁸⁰¹ Disposición adicional 1ª del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

⁸⁰² En un sentido crítico hacia la admisión de la factura completa como único medio de prueba se manifiestan, entre otros, PALAO TABOADA, Carlos, “Exigencia de la factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *GF*, núm. 32, 1986, pág. 154; MAGRANER MORENO, Francisco J., “La factura completa como medio de prueba”, *TF*, núm. 21, 1992, pág. 36 y siguientes; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *CT*, núm. 61, 1992, pág. 30 y MERINO JARA, Isaac, *Facturas y Registros...*, ob. cit., pág. 50 y siguientes. En este sentido, la STS de 26 de julio de 1994 (RJ 1994, 5958) declara la inconsistencia probatoria frente a terceros del soporte instrumental en que se acreditaban los gastos deducibles, ya que se trataba de una nota en papel en blanco de copia sin membrete, ni más datos que una fecha, un nombre o razón comercial, el importe y la referencia a un número de factura.

de los restantes medios de prueba admisibles en Derecho cuando no sea posible la demostración mediante factura de los gastos o deducciones correspondientes⁸⁰³.

b) Otros medios de prueba

Como ya hemos avanzado, de acuerdo con el artículo 115 de la LGT, son de aplicación a los procedimientos tributarios todos los medios de prueba admisibles en Derecho común, teniendo en cuenta las especialidades previstas en la propia Ley.

Así pues, dentro del conjunto de especialidades referidas a los medios de prueba que regula la Ley General Tributaria destacamos, en primer lugar, la presunción de certeza de las declaraciones tributarias, que sólo podrán ser rectificadas por su autor probando que han incurrido en error de hecho en el momento de su realización. Dicha presunción de certeza, contenida en el artículo 116 de la LGT, no obliga, a sensu contrario, a la Oficina gestora, que no se encuentra vinculada por el contenido de la declaración presentada por el sujeto pasivo, sino que debe liquidar el tributo atendiendo a la verdad material acerca de la realización del hecho imponible⁸⁰⁴.

Por otro lado, la confesión como medio de prueba en la vía de gestión tributaria aparece regulada en el artículo 117 de la LGT en un sentido similar a la regulación que este medio de prueba presenta en las normas de Derecho común, puesto que, de acuerdo con el citado precepto, la confesión del sujeto pasivo versará exclusivamente sobre supuestos de hecho, sin que sea válida la misma cuando se refiera al resultado de aplicar normas legales⁸⁰⁵.

⁸⁰³ En este sentido, MAGRANER MORENO, Francisco J., "La factura completa como medio de prueba", ob. cit., pág. 40 y LÓPEZ MOLINO, Antonio María, *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, ob. cit., págs. 350 y 351.

⁸⁰⁴ Véase, en este sentido, la SAN de 5 de febrero de 1998 y la STS de 22 de enero de 1999, citadas en las notas a pie 550 y 798, respectivamente.

⁸⁰⁵ Véase la similitud con la regulación de la confesión contenida en los artículos 1231 a 1239 del CC.

La gestión de los tributos...

Por último, el artículo 118 de la LGT establece el régimen jurídico de las presunciones en materia tributaria, ya que las presunciones tienen una gran importancia en materia de prueba al facilitar la actividad probatoria de la Oficina gestora agilizando la gestión de los tributos. Por un lado, el artículo 118 de la Ley, distingue entre las presunciones legales y las simples, insistiendo en que, en los procedimientos tributarios, las presunciones legales suelen ser *iuris tantum*, esto es, admiten prueba en contrario, mientras las presunciones absolutas se presentan excepcionalmente y vienen a limitar los medios de prueba⁸⁰⁶. Asimismo, el mencionado precepto se refiere a las presunciones simples, diciendo que *“para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*⁸⁰⁷. Es posible observar como la normativa tributaria en materia de presunciones no difiere de la establecida en los artículos 1251.1 y 1253 del CC.

C) El trámite de audiencia

Una vez efectuada la actividad probatoria necesaria y con anterioridad a la resolución del procedimiento de gestión tributaria tiene lugar la realización del trámite de audiencia al interesado.

⁸⁰⁶ El propio artículo 119 de la LGT alude a la presunción *iuris tantum* de titularidad al regular el derecho de la Administración tributaria de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público.

⁸⁰⁷ Indica el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de julio de 1998 (RJ 1998, 6356) que *“Tres son, pues, los elementos característicos de las presunciones ahora consideradas: la afirmación base, que es el hecho demostrado; la afirmación presumida, que es el hecho que se trate de deducir; y el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. De ellos, para acreditar la afirmación base, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezca la conceptualización de hecho acreditado. La afirmación presumida, que es la única relevante para el juicio de hecho determinante de la conclusión, normalmente resulta acreditada mediante la propia actividad presuntiva (...). Por último, las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro”*.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

El trámite de audiencia constituye una exigencia constitucional reconocida en el artículo 105 de nuestra norma fundamental cuando remite a la Ley la regulación del procedimiento de producción de actos administrativos que garantizará “cuando proceda” la audiencia del interesado. Dicho trámite se diferencia del derecho a formular alegaciones, referido con anterioridad, puesto que, a través del primero, el sujeto pasivo, conociendo el expediente administrativo, ejerce su derecho de defensa a la luz de todo lo actuado por la Administración, por lo que constituye éste el trámite que mejor garantiza el principio de contradicción en el procedimiento⁸⁰⁸.

El artículo 123 de la LGT, regulador del procedimiento de liquidación, alude al trámite de audiencia en su párrafo 3, disponiendo que, antes de dictar la liquidación debe ponerse el expediente de manifiesto a los sujetos interesados para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, aleguen y presenten los documentos y justificantes que consideren oportunos. Aparece así configurada la audiencia como un trámite imprescindible del procedimiento de liquidación, en garantía de los ciudadanos, poniendo fin a la situación de indefensión que había generado la emisión de las llamadas liquidaciones paralelas⁸⁰⁹.

Este trámite de audiencia, trasunto del contenido en el artículo 84 de la LRJPAC, es aceptado favorablemente por la práctica totalidad de la doctrina, si bien se plantea por algún autor, la posibilidad de suprimirlo, en consonancia con lo establecido en la Ley que regula el procedimiento administrativo, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las declaradas por el interesado⁸¹⁰.

⁸⁰⁸ FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, opina que “la funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento”, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 490.

⁸⁰⁹ En este sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (*JT* 1997, 1576) anula una liquidación paralela por no haber concedido la Oficina gestora audiencia al interesado.

⁸¹⁰ En este sentido, se manifiestan, entre otros, PEÑA ALONSO, José Luis y CORCUERA TORRES, Amable, *La reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 153.

Desde nuestro punto de vista, de acuerdo con el tenor del artículo 123.3 de la LGT, no es posible la eliminación del trámite de audiencia en ningún caso, ya que la excepción contenida en el Proyecto de Ley sometido por el Gobierno a las Cortes Generales fue suprimida por las enmiendas presentadas por los Grupos Parlamentario catalán y popular. Además, la existencia del trámite de audiencia no es incompatible con los principios de eficacia y celeridad en el procedimiento sino que, en sentido contrario, puede favorecer la economía procesal al permitir al contribuyente presentar sus alegaciones y justificantes y ser oído con anterioridad a la práctica de la liquidación⁸¹¹.

Sin embargo, con posterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria de 1995, el artículo 22 de la LDGC recoge el trámite de audiencia entre los derechos del contribuyente en todos los procedimientos tributarios. De esta forma, a pesar de que dicho trámite ya estaba previsto en algunos procedimientos, como es el caso del procedimiento de liquidación del artículo 123 de la LGT, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes reconoce la necesidad de otorgar el trámite de audiencia a los interesados en todos los procedimientos tributarios, si bien permite prescindir de él, como ya lo hiciera el artículo 84.4 de la LRJPAC, *“cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos, ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”*.

La particular regulación del trámite de audiencia en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, es desarrollada por la Disposición 8ª de la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, para la aplicación de la anterior Ley, donde reiterando la excepción contenida en el artículo 22.2 de la Ley, se refiere, especialmente, a la posibilidad de suprimir dicho trámite cuando se trate de rectificar meros errores aritméticos deducidos de los hechos y

⁸¹¹ DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., págs. 28 y 29. Mantienen una postura similar, MARZAL DOMÉNECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, “El artículo 123 de la Ley General Tributaria...”, ob. cit., pág. 24; JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, “La tramitación procedimental...”, ob. cit., pág. 65; PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, ob. cit., pág. 37 y FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, ob. cit., pág. 173 y siguientes.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

documentos presentados por el contribuyente. No obstante lo anterior, la Instrucción que desarrolla la Ley insiste en el trámite de audiencia en los procedimientos del artículo 123 de la LGT, al disponer que la audiencia en estos procedimientos se regirá por lo establecido en el apartado 3 de dicho artículo, donde no está prevista excepción alguna al trámite de audiencia.

En base a la anterior afirmación, reiteramos nuestra opinión acerca de la imposibilidad de suprimir el trámite de audiencia en los supuestos en que el órgano de gestión tributaria dicte una liquidación al amparo de lo dispuesto en el artículo 123 de la LGT⁸¹².

No obstante, al margen de la afirmación anterior, la nueva regulación de las liquidaciones provisionales contenida en el artículo 84 de la LIRPF, presenta la particularidad de que en aquellos supuestos, previstos en su artículo 81.3, en que el contribuyente que no está obligado a declarar haya presentado una comunicación a la Administración tributaria solicitando la devolución que le corresponda y, una vez recibida la misma o transcurrido el plazo correspondiente sin haberla recibido, decida requerir a la Administración la práctica de una liquidación provisional, de acuerdo con lo previsto en la propia Ley del Impuesto y en la Ley General Tributaria, podrá hacerlo en los tres meses siguientes no siendo de aplicación, en este caso, el apartado 3 del artículo 123 de la LGT, esto es, no siendo necesario otorgar el trámite previo de audiencia al interesado a efectos de dictar la liquidación solicitada.

⁸¹² MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 380. En el mismo sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, “La interpretación administrativa de la Ley...”, ob. cit., pág. 60 y FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 136. En contra, SIMÓN ACOSTA, Eugenio, para quien no debe apreciarse contradicción entre el artículo 123 de la LGT y el artículo 22 de la LDGC y así, en su opinión, “Si se dan las circunstancias previstas por el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la audiencia resulta innecesaria y prescindir de ella no afecta al derecho de defensa del contribuyente, por lo que difícilmente se decretaría la nulidad de una liquidación por haberse omitido el trámite en tales casos”, “Comentario al artículo 22 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., págs. 404 y 405.

En nuestra opinión, esta situación agudiza la inseguridad del sistema de comunicaciones tributarias introducido en la nueva Ley, puesto que, además de que, de acuerdo con el artículo 81.3 de la Ley del Impuesto, la Administración sólo comunicará a los interesados el resultado de los cálculos efectuados con un carácter informativo, si el propio interesado solicita una liquidación provisional por no mostrarse de acuerdo con el cálculo realizado por la Administración, ve limitado su derecho de defensa, ya que no puede alegar en el trámite de audiencia y encuentra limitada su actuación, en consecuencia, a la presentación del correspondiente recurso contra la liquidación recibida, a pesar de que el trámite de audiencia es preceptivo, salvo en los supuestos contenidos en el artículo 22.2 de la LDGC, en el que no parece incluido este supuesto en cuestión⁸¹³.

3. La finalización del procedimiento

A) Terminación normal del procedimiento: la liquidación tributaria

Concluida la fase de instrucción del procedimiento de liquidación y obtenidos por la Oficina gestora los datos y elementos necesarios para proceder a la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria o de la obligación de devolución, el procedimiento de gestión tributaria finaliza con el acto de liquidación dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria que, de acuerdo con el artículo 13.1 de la LDGC, debe resolver el procedimiento de una forma congruente. Ahora bien, el acto administrativo que pone fin al procedimiento de gestión tributaria es, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT, una liquidación provisional, que puede ser modificada en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado por los órganos de la Inspección Tributaria.

⁸¹³ HINOJOSA TORRALVO, Juan José, "Declaraciones", *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., págs. 614 y 615.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

Sin embargo, como ya hemos afirmado a lo largo del desarrollo de nuestro trabajo siguiendo la opinión sostenida por un importante sector de la doctrina⁸¹⁴, es posible mantener el carácter provisional de la liquidación tributaria resultante del procedimiento llevado a cabo por los órganos gestores cuando éstos se hayan limitado a realizar una comprobación estrictamente formal, consistente en corregir los errores de hecho o de derecho observados en la declaración presentada por el sujeto pasivo, pero no lo es tanto cuando la Oficina gestora realiza una auténtica actuación comprobadora, que sólo se diferenciará de la comprobación realizada por los órganos de inspección por el límite del examen de la documentación contable del contribuyente que pesa sobre los órganos de gestión tributaria. Por ello, entendemos que, en este último caso, razones de eficacia administrativa y de seguridad jurídica aconsejan calificar la liquidación que resulte de las actuaciones gestoras como una liquidación definitiva, al menos por lo que se refiere a los elementos del hecho imponible comprobados por el órgano gestor, de lo contrario la Administración tributaria podría volver a comprobar los hechos previamente comprobados por la Oficina gestora no actuando de acuerdo con el principio de buena fe administrativa.

a) El contenido de la liquidación tributaria

Como ya tuvimos ocasión de afirmar en otro lugar de nuestro trabajo, la Ley General Tributaria no define el acto de liquidación tributaria, ni tampoco determina el contenido mínimo que debe contener, haciendo una escueta mención al mismo en el artículo 124 de la Ley, referido al acto de notificación de la liquidación tributaria, donde expresa que éste debe contener los elementos esenciales del acto que se notifica. No obstante, en nuestra opinión, esta Ley debía haber sistematizado, una vez definida la liquidación tributaria como acto administrativo que pone fin al procedimiento de gestión, cuáles son esos elementos esenciales que deben integrar el acto final del procedimiento de una forma similar a como lo hace, en el ordenamiento jurídico italiano

⁸¹⁴ Por todos, DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, "La liquidación provisional de oficio...", ob. cit., pág. 20 y JUAN LOZANO, Ana María, "Liquidaciones provisionales", *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, ob. cit., págs. 645 y 646.

La gestión de los tributos...

el artículo 42.2 del DPR núm. 600, de 29 de septiembre de 1973⁸¹⁵, que regula las disposiciones comunes en materia de “acertamiento” para los impuestos que recaen sobre la renta.

Así pues, entendemos que deben formar parte del contenido de la liquidación tributaria que resulte del procedimiento de gestión los siguientes extremos: el hecho imponible, la identificación del sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen aplicable, las deducciones, la deuda tributaria resultante que incorporará, a su vez, las prestaciones accesorias correspondientes o, en su caso, el crédito a favor del sujeto pasivo en el supuesto de que las entregas a cuenta realizadas superen la cuota líquida del tributo, una adecuada motivación sobre los hechos y fundamentos de derecho utilizados por la Administración para liquidar la obligación tributaria, de forma que aparezca suficientemente garantizado el derecho a la tutela judicial efectiva del sujeto pasivo, la firma del órgano administrativo que ha dictado la liquidación tributaria⁸¹⁶ y la fecha de la misma, a efectos de proceder a su pago o a la presentación de los correspondientes recursos si el contribuyente no se muestra conforme con la liquidación recibida⁸¹⁷.

⁸¹⁵ De acuerdo con este artículo, “el aviso di accertamento” debe contener: la indicación del redito sometido a imposición, la alícuota aplicable, los gastos deducibles, las entregas a cuenta y la motivación. Además, según el ordenamiento jurídico italiano, será nulo este aviso si no contiene la firma del funcionario, las indicaciones dichas y la motivación adecuada.

⁸¹⁶ En opinión del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia de 17 de noviembre de 1994, *JT* 1994, 1356), la firma es lo que imputa algo a alguien, razón por la cual las liquidaciones tributarias deben contener, para ser válidas, la firma del funcionario competente para dictarlas. Asimismo, se pronuncia la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 25 de febrero de 1997 (*JT* 1997, 146), modificando una doctrina que había sostenido con anterioridad, según la cual la falta de firma no podía impedir que el acto de liquidación cumpliera su finalidad (Sentencia de 27 de septiembre de 1994, *JT* 1994, 1085)

⁸¹⁷ Sobre el contenido de la liquidación tributaria, véase RUÍZ GARCÍA, Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 94 y siguientes. Entre otras, la STS de 31 de diciembre de 1991 (*AT* 1992-2) que indica que las liquidaciones deben contener todos los datos esenciales y, entre ellos, la base tributaria que la origina.

b) La motivación del acto de liquidación tributaria

Los actos de liquidación tributaria deben ser motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho. De esta forma, el artículo 13.2 de la LDGC incide en la importancia que presenta la motivación como elemento indispensable de los actos administrativos incorporando al ordenamiento tributario el deber de motivar los actos que se encontraba regulado en el artículo 54 de la LRJPAC y que ha constituido uno de los elementos esenciales de la liquidación tributaria, de acuerdo con el artículo 124.1 de la LGT, aplicable a las liquidaciones tributarias dictadas al amparo del artículo 123 de esta Ley⁸¹⁸.

La falta de motivación de los actos administrativos reduce las posibilidades de contradicción del procedimiento, puesto que la carencia de conocimiento por parte del sujeto pasivo del proceso lógico seguido por la Administración en la elaboración de sus actos supone una limitación de su derecho de defensa que podría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva que exige la posibilidad de acceder a la impugnación de estos actos con un conocimiento adecuado de los mismos que permita al sujeto pasivo

⁸¹⁸ La jurisprudencia ha prestado una especial atención a la necesidad de motivar las liquidaciones paralelas dictadas por la Oficina gestora. En este sentido, el Tribunal Supremo argumenta, en el FD 3º de su Sentencia de 28 de junio de 1993 (RJ 1993, 4590) que *“La mera contemplación de la hoja mecanizada en la que se contiene la <liquidación paralela provisional> que motiva el presente recurso pone de manifiesto que en ella no se cumplen los requisitos que exigen los artículos transcritos. La liquidación podrá ser tal para un técnico en materia fiscal que al mismo tiempo lo sea en informática, pero no lo es para un declarante lego en ambas materias a quien se impone la obligación de realizar complejas operaciones, cada año distintas y más complejas, determinantes de mayor empleo de tiempo en realizarlas o en mayor empleo de dinero si contrata los servicios ajenos para cumplimentar tal declaración, pero a cuyo ciudadano no se puede obligar, de ninguna manera, a interpretar lo que unos técnicos en derecho tributario reflejan en una hoja mecanizada, que requiere unos conocimientos informáticos específicos. Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido, y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, así como girar otra liquidación provisional de acuerdo con sus datos de hecho o criterios jurídicos, igualmente debe de protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige, lo que no se cumple, en absoluto, mediante la técnica de la denominada <liquidación paralela> carente de todo soporte legal o reglamentario, en la que se omiten los hechos y los elementos que la motivan...”*. Su opinión es reiterada, entre otras, en la STS de 7 de junio de 1997 (RJ 1997, 5904). Asimismo, siguiendo la postura del Tribunal Supremo, la STSJ de Murcia de 19 de febrero de 1997 (JT 1997, 153) y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 1997 (JT 1997, 1007). Por otro lado, entre otras, la RTEAC de 28 de octubre de 1998 (QF, núm. 5, 1999) anula una liquidación paralela por falta de motivación.

La gestión de los tributos...

fundamentar adecuadamente sus pretensiones⁸¹⁹. Por otro lado, el principio de objetividad en la actuación administrativa exige, asimismo, que la Oficina gestora motive sus actos de gestión tributaria, como medida que garantiza la imparcialidad administrativa y limita la arbitrariedad en su actuación⁸²⁰. En consecuencia, la ausencia de motivación de la liquidación resultante de las actuaciones de comprobación abreviada realizadas por la Oficina gestora vulnera determinados principios que deben inspirar el desarrollo del procedimiento de gestión.

Ahora bien, la motivación de la liquidación tributaria debe presentar un contenido mínimo, representado por una especificación de todos los conceptos contenidos en ella y una exposición razonada de los preceptos que los fundamentan e, incluso, una pormenorizada explicación acerca de los errores advertidos en la declaración presentada por el sujeto pasivo y de las razones que justifican que la Oficina gestora adopte datos diversos de los declarados. Por ello, no se considera motivación suficiente la utilización de fórmulas estereotipadas o cláusulas de estilo, puesto que no reflejan el proceso lógico seguido por la Administración para dictar la liquidación

⁸¹⁹ De acuerdo con el FD 4º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 1990 (RJ 1990, 3600) *“La motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. Pero en el terreno formal –exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía sino que constituye una garantía para el administrado que podrá así impugnar en su caso el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -art. 106.1 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios”*. Véase, asimismo, las SSTs de 13 de febrero de 1992 (RJ 1992, 2828) y de 24 de julio de 1998 (RJ 1998, 7514) y la STC 232/1992, de 14 de diciembre, en cuyo FJ 2º, el Tribunal argumenta que *“Sólo la motivación razonada y suficiente... permite el ejercicio del derecho a la tutela judicial, porque una motivación no razonada, arbitraria o radicalmente contradictoria, en sí misma, o en relación con las pretensiones de las partes, es equivalente, en definitiva, a una verdadera denegación de justicia, a una no respuesta judicial”*.

⁸²⁰ En este sentido, la STC 165/1993, de 18 de mayo, dispone que *“la exigencia de motivación suficiente es, sobre todo, una garantía esencial del justiciable mediante la cual se puede comprobar que la resolución dada en el caso es consecuencia de una exigencia racional del ordenamiento y no el fruto de la arbitrariedad”* (FJ 4º).

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

tributaria que permita al sujeto pasivo discrepar, en su caso, de lo establecido por la Oficina gestora con cierta razón de causa⁸²¹.

B) La duración del procedimiento de gestión

a) El plazo de terminación del procedimiento

La Ley General Tributaria no establece ningún plazo para la finalización del procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria, remitiéndose a la normativa reglamentaria al establecer que *“En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites”*⁸²². Por otro lado, la Disposición adicional 5ª de la LRJPAC dispone que *“En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución, serán los previstos en la normativa tributaria”*, acentuando el carácter autónomo e independiente de la normativa tributaria en materia de plazos, a la que pretende excluir de la aplicación supletoria de esta Ley. No obstante, en nuestra opinión, el artículo 9.2 de la LGT permite la aplicación subsidiaria de la Ley que regula el procedimiento administrativo común, en caso de ausencia de normativa tributaria aplicable al caso, a pesar de lo dispuesto en este párrafo de la Disposición adicional 5ª⁸²³.

⁸²¹ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “El principio de tutela judicial efectiva...”, ob. cit., pág. 283 y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, *La motivación de los actos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 192 y 193. En este sentido se pueden citar las SSTs de 17 de febrero de 1989 (RJ 1989, 1182), de 9 de octubre de 1989 (RJ 1989, 2057) y de 18 de junio de 1991 (RJ 1991, 4890), la SAN de 25 de enero de 1996 (JT 1996, 43) y la STC 122/1991, de 3 de junio que, referida a las resoluciones judiciales, establece, en su FJ 2º, que *“ese derecho a la motivación se satisface cuando la resolución judicial, de manera explícita o implícita, contiene razones y elementos de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión, sin que sea exigible una determinada extensión de la motivación jurídica, ni un razonamiento explícito exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión sobre la que se pronuncia la resolución judicial”*.

⁸²² Artículo 105.1 de la LGT.

⁸²³ Así, la STS de 22 de octubre de 1997, referida a la Disposición adicional 5ª.2, entiende que *“aunque la Disposición adicional 5ª.2 de la Ley 30/1992 no prevé expresamente -como lo hace el párrafo 1- la*

La gestión de los tributos...

El problema de la inexistencia de plazo para la terminación del procedimiento de gestión tributaria⁸²⁴ se soluciona con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo artículo 23 establece un plazo máximo de seis meses para la resolución de los procedimientos de gestión, salvo que la normativa aplicable fije uno distinto, esto es, regula un plazo subsidiario de aplicación a los procedimientos tributarios que duplica el establecido por el artículo 42.3 de la LRJPAC. A raíz de la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente no hay ningún procedimiento sin plazo de resolución, a excepción del procedimiento de apremio⁸²⁵.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de la LDGC, el procedimiento de comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT debe ser desarrollado en un plazo máximo de 6 meses, ya que la ausencia de reglamentación impide aplicar otro plazo diferente.

Ahora bien, sin restar importancia al artículo 23 de la LDGC, que ha venido a establecer un plazo de finalización del procedimiento de gestión, hasta entonces indeterminado, es cierto que este precepto no regula ciertos aspectos del régimen de los

aplicación subsidiaria de sus propias disposiciones para la revisión en vía administrativa de actos dictados en materia tributaria, no debe desconocerse, partiendo del hecho de que la interpretación literal no es más que un primer paso en el elenco de los criterios hermenéuticos fijados en el artículo 3.1 del Código Civil, que las disposiciones de la Ley 30/1992 son también aplicables, con carácter supletorio, en el caso dictado y objeto de controversia, pues, entre otras normas, el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria establece que <tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común>” (RJ, 1997, 8493).

⁸²⁴ Hablamos de ausencia de plazo porque el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, y cuya pretensión es fijar los plazos para resolver aquellos procedimientos que carecen del mismo y la determinación de los actos presuntos, para evitar la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo en estos extremos, incluye los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los artículos 104 y 109 de la LGT entre los que no tienen plazo prefijado para su terminación, por lo que, de acuerdo con el artículo 1 del Real Decreto, continuarán hasta su finalización, sin perjuicio de la prescripción. En contra de esta última afirmación se alza el Voto Particular del Magistrado Pascual Sala Sánchez a la STS de 4 de diciembre de 1998, al decir que, en este caso, era de obligada aplicación el plazo máximo de tres meses fijado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

⁸²⁵ SOLER ROCH, María Teresa, “Comentario al artículo 23 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 411.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

plazos, que precisan ser detallados a nivel legal y reglamentario. En este sentido, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no establece el momento desde el que empieza a contar el plazo de seis meses fijado para su finalización ni tampoco regula los efectos jurídicos derivados de una interrupción injustificada del procedimiento, tanto por parte de la Administración tributaria, como por parte de los contribuyentes. En consecuencia, la regulación de los plazos en el procedimiento de gestión debe ser mejorada, tomando como modelo el régimen de plazos en el procedimiento inspector contemplado en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y desarrollado en el Reglamento General de Inspección Tributaria como resultado de la modificación introducida en el mismo por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

b) La caducidad del procedimiento

El artículo 23.2 de la LDGC se refiere a los supuestos en que, vencido el plazo para resolver en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el órgano competente no haya dictado la resolución correspondiente, mediante una remisión a los efectos determinados en su normativa específica que debe tener regulado el régimen de actos presuntos que corresponda, sin embargo, el principio de oficialidad que rige en el mismo determina que el procedimiento de liquidación se considere un procedimiento iniciado de oficio, a pesar de que pueda ser instruido como consecuencia de una declaración tributaria⁸²⁶. Pues bien, no obstante lo anterior, el artículo 23 de la LDGC no determina los efectos que derivan del incumplimiento del plazo en los procedimientos iniciados de oficio, entre los que se encuentra el procedimiento del artículo 123 de la LGT.

⁸²⁶ En opinión de SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “la declaración tributaria es un presupuesto procedimental no necesario, cuyo papel se limita a posibilitar o facilitar una actuación administrativa de gestión tributaria, actividad que siempre es de oficio”, “Comentario al artículo 101 de la LGT”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., pág. 41. Asimismo, MARZAL DOMÉNECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, “El artículo 123 de la Ley General Tributaria...”, ob. cit., pág. 22. En sentido contrario, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, “La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia”, *RDFHP*, núm. 244, 1997, págs. 305 y 306.

El problema del incumplimiento del plazo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio enlaza con un tema, sumamente polémico y de una gran actualidad después de los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales en relación con el procedimiento inspector, que consiste en determinar la posibilidad de aplicar la caducidad a los procedimientos tributarios.

La caducidad es una forma de terminación del procedimiento⁸²⁷ que presenta cierto parentesco con la prescripción, ya que, en ambos casos, es el transcurso del tiempo el que determina la extinción del procedimiento, pero, si bien la prescripción tributaria afecta al derecho material, esto es, prescriben los derechos, y es susceptible de interrupción, la caducidad afecta al derecho procedimental, es decir, caducan las potestades, sin posibilidad de interrupción del plazo de caducidad⁸²⁸.

El instituto de la caducidad por inactividad de la Administración, no previsto en la normativa tributaria, al margen del supuesto establecido en el artículo 120 de la LGT, se encuentra regulado en el artículo 44 de la LRJPAC⁸²⁹, dentro de los preceptos dedicados al silencio administrativo, como efecto derivado del vencimiento del plazo máximo establecido para resolver y notificar la resolución en los procedimientos iniciados de oficio *“en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de*

⁸²⁷ Según GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, la caducidad es “una forma de terminación del procedimiento administrativo que tiene lugar por paralización del mismo durante un cierto tiempo establecido en la ley, y cuyos requisitos y efectos difieren -no obstante ser idéntica su esencia- según que el responsable de la paralización sea el interesado o la Administración”, *Comentarios a la Ley...*, Volumen II, ob. cit., págs. 2095 y 2096.

⁸²⁸ PÉREZ ROYO, Ignacio, “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, *Civitas, REDF*, núm. 96, 1997, pág. 568 y BANACLOCHE, Julio, “La duración del procedimiento de gestión”, *Impuestos*, núm. 12, 1999, pág. 50.

⁸²⁹ El artículo 44 de la LRJPAC ha sido uno de los modificados por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Con anterioridad, la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio se encontraba regulada en el artículo 43.4 de esta Ley donde se reconocía que *“cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento”*.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

*gravamen*⁸³⁰, lo que ha suscitado la conveniencia de aplicar la figura de la caducidad a los procedimientos tributarios que cumplieran los requisitos establecidos en la norma administrativa, en aras al principio de seguridad jurídica que dicha institución supone.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997, es la primera que aplica la caducidad a un procedimiento tributario, tras reconocer que *“ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses no se contempla en nuestras normas tributarias como una causa de terminación de los procedimientos administrativos”*⁸³¹. Una vez diferenciada la caducidad de la prescripción, al proyectarse sobre el derecho al procedimiento y no sobre el derecho material o sustantivo, la Audiencia Nacional entiende que *“Ambas instituciones tienen en común el defender a los administrados contra la inseguridad jurídica que se derivaría de una situación indefinidamente abierta, con un claro quebranto del derecho constitucional a la Seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, reconocido en el art. 9.3 de la Constitución”*⁸³². Sabido esto, el Tribunal afirma que *“la nueva Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ha venido a incorporar al régimen de las Administraciones Públicas, de todas, los principios y garantías que derivan directamente de la Constitución”*, llegando a la conclusión de que *“la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución y las Leyes generales como la Ley 30/1992 ofrecen a los ciudadanos”*⁸³³, por lo que resulta aplicable a los procedimientos tributarios la caducidad del procedimiento⁸³⁴.

⁸³⁰ Por otro lado, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, se producirá la caducidad, de acuerdo con el artículo 92 de la LRJPAC, cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al mismo por el transcurso de tres meses.

⁸³¹ FD 6º de la SAN de 25 de febrero de 1997, (JT 1997, 66).

⁸³² FD 7º de la Sentencia citada en la nota a pie anterior.

⁸³³ FD 8º de la SAN de 25 de febrero de 1997.

⁸³⁴ Sus conclusiones en este sentido se reiteran en la Sentencia de 20 de mayo de 1997 (*Impuestos*, núm. 4, 1998). Posteriormente, la Audiencia Nacional cambió de criterio acerca de la posible aplicación de la

No obstante, si bien existen diversas posiciones al respecto, en nuestra opinión, la caducidad del artículo 44 de la LRJPAC no puede ser aplicada al procedimiento de gestión tributaria, pues, a pesar de estar incluida en el Capítulo de esta Ley dedicado a la actividad de las Administraciones públicas, se trata de una norma procedimental relativa a la finalización del procedimiento y, en consecuencia, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios en defecto de norma tributaria aplicable al caso, de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional 5ª de la Ley que regula el procedimiento administrativo. Sin embargo, en el ordenamiento jurídico tributario el artículo 105.2 de la LGT hace una referencia expresa a la caducidad al disponer que “*La inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja*”. Por ello, prevalece la prohibición de caducidad establecida en la Ley General Tributaria sobre el artículo 44 de la LRJPAC, que sería de aplicación supletoria en defecto de norma aplicable, y el administrado tan solo dispone de la posibilidad de reclamar en queja ante el transcurso del plazo de resolución establecido sin que ésta haya sido dictada⁸³⁵.

caducidad a los procedimientos tributarios en su Sentencia de 12 de marzo de 1998, basándose en la ausencia de plazo de terminación del procedimiento (*TF*, núm. 98, 1998).

⁸³⁵ Esta opinión es sostenida por SOLER ROCH, María Teresa, “Comentarios a los artículos 23 y 29 de la LGGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., págs. 415, 501 y 502 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 344 y 345. Asimismo, entre otros, BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, *La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 125; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, “La pretendida caducidad tributaria...”, ob. cit., pág. 308 y *La prescripción en derecho tributario*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, pág. 67; PÉREZ ROYO, Ignacio, “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, ob. cit., págs. 577 y 578; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; APARICIO SALOM, Javier y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto, “Alcance de la interpretación del art. 31.4 del Reglamento General de Inspección de Tributos según las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997”, *Monografías CaT*, núm. 269, 1997, págs. 9 y 10 y GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios...*, ob. cit., pág. 124 y siguientes.

En sentido contrario, entienden que el artículo 105.2 de la LGT ha sido derogado tácitamente por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, puesto que el artículo 44 de esta última Ley es una norma aplicable directamente a los procedimientos tributarios al constituir una norma de régimen jurídico de las Administraciones públicas, entre otros autores, ARIAS VELASCO, José, “Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras”, *Estudios Tributarios Aplicados*, Fundación Antonio Lancuentra, Escola Universitària d’Estudis Empresarials, Barcelona, 1998, págs 252 y siguientes; HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco, “Límites temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros”, *Civitas, REDF*, núm. 103, 1999, pág. 495; GÓMEZ PUENTE, Marcos, “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de la Administración?

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

A pesar de aceptar la existencia de una prohibición en la normativa tributaria acerca de la caducidad del procedimiento de gestión, descartamos, por otro lado, algunos de los argumentos utilizados por la doctrina y la jurisprudencia para rechazar la aplicación de la caducidad a los procedimientos tributarios, siguiendo para ello a la profesora SOLER ROCH.

En primer lugar, ha dejado de tener sentido, en nuestra opinión, uno de los argumentos utilizados por la doctrina para no entender aplicable el antiguo artículo 43.4 de la LRJPAC al procedimiento de gestión tributaria, al no considerarse un procedimiento “no susceptible de producir efectos favorables al interesado”. La nueva redacción del artículo 44 de la Ley impide la utilización de este argumento, puesto que se refiere a aquellos procedimientos “*en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen*” y no puede suscitar duda alguna el hecho de que el procedimiento de gestión es susceptible de finalizar con un acto de gravamen⁸³⁶.

Por otro lado, no creemos que sea posible mantener, para negar la aplicación de la caducidad al procedimiento de gestión, la idea sostenida por un sector de la doctrina⁸³⁷ acerca de la indisponibilidad del crédito tributario recogida en el artículo 30

(Sobre la perención y la prescripción tributarias)”, *Actualidad Jurídica* de Aranzadi, núm. 283, 1997, pág. 5; DE MIGUEL CANUTO, Enrique, “La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras”, *TF*, núm. 93, 1998, pág. 59 y GARCÍA NOVOA, Cesar, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 246. Véase, asimismo, el FD 4º del Voto Particular del Magistrado Pascual Sala Sánchez a la STS de 4 de diciembre de 1998, que admite la caducidad de los procedimientos tributarios por el transcurso del tiempo establecido para resolverlos sin que se haya adoptado la resolución pertinente, no siendo obstáculo para ello el artículo 105.2 de la LGT.

⁸³⁶ Véase, BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, *La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, ob. cit., pág. 126.

⁸³⁷ Este argumento ha sido utilizado por DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; APARICIO SALOM, Javier y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto, “Alcance de la interpretación del art. 31.4...”, ob. cit., pág. 10. En el mismo sentido, el Magistrado GOTA LOSADA argumenta en el FD 5º del Voto Particular a la STS de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764) que el artículo 105 de la LGT “*significa que por virtud del principio de indisponibilidad por parte de la Administración General del Estado y de sus Organismos autónomos, de los recursos que integran el haber de la Hacienda Pública, les está prohibido por vía reglamentaria, conferir a los retrasos y paralizaciones de los procedimientos de gestión tributaria, efectos propios de la caducidad...*”.

del TRLGP, puesto que sólo la prescripción tributaria tiene capacidad para extinguir el derecho de crédito, mientras la caducidad afecta al desarrollo del procedimiento⁸³⁸.

Por último, tampoco compartimos, siguiendo a la profesora SOLER ROCH⁸³⁹, la idea manifestada por PÉREZ ROYO⁸⁴⁰ acerca del conflicto que puede plantear el principio de seguridad jurídica y el deber de contribuir del artículo 31 de la CE, porque como afirma la citada profesora “la resolución del procedimiento dentro del plazo y, sustancialmente, la liquidación del tributo, es también una exigencia en garantía del cumplimiento efectivo del deber de contribuir, a cuyo servicio se ordena la eficacia de la actuación administrativa y, en este sentido, la admisión de la caducidad como modo de terminación del procedimiento es un mecanismo que favorece dicha eficacia, siempre que el régimen jurídico del plazo establecido sea el adecuado al tipo de procedimiento de que se trate en cada caso”.

En consecuencia, de acuerdo con las consideraciones realizadas en las páginas anteriores, debemos afirmar que, en estos momentos, no es posible aplicar la caducidad al procedimiento de gestión tributaria, en base a la normativa en vigor, sin que ello nos impida mantener que, de *lege ferenda*, sería conveniente, en aras al principio de seguridad jurídica que inspira este mecanismo, introducir la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración como modo de finalización del procedimiento de gestión tributaria⁸⁴¹.

⁸³⁸ En este sentido, SOLER ROCH, María Teresa, “Comentario al artículo 29 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 503 y BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 344. Asimismo, BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, *La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, ob. cit., pág. 85.

⁸³⁹ SOLER ROCH, María Teresa, “Comentario al artículo 29 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 503. Asimismo, BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, *La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, ob. cit., pág. 83.

⁸⁴⁰ PÉREZ ROYO, Ignacio, “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, ob. cit., págs. 566 y 567.

⁸⁴¹ En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 345. En opinión de BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, que se muestra partidario de la conveniencia de introducir la caducidad en los procedimientos tributarios, parece preferible la introducción de un instituto perentorio que presente las características del regulado en el

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

C) La terminación convencional del procedimiento

El procedimiento de liquidación tributaria finalizará normalmente con un acto de la Oficina gestora por medio del cual determina la cuantía de la deuda tributaria del sujeto pasivo o del crédito de la Hacienda pública a su favor, una vez realizadas las actuaciones de comprobación necesarias para proceder a la regularización correspondiente en base a las irregularidades descubiertas. No obstante, el procedimiento descrito puede finalizar sin un pronunciamiento expreso de la Administración tributaria, puesto que, en opinión de DE LA PEÑA VELASCO⁸⁴², “la liquidación provisional de oficio no constituirá un momento necesario del nuevo esquema procedimental, ya que, en aquellos casos en los que, tras la comprobación abreviada, la Administración concluya en una determinación cuantitativa de la deuda del sujeto pasivo idéntica a la que éste reflejó en su declaración-liquidación, no será necesario proceder por la Administración a la plasmación formal en una liquidación provisional con notificación al sujeto pasivo de la materialización de las actuaciones de comprobación realizadas”. Sin embargo, a nuestro entender, la seguridad jurídica del contribuyente se vería reforzada notablemente si, en estos casos, y especialmente cuando la comprobación se ha realizado con conocimiento del contribuyente que ha sido requerido por la Oficina gestora para la presentación de justificantes de los datos declarados, la Administración notificara al sujeto pasivo la conformidad a Derecho de la declaración-liquidación presentada⁸⁴³.

Al margen de la terminación del procedimiento de liquidación mediante un acto unilateral de la Administración, el artículo 88 de la LRJPAC ha introducido la

artículo 92 de la LRJPAC, *La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, ob. cit., pág. 127 y siguientes. Véase, el artículo 13.1 de la LDGC cuando dispone que “*La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente... excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad...*”.

⁸⁴² DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La liquidación provisional de oficio...”, ob. cit., pág. 16. Asimismo, VEGA BORREGO, Félix Alberto, “La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, 2000, pág. 118.

⁸⁴³ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Las funciones de los órganos de gestión...”, ob. cit., pág. 16 y 17.

posibilidad de la terminación convencional de los procedimientos administrativos, reconociendo la facultad de las Administraciones públicas de celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas de Derecho público o privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés general encomendado. Estos acuerdos tendrán, por otro lado, el alcance, efectos y régimen jurídico que establezca la disposición que lo regule, pudiendo tener la consideración de acuerdos finalizadores del procedimiento administrativo y, en consecuencia, sustitutivos del acto unilateral que pone fin al procedimiento o, por el contrario, insertarse en el procedimiento con carácter previo al acto finalizador del mismo, con efectos vinculantes o no.

De esta forma, el artículo 88 de la Ley que regula el procedimiento administrativo común ha introducido la posibilidad de la utilización de técnicas convencionales en el procedimiento administrativo y ha sido a raíz de esta introducción cuando el tema de los convenios en Derecho tributario ha comenzado a suscitar cierta polémica doctrinal.

La Ley General Tributaria no conoce la terminación convencional de los procedimientos tributarios, por lo que, al ser el artículo 88 de la LRJPAC una norma procedimental, referida a la finalización del procedimiento, es posible su aplicación a los procedimientos tributarios, como norma supletoria, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional 5ª de esta última Ley⁸⁴⁴, aunque sus efectos aparecen limitados por la propia norma que constituye un marco necesitado de desarrollo para su aplicación⁸⁴⁵.

⁸⁴⁴ Constituye una opinión generalizada la aplicación supletoria de este precepto a los procedimientos tributarios, manifestándose en este sentido, entre otros, SERRANO ANTÓN, Fernando, *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pág. 59; AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992", *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 184 y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Ed. Colex, Madrid, 1998, pág. 113.

⁸⁴⁵ En este sentido, AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "La introducción...", *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 184; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los*

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

Por otro lado, el artículo 88 de la Ley que regula el procedimiento administrativo ha previsto que estos acuerdos puedan ser finalizadores del procedimiento o bien puedan integrarse en el procedimiento que termina, sin embargo, con un acto unilateral de la Administración. Ahora bien, el procedimiento de gestión tributaria no podrá finalizar con un acuerdo entre la Oficina gestora y el contribuyente que, determinando la cuantía de la deuda, sustituya al acto de liquidación, puesto que el órgano gestor debe ejercitar su potestad de liquidación tributaria, no pudiendo terminar el procedimiento mediante un acto consensuado que determine un resultado distinto al previsto por la ley⁸⁴⁶, pero esta afirmación no nos impide entender que el principio de participación de los contribuyentes en el procedimiento de gestión puede inspirar la introducción de ciertas actuaciones convencionales, que sin sustituir al acto final del procedimiento, le harían ganar en celeridad, eficacia, e incluso, en seguridad jurídica. En este sentido, nos referimos a un supuesto que presenta, en la actualidad, una implícita idea negocial o

procedimientos tributarios: su terminación transaccional, ob. cit., pág. 114 y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley...*, Volumen II, pág. 2026. En sentido contrario, apuestan por la aplicación directa, sin necesidad de desarrollo, del artículo 88 de la LRJPAC, DELGADO PIQUERAS, Francisco, *La Terminación Convencional del Procedimiento Administrativo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 186 y siguientes y PAREJO ALFONSO, Luciano, que entiende que “la remisión -en cuanto al alcance, efectos y régimen jurídico del acuerdo administrativo- a la <disposición que lo regule> no sólo puede, sino que incluso debe interpretarse en sentido perfectamente compatible con la directa aplicación del propio artículo 88 LRJPAC. Pues no persigue condicionar el recurso de la Administración a la técnica convencional a un apoderamiento expreso por la normativa administrativa sectorial, sino -antes bien- asegurar el juego de dicha técnica en términos adecuados al fin y características peculiares de la materia de que se trate. La función de la normativa sectorial en cuestión es, pues, la de modular y precisar las condiciones de dicho juego, es decir, concretar la compatibilidad de éste con el tipo de acción administrativa de que se trate y, si así procede, determinar el contenido lícito del acuerdo por relación a su objeto, límites y, por tanto, alcance, efectos y, en general, régimen jurídico; y ello, de suerte que, en otro caso, es decir, no declarando ni la incompatibilidad con la materia, ni procediendo a modulación alguna del régimen jurídico, debe entenderse aplicable el general que determina el propio art. 88.1 LRJPAC”, “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 52 y 53.

⁸⁴⁶ En este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, “Finalización convencional del procedimiento tributario”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 191 y 192; RAMALLO MASSANET, Juan, “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 243 y 244 y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ob. cit., pág. 189.

convencional, como es el caso de la conformidad prestada por el sujeto pasivo a la propuesta de liquidación presentada por el órgano de gestión tributaria ⁸⁴⁷.

La deficiente regulación del procedimiento de liquidación tributaria suscita el problema del momento idóneo para que el contribuyente pueda prestar su conformidad con la propuesta de regularización de la Oficina gestora viendo reducida en un 30 por 100 la sanción que, en su caso, le corresponda, de acuerdo con el artículo 82.3 de la LGT.

De acuerdo con el artículo 123.3 de la LGT, durante el trámite de audiencia la Oficina gestora pone en conocimiento del sujeto pasivo la totalidad del expediente concediéndole un plazo de entre diez a quince días para que alegue lo que considere conveniente, por lo que, si tenemos en cuenta que es éste el momento en el que la Administración propone al contribuyente la liquidación correspondiente a la que el sujeto pasivo debe manifestar o no su conformidad antes de que se dicte el acto de liquidación tributaria, podemos entender que el trámite de audiencia es el momento oportuno para que el contribuyente manifieste, en su caso, esa conformidad con la propuesta de liquidación tributaria presentada ⁸⁴⁸. Ahora bien, desde nuestro punto de vista, la conformidad prestada a la propuesta de liquidación de la Oficina gestora no constituye más que un acto de adhesión del contribuyente al acto administrativo dictado por el órgano de gestión de forma unilateral que supone para ambas partes un beneficio, puesto que, mientras el contribuyente obtiene una reducción de la sanción que, en su caso, pudiera corresponderle, la Administración tributaria gana en simplificación y celeridad en el desarrollo del procedimiento, sin que puede entenderse que el instituto

⁸⁴⁷ En cuanto a los acuerdos previos de valoración previstos en el artículo 9 de la LDGC, no nos referimos a ellos por dos razones: primero, porque son previos al procedimiento, ya que, de acuerdo con el artículo 9.2 de la LDGC, la solicitud del contribuyente, acompañada de la propuesta de valoración debe presentarse antes de la realización del hecho imponible y, segundo, porque el órgano competente para su realización es, de acuerdo con el artículo 25 del RIS y la Disposición adicional 2ª del RIRPF, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

⁸⁴⁸ JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, "La tramitación procedimental...", ob. cit., pág. 69 y VEGA BORREGO, Félix Alberto, "La conformidad en el procedimiento...", ob. cit., págs. 125 y 126.

de la conformidad implique un acuerdo entre el contribuyente y la Administración con efectos en la determinación de la deuda tributaria⁸⁴⁹.

D) La notificación de la liquidación tributaria

Una vez dictada la liquidación tributaria por parte de la Oficina gestora, la misma debe ser puesta en conocimiento del sujeto pasivo a través de la notificación, siendo éste un requisito de eficacia de la propia liquidación que no comenzará a producir efectos mientras no llegue a conocimiento del interesado⁸⁵⁰.

Asimismo, la falta de conocimiento de la liquidación tributaria por parte del sujeto pasivo supondrá una vulneración de la seguridad jurídica del mismo y de su derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza la no indefensión, puesto que el interesado no podrá impugnar dicho acto administrativo al no serle notificado⁸⁵¹. Por ello, la notificación de la liquidación tributaria se convierte, por un lado, en un deber de la Administración tributaria que debe cumplir en todo caso y, por otro, en una garantía

⁸⁴⁹ Aunque referida a la conformidad del sujeto pasivo con el acta de la Inspección Tributaria, mantienen esta postura, CALERO RODRÍGUEZ, Juan Ramón, "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de la Inspección", *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 1447 y 1448; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Ed. Civitas, Madrid, 1994, pág. 389 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, Juan, "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español", *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 170 y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ob. cit., pág. 380 y siguientes. Por su parte, el Tribunal Constitucional entendió, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que no se trata de una negociación entre Administración y ciudadano, sino que es "una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios" (FJ 7º).

⁸⁵⁰ Por todas, la STS de 25 de abril de 1989 (RJ 1989, 3472), cuyo FD 1º declara que "es doctrina general consagrada en la Ley de Procedimiento Administrativo, la que sostiene que las notificaciones, como actos independientes, determinan el comienzo de la eficacia del acto administrativo, de forma que ningún acuerdo ni resolución de expresada naturaleza puede producir efecto ni causar perjuicio a otro si no es a partir del momento en que se efectúa la notificación en forma procedimentalmente correcta, esto es, reuniendo y cumpliendo todos los requisitos exigidos por la Ley".

⁸⁵¹ La STS de 27 de octubre de 1993 (AT, 1994-1) dispone que la falta de notificación de la liquidación tributaria vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

La gestión de los tributos...

del administrado que, desde el momento de la notificación, conoce el contenido del acto administrativo y puede proceder a su impugnación⁸⁵².

El requisito de la notificación de la liquidación tributaria se extiende incluso a los casos en que la liquidación definitiva no rectifica a la provisional anteriormente dictada por los órganos administrativos⁸⁵³.

La Ley General Tributaria regula la notificación de las liquidaciones tributarias a la que dedica los artículos 124 y 125, dentro del Capítulo dedicado a las mismas, mientras, por otro lado, la aprobación de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha supuesto la introducción de cinco nuevos apartados en el artículo 105 de la LGT para regular la práctica de las notificaciones en los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación, y recaudación de los diferentes tributos, de ahí que la necesidad de acudir a la Ley de Procedimiento Administrativo en esta materia se ha visto reducida a los aspectos no regulados por la normativa tributaria.

⁸⁵² En este sentido, ALIAGA AGULLÓ, Eva, *Notificaciones en Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 7. Asimismo, DELGADO GARCÍA, Ana María, introduce su monografía sobre notificaciones tributarias diciendo que "Para que un acto administrativo produzca plenos efectos jurídicos,... debe concurrir en el acto el requisito de eficacia, que es externo a él, mediante su notificación para dar conocimiento del mismo al interesado. En consecuencia, un acto perfectamente legal y válido carece de efectos si no se notifica, dado que la notificación se erige en requisito esencial para la eficacia de los actos administrativos, a pesar de que su omisión o nulidad no provoca la del acto notificado. De esta forma, la notificación adquiere la condición de una garantía jurídica para los interesados, en relación con los actos administrativos que limitan su esfera jurídica, dado que éstos no les vinculan hasta que les son notificados; hasta tal punto que las disposiciones legales o reglamentarias respecto de las notificaciones son de orden público y de obligado e inexcusable cumplimiento por parte de la Administración, configurándose de este modo como una garantía de Derecho Público", *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 15. Por otra parte, véase la STS de 14 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8467) y la STS de 8 de julio de 1996 (RJ 1996, 6683), en la que el Tribunal afirma que "las notificaciones son instrumentos del conocimiento por los interesados de los actos de la Administración, constituyendo un deber de los órganos de ésta la correcta realización de aquéllas, de manera que cualquier insuficiencia, confusión o duda sobre la realización de la notificación, las personas a las que se practicó o la fecha en que se produjo, obliga a tenerla por inexistente" (FD 2º).

⁸⁵³ En opinión de BOLLO AROCENA, María del Carmen, el artículo 124.2 de la LGT "parece ir referido a los supuestos de que haya mediado actividad comprobadora y de ella no se haya derivado ningún dato adicional respecto a los atendidos al girar la provisional", "La notificación de las liquidaciones tributarias", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1566.

a) El contenido de la notificación de la liquidación

De acuerdo con el artículo 124.1 de la LGT, las liquidaciones tributarias notificadas a los sujetos pasivos deben expresar: los elementos esenciales de la propia liquidación, los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de los plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos y, por último, el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda, siempre que el resultado de la liquidación sea positivo⁸⁵⁴.

Así pues, en primer lugar, la notificación debe contener los elementos esenciales de la liquidación tributaria, esto es, el hecho imponible, la base imponible, la base liquidable, el tipo, las deducciones, la cuota y, en su caso, los recargos exigibles al sujeto pasivo⁸⁵⁵. No obstante, estos elementos integran el contenido del acto de liquidación, mientras el resto serán, propiamente, elementos integrantes del acto de notificación⁸⁵⁶.

⁸⁵⁴ DELGADO GARCÍA, Ana María, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., pág. 117. En opinión de BOLLO AROCENA, María del Carmen, “el precepto en cuestión debería referirse expresamente al lugar, plazo y forma en que puede ser ejercido por parte de los sujetos pasivos el derecho de crédito que a su favor surge con la notificación de las liquidaciones que arrojen una cantidad a devolver, como consecuencia de la previa realización de un ingreso excesivo o de un ingreso indebido. Se trata de una indicación que en la práctica se viene efectivamente haciendo, pero convendría incluirla en el precepto que la Ley General Tributaria dedica a regular el contenido de la notificación de los actos de liquidación, donde, además, consta, como hemos visto, la indicación paralela para los supuestos de liquidaciones positivas”, “La notificación de las liquidaciones tributarias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1560.

⁸⁵⁵ BOLLO AROCENA, María del Carmen, “La notificación de las liquidaciones tributarias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1556 y 1557 y ALIAGA AGULLÓ, Eva, *Notificaciones en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 27 y siguientes. Asimismo, DELGADO GARCÍA, Ana María, que opina que sería deseable que la Ley General Tributaria enumerara qué conceptos están incluidos en la expresión elementos esenciales, en aras a la seguridad jurídica y al derecho de defensa de los obligados tributarios, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., pág. 115. Por su parte, la STSJ de Murcia 552/1995, de 31 de octubre (*JT* 1995, 1292) afirma, en su FD 4º, que “la notificación de la deuda tributaria no subsana la omisión de los demás elementos esenciales de la misma, sino que las liquidaciones tributarias han de notificarse al sujeto pasivo con expresión de dichos elementos. La notificación debe incluir, por lo tanto, todos los elementos esenciales de las liquidaciones tributarias para no originar a los interesados una indefensión contraria a las garantías consignadas en el art. 24 de la Constitución”.

⁸⁵⁶ LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, “Comentarios a los artículos 124 y 125 de la LGT”, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, ob. cit., págs. 236 y 237 y DELGADO GARCÍA, Ana María, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., pág. 114.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 124.1 a) de la LGT, cuando las liquidaciones tributarias notificadas supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar, de forma concreta, los hechos y elementos que la motivan. Sin embargo, en nuestra opinión, la motivación debe exigirse en todos los casos en que la Administración tributaria dicta una liquidación rectificando la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo y no solamente en el supuesto de tenga lugar un aumento de la base imponible respecto de la declarada, puesto que la motivación de los actos de liquidación constituye un deber administrativo reconocido en el artículo 13.2 de la LDGC⁸⁵⁷, al que ya nos hemos referido con anterioridad.

Por otro lado, el acto de notificación debe contener los medios de impugnación que puedan ejercer los sujetos pasivos, indicando el órgano competente y el plazo para su interposición, pues la notificación de la liquidación tributaria permite al sujeto afectado interponer el recurso pertinente si no se muestra conforme con la liquidación notificada⁸⁵⁸.

Por último, el acto de notificación debe expresar el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria resultante de la actividad administrativa, en los casos en que la liquidación sea positiva, ya que, desde el momento de la notificación de la liquidación tributaria comienzan a contar los plazos para el ingreso de la deuda en período voluntario o, en su caso, para la devolución de oficio.

⁸⁵⁷ En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, "La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria", *Impuestos*, núm. 1, 1999, pág. 17 y GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios...*, ob. cit., pág. 132.

⁸⁵⁸ En este sentido, la jurisprudencia viene entendiendo que la notificación será defectuosa y los contribuyentes no pueden verse perjudicados por el error de la Administración cuando ésta no indica los recursos procedentes (STS de 19 de mayo de 1992, RJ 1992, 4153 y STS de 21 de mayo de 1998, RJ 1998, 4180), cuando contiene un error en la indicación del recurso (STS de 5 de mayo de 1992, RJ 1992, 3740 y STS de 7 de febrero de 1994, RJ 1994, 1141) o cuando se remite de forma genérica a los órganos competentes sin concretar el órgano concreto ante el que debe interponerse el recurso (STS de 27 de febrero de 1990, RJ 1990, 1520 y STS de 10 de marzo de 1992, RJ 1992, 1562).

b) Las notificaciones defectuosas

Las notificaciones defectuosas no producen efectos y, en consecuencia, se entiende no notificada la liquidación misma.

No obstante lo anterior, la Ley General Tributaria ha previsto determinados supuestos de convalidación o subsanación de los defectos advertidos, de forma que la liquidación tributaria adquiera eficacia en aras al principio de economía procesal.

De esta forma, el artículo 125 de la LGT entiende convalidados los defectos de la notificación, bien por una actividad realizada por el sujeto pasivo, bien por el simple transcurso del tiempo, siempre que concurren los requisitos establecidos por la norma.

En primer lugar, de acuerdo con el párrafo 1 del precepto citado, *“las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, interponga el recurso pertinente o efectúe el ingreso de la deuda tributaria”*. Así pues, determinadas actividades realizadas por el sujeto pasivo convalidan los defectos advertidos para dotar de eficacia el contenido de la notificación. Entre ellas, la jurisprudencia de nuestros Tribunales ha entendido que el recurso interpuesto por el sujeto pasivo debe ser el pertinente y debe venir referido al fondo del asunto, sin que sea posible entender que el recurso presentado contra el defecto de la notificación convalide el mismo⁸⁵⁹. Como afirma la profesora ALIAGA AGULLÓ⁸⁶⁰, *“quien conoce con todo detalle, y así lo manifiesta, una liquidación y sus motivos*

⁸⁵⁹ LEJEUNE VALCÁRCCEL, Jesús, *“Las notificaciones defectuosas”*, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., págs. 1552 y 1553. Por todas, la STS de 30 de enero de 1989 (RJ 1989, 557) dispone, en su FD 3º, que la norma del artículo 125.1 de la LGT *“no puede entenderse en el sentido de ser convalidatoria cuando el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado precisamente para impugnar la notificación... Si así fuera, nunca podrían atacarse los defectos de la notificación, porque al impugnarla habría que suponerla convalidada. En realidad, una cosa es que la notificación <surta efecto> y otra es que <sea defectuosa>; y lo que expresa el art. 125.1 es que siendo defectuosa la notificación puede surtir efectos en determinadas circunstancias que la Ley establece en aras del principio de seguridad jurídica”*. Véase, en este punto, las SSTS de 8 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3997), de 30 de octubre de 1997 (RJ 1997, 8842) y de 24 de abril de 1998 (RJ 1998, 3337).

⁸⁶⁰ ALIAGA AGULLÓ, Eva, *Notificaciones en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 52.

mediante la interposición del recurso que en cada caso proceda, no puede al mismo tiempo estar alegando defectos en la notificación”.

Por otro lado, el artículo 125.2 de la LGT establece que “*Surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente a los sujetos pasivos que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubiesen omitido algún otro requisito, salvo que se haya hecho protesta formal dentro de ese plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia*”. En este caso, es el mero transcurso del plazo de seis meses el que subsana los defectos advertidos, si bien, debe tratarse de una notificación practicada personalmente a los sujetos pasivos y, además, debe contener el texto íntegro del acto que se notifica, de manera que no incluya los demás elementos necesarios⁸⁶¹. Transcurridos los seis meses, se entiende convalidado el defecto y el acto de liquidación comienza a producir efectos. Sin embargo, en nuestra opinión, la posibilidad de convalidación de los defectos de la notificación debe ser interpretada restrictivamente, de forma que solamente sea posible en aquellos casos en que la omisión de alguno de los requisitos establecidos legalmente no produzca indefensión al administrado, porque ésta es, en esencia, la finalidad pretendida con la regulación de las notificaciones defectuosas.

c) La práctica de la notificación de la liquidación

Con anterioridad a la aprobación de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, la Ley General Tributaria no hacía referencia a la forma de practicar las notificaciones tributarias en el procedimiento de liquidación y, por esa razón, era necesario integrar la laguna legal con las normas que, sobre la notificación de los actos administrativos,

⁸⁶¹ Como señala LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “puede, a la vista del artículo 124.1, concluirse que este procedimiento de convalidación se aplica cuando la notificación cumple lo dispuesto en el artículo 124.1 a) e incumple lo dispuesto en la letra b) y/o lo dispuesto en la letra c). Por exclusión se deduce que la convalidación del artículo 125.1 es aplicable al supuesto en que cumpliéndose lo dispuesto en el 124.1 b) y c) se incumple lo dispuesto en el apartado a) (o se cumple parcialmente). También cuando los defectos de notificación se extienden a los tres apartados”, “Las notificaciones defectuosas”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen II, ob. cit., pág. 1550. Asimismo, véase DELGADO GARCÍA, Ana María, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., págs. 199 y 200.

contiene la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. No obstante, la introducción de cinco nuevos apartados en el artículo 105 de la LGT ha solucionado el problema de la inexistencia de normas relativas al modo de practicar las notificaciones tributarias, siendo dicho precepto aplicable en los casos de notificación de una liquidación tributaria, como lo demuestra la remisión que realiza el propio artículo 124 al contenido del primer artículo citado y convirtiendo en innecesaria la remisión a las normas administrativas, salvo en lo no regulado por la normativa tributaria, de acuerdo con el carácter supletorio de la misma expresado en el artículo 9.2 de la LGT.

Sin embargo, la reciente regulación legal omite algunas cuestiones importantes para cuya solución todavía es necesario acudir a la normativa administrativa como sucede con la determinación del plazo para la práctica de la notificación tributaria. La falta de determinación legal en este sentido, obliga a aplicar, en el ámbito tributario, el plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, establecido en el artículo 58.2 de la LRJPAC, para cursar la notificación⁸⁶².

a') La notificación domiciliaria

De acuerdo con el artículo 105.3 de la LGT, *“las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado”* y la acreditación de que se ha efectuado la notificación se incorporará al expediente.

De esta forma, la Ley General Tributaria establece cierta libertad en relación con los medios de notificación, siendo los más utilizados los realizados mediante un agente notificador de la propia Administración o por el servicio de correos⁸⁶³. Sin embargo, los

⁸⁶² Nótese que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, se refiere al plazo para cursar la notificación que no coincide con el plazo para practicar la notificación misma, de ahí que, en opinión de DELGADO GARCÍA, Ana María, el plazo para la práctica de la notificación no sean simplemente diez días sino un plazo superior a aquél en que se cursó la notificación, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., pág. 134.

⁸⁶³ La jurisprudencia no ha venido entendiendo como medio adecuado para realizar la notificación, el teléfono o el fax, ya que no permiten tener constancia de la recepción de la misma. En este sentido, entre

avances tecnológicos apuntan hacia nuevas formas de notificación, como la notificación telemática, siendo siempre indispensable que pueda quedar constancia de la recepción de la notificación, su fecha y la identidad de la persona que la recibe⁸⁶⁴.

En cuanto al lugar adecuado para la práctica de la notificación, ésta deberá practicarse en el domicilio o lugar señalado por el interesado o su representante, esto es, el domicilio fiscal constituye el lugar para las notificaciones cuando el interesado no señale otro diferente⁸⁶⁵. Cuando no sea posible proceder a la notificación en estos lugares se hará en cualquier lugar adecuado a tal fin.

Ahora bien, con carácter general, la notificación se realizará en la persona del interesado o de su representante. Sin embargo, en el caso de notificación domiciliaria, razones de eficacia procedimental aconsejan que si el interesado no se haya presente en el domicilio en el momento de llevarse a cabo la notificación, ésta se realice a cualquier

otras, la STS de 11 de junio de 1990 (RJ 1990, 5386) y la RTEAC de 31 de mayo de 1995 (*Revista Siete de Actualidad Tributaria*, núm. 178, 1996), respectivamente.

⁸⁶⁴ Por lo que se refiere a la presentación telemática de las notificaciones, DELGADO GARCÍA, Ana María, "Algunas notas sobre las notificaciones tributarias por vía telemática", *Impuestos*, núm. 15, 1999. En la actualidad, dicha notificación se encuentra prevista en el ámbito aduanero, donde la Circular 8/1993, de 30 de septiembre, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regula la presentación en aduana del documento único administrativo por sistemas de transmisión electrónica de datos. Asimismo, el artículo 62 del RIRPF establece la posibilidad de que la comunicación, que pueden presentar los contribuyentes no obligados a declarar en el Impuesto, se realice por medios telemáticos, siendo asimismo ésta la forma en que la Administración notifique a los contribuyentes el resultado de los cálculos efectuados para la determinación del importe de la devolución.

⁸⁶⁵ La falta de comunicación del cambio de domicilio a la Administración tributaria es uno de los temas más controvertidos en lo que se refiere al lugar en que la notificación debe ser realizada para que sea considerada válida, así, nuestros Tribunales han venido considerando válidas las notificaciones realizadas en el último domicilio conocido; por todas, la STS de 27 de mayo de 1988 (RJ 1988, 3987) y la Sentencia del mismo Tribunal de 19 de diciembre de 1995 (*Impuestos*, núm. 7, 1996). Sin embargo, la profesora ALIAGA AGULLÓ disiente de la mencionada doctrina jurisprudencial al considerar que, antes de dar por válida una notificación, la Administración tributaria debe realizar una cierta labor de investigación del domicilio del sujeto pasivo, con independencia de la posible infracción cometida por éste al no comunicar el cambio de domicilio, *Notificaciones en Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 66 y 67. En este sentido, véase también la opinión manifestada por ALVAREZ BARBEITO, Pilar, "El lugar de la práctica de las notificaciones tributarias: especial referencia a los efectos del artículo 105 de la LGT", *RDFHP*, núm. 252, 1999, pág. 514 y siguientes.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

persona que se encuentre en el domicilio siempre que conste la identidad del receptor⁸⁶⁶. Con la presentación de la notificación a esa tercera persona, el acto de liquidación comienza a producir efectos con independencia de que la notificación realizada haya llegado a conocimiento del interesado⁸⁶⁷.

No obstante lo anterior, el interesado o, en su caso, su representante pueden rechazar la notificación presentada. Por esta razón, y para evitar que la eficacia de los actos administrativos se deje en manos de los destinatarios que decidirían en qué casos la liquidación produce efectos, el artículo 105.5 de la LGT dispone que la notificación rechazada se tendrá por efectuada a todos los efectos legales⁸⁶⁸.

⁸⁶⁶ En este sentido, el Tribunal Supremo argumenta, en el FD 2º de la Sentencia de 23 de septiembre de 1994 (RJ 1994, 6881), como *“la celeridad imprescindible en el procedimiento administrativo, en razón de las exigencias del principio de eficacia de la actuación administrativa, hace perfectamente viable que las notificaciones administrativas puedan entenderse con persona distinta -receptor- del destinatario de aquéllas”*. En idénticos términos, véase el FD 3º de la STS de 17 de noviembre de 1995 (RJ 1995, 8518). Por otro lado, la jurisprudencia acerca de la validez de la notificación realizada a tercera persona es muy abundante, destacando, entre otras, la STS de 17 de noviembre de 1995, anteriormente citada, sobre la pertinencia de la notificación al portero de la finca, la STS de 17 de febrero de 1997 (RJ 1997, 1489), respecto a la validez de su presentación a un vecino del interesado o las SSTS de 11 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1371) y de 25 de febrero del mismo año (RJ 1998, 1408). En contra de la aceptación de la notificación efectuada al portero de la finca por no cumplirse los requisitos establecidos en la normativa acerca de las notificaciones, véase la STSJ de Valencia 911/1994, de 21 de noviembre, (JT 1994, 1347).

⁸⁶⁷ En este sentido, entre otras, las SSTS de 28 de mayo de 1991 (RJ 1991, 4297) y de 11 de diciembre del mismo año (RJ 1991, 9426) que exponen la idea de que es indiferente que la notificación haya llegado oportunamente a poder del interesado, pues ha de atenderse en materia de notificaciones a la recepción y no a la cognición. Asimismo, el FD 2º de la STS de 17 de noviembre de 1995, citada en la nota a pie anterior.

⁸⁶⁸ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *“La nueva regulación de la notificación...”*, ob. cit., pág. 32. En este sentido, consideramos interesante destacar la idea sostenida por el Tribunal Constitucional en el FJ 2º de su Sentencia 167/1992, de 26 de octubre, al afirmar que *“Numerosas Sentencias de este Tribunal vienen destacando, de manera constante y uniforme, el deber que tienen los órganos judiciales de emplear la máxima diligencia en el cumplimiento efectivo de las normas reguladoras de los actos de comunicación procesal, cuidando siempre de asegurar, cuando ello sea factible, que la comunicación llegue al conocimiento real de la parte, y que este deber judicial constituye parte integrante del derecho a la tutela de los Jueces y Tribunales que garantiza el art. 24.1 de la Constitución. De forma tal que la omisión o defectuosa realización de los actos de comunicación procesal constituye violación de ese derecho fundamental, siempre que con ello se impida a las partes litigantes llegar al conocimiento real que éstas necesitan para defender sus derechos en los procesos en que intervengan o deban intervenir, a no ser que la falta de ese conocimiento real tenga su origen y causa determinante en el desinterés, pasividad, negligencia o malicia del interesado o éste haya adquirido dicho conocimiento a pesar del defecto de comunicación”* (la negrita es nuestra).

b') La notificación por comparecencia

Con anterioridad a la modificación del artículo 105 de la LGT, el artículo 59.4 de la LRJPAC ya dispone que, en aquellos casos en que los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar o medio de la notificación o, intentada la misma no se haya podido practicar, la notificación se debe realizar por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento correspondiente y en el Boletín adecuado por razón del ámbito territorial al que el acto afecta. De esta forma, la notificación por edictos produce los efectos correspondientes a la notificación válida.

Sin embargo, la nueva redacción del párrafo 6 del artículo 105 de la LGT introduce la posibilidad de la notificación por comparecencia del interesado en los casos en que no sea posible realizar la notificación al mismo o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria y una vez intentada la misma por dos veces. De acuerdo con el tenor de este precepto, podemos afirmar que, en el ámbito tributario, la notificación edictal solamente se encuentra vigente para los tributos de cobro periódico por recibo y para los supuestos en que los interesados sean desconocidos, puesto que, en estos casos, no parece posible la notificación por comparecencia, si bien ambos casos, presentan características diferentes⁸⁶⁹.

En los supuestos de aplicación del artículo 105.6 de la LGT, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia, por medio de anuncios en el Boletín Oficial del Estado o en el que corresponda de acuerdo con el ámbito territorial al que el acto administrativo afecta. Asimismo, dichas notificaciones se publicarán en los lugares destinados al efecto en las Delegaciones y Administraciones del último domicilio conocido. En la publicación de los boletines oficiales aludidos constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del sujeto pasivo, procedimiento que la motiva, órgano responsable de su tramitación, lugar y plazo en que el destinatario deberá comparecer. Dicha comparecencia se producirá en

⁸⁶⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, "La nueva regulación de la notificación...", ob. cit., pág. 37.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

el plazo de diez días desde el siguiente a la publicación del anuncio y si, transcurrido dicho plazo, el interesado no hubiera comparecido, la notificación se entenderá producida, a todos los efectos legales, desde el día siguiente al del vencimiento del plazo para comparecer⁸⁷⁰. No obstante, la notificación realizada por comparecencia del interesado, conlleva un esfuerzo adicional para el mismo ya que se encuentra en la necesidad de estar pendiente de los boletines oficiales para poder responder a los anuncios que a él se refieran generando cierto grado de incertidumbre e inseguridad jurídica, que nos permite sostener la conveniencia de que, en todo caso, se aplique lo establecido en el párrafo 7 del artículo analizado, esto es, que la publicación se realice los días 5 y 20 de cada mes o inmediato hábil posterior.

III. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

1. Introducción

La potestad de liquidación de los órganos de gestión viene acompañada de una potestad sancionadora de los propios órganos gestores que no constituye una potestad autónoma de la anterior, sino que se convierte en un elemento auxiliar de la gestión tributaria, mediante el cual se consigue la regularización tributaria, esto es, reponer la situación del sujeto pasivo al estado correcto. Como potestad complementaria de la gestión tributaria y realizada por estos mismos órganos, debemos referirnos, asimismo, a las líneas generales de desarrollo del procedimiento sancionador tributario realizado por la Oficina gestora, cuando son cada vez más los contribuyentes que se ven afectados por el procedimiento de comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT derivando del mismo, en la mayoría de los casos, una sanción impuesta sin probar la verdadera culpabilidad del sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, la Ley General Tributaria no ha aprovechado su última reforma para regular el procedimiento sancionador tributario, de manera que ésta es otra

⁸⁷⁰ En opinión de DELGADO GARCÍA, Ana María, estamos ante una notificación tácita, *Las notificaciones tributarias...*, ob. cit., págs. 72 y 73.

de las cuestiones ausentes de la Ley que, tras determinar los órganos competentes para la imposición de las sanciones tributarias, alude, en su artículo 81.2, al procedimiento para la imposición de sanciones no consistentes en multa, originando un importante vacío legal en relación con el procedimiento para imponer multas proporcionales derivadas de infracciones graves, siendo éstas las sanciones más frecuentes⁸⁷¹.

Este vacío legal se cubre, de alguna manera, con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los derechos y garantías de los contribuyentes, donde, con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de garantizar sus derechos y garantías en el procedimiento sancionador, se establece que la imposición de sanciones tributarias sea realizada mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto presuntamente infractor, así como la suspensión de la ejecución de las sanciones en tanto no sean firmes en vía administrativa.

Por otro lado, la regulación del procedimiento sancionador tributario se produce con el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de Inspección Tributaria, a pesar de que este Real Decreto todavía ha dejado muchas cuestiones pendientes de resolución.

2. La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador tributario de los órganos de gestión

Como ya hemos avanzado, la Ley General Tributaria carece de normas reguladoras del procedimiento sancionador y únicamente hace una referencia expresa a

⁸⁷¹ Como afirma, ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, “Sorprende adicionalmente,... que tras la regulación de los principios del régimen sancionador administrativo con un cierto detalle por parte de la Ley 30/1992, el texto de la Ley General Tributaria, en la redacción que recibe en virtud de la Ley que comentamos, siga ignorando prácticamente la regulación del procedimiento sancionador tributario”, “La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario”, *Impuestos*, núm. 2, 1997, pág. 6. Asimismo, LÓPEZ MOLINO, Antonio, “Articulación entre los procedimientos...”, ob. cit., pág. 39.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

los órganos competentes para acordar las diversas sanciones tributarias y, por otro lado, regula determinados aspectos procedimentales en orden a la imposición de sanciones no consistentes en multa que, de acuerdo con la normativa legal, se realiza mediante expediente distinto y separado del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes, de donde podemos deducir, a *sensu contrario*, que la Ley está pensando en una realización conjunta de la regularización del sujeto pasivo y la imposición de las correspondientes multas pecuniarias⁸⁷².

La parquedad de la Ley General Tributaria en este punto ha suscitado, en la práctica, muchas dificultades derivadas, en particular, de la realización conjunta del procedimiento de liquidación tributaria y del procedimiento sancionador al ser los mismos órganos administrativos los encargados de su ejecución. Dichos problemas no se vieron solucionados con la inclusión en el artículo 6 del hoy derogado Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, de la obligación relativa a la imposición de las multas proporcionales por los órganos de gestión mediante un expediente separado del instruido para llevar a cabo la comprobación tributaria, cuya tramitación y resolución correspondería a los órganos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación relacionados con las infracciones cometidas, puesto que los órganos de gestión tributaria no han entendido nunca muy bien la significación del expediente separado.

Los múltiples problemas que la mixtificación de procedimientos había provocado llevó al planteamiento doctrinal que aboga por la separación entre el procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento para imponer las sanciones tributarias correspondientes⁸⁷³ y encuentra su refrendo legislativo con la aprobación de

⁸⁷² En este sentido, JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., pág. 23.

⁸⁷³ Esta necesidad es planteada, entre otros, por ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pág. 167; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “La reforma de la gestión tributaria”, ob. cit., pág. 91; PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “Separación, en vía de comprobación...”, ob. cit., págs. 79 y 85; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Un giro transcendental...”, ob. cit., pág. 10; SOLER ROCH, María Teresa, “Deberes tributarios y derechos humanos”, ob. cit., pág. 114; JUAN LOZANO,

la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo artículo 34 establece la separación de expedientes en la imposición de todo tipo de sanciones tributarias diciendo que “*La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado*”. A pesar de la redacción del precepto citado, que parece aludir a la separación entre el procedimiento de Inspección Tributaria y el sancionador tributario, al ser el primero aquel procedimiento destinado a la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, dicha separación debe realizarse también en relación con el procedimiento de liquidación del artículo 123 de la LGT, en la medida que del mismo pueda derivarse la imposición de sanciones tributarias por parte de la Oficina gestora⁸⁷⁴.

La aprobación de esta Ley y la falta de un Reglamento General de Gestión hizo necesario, desde el primer momento, la aprobación de una norma que unificara los criterios seguidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la aplicación de los procedimientos afectados por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y, por ello, se dicta la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Tributaria para la aplicación del llamado “Estatuto del Contribuyente”, a la que ya hemos hecho alusión en otros momentos de nuestro trabajo. Esta Instrucción desarrolla, en su Disposición 14ª, el procedimiento sancionador en materia tributaria regulado en el artículo 34 de la Ley y desarrollado ante los órganos de inspección, mientras remite los procedimientos sancionadores en el ámbito de la gestión tributaria a la normativa que les resulte aplicable, esto es, al Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, entonces vigente, que, asimismo, separaba ambos expedientes, de manera que, sólo en defecto de tal normativa se aplicaba la citada Instrucción.

Ana María, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., págs. 40 y 41; LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “Articulación entre los procedimientos...”, ob. cit., págs. 16, 17 y 52 y LAGO MONTERO, José María, “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, *XIX Jornadas...*, pág. 335.

⁸⁷⁴ Véase, SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas...*, pág. 434.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

Posteriormente, la aplicación de los principios que deben regir en el procedimiento sancionador tributario contenidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes encuentra su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento de Inspección donde, nuevamente, se recoge la conveniencia de una expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo cuando se trate de imponer sanciones tributarias, en el que será preceptivo, de acuerdo con su artículo 28, el trámite de audiencia al interesado.

Este Real Decreto que desarrolla el procedimiento sancionador aplicable a cualquier tipo de sanción tributaria y, en consecuencia, de aplicación a la imposición de sanciones por los órganos gestores, parte de la separación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador tributario mediante la utilización de expedientes distintos, sin embargo, dicha premisa de partida quiebra cuando a lo largo de su articulado se observan diversos aspectos del procedimiento sancionador que hacen inapreciable la necesaria división. Así pues, uno de los aspectos más problemáticos, que ha sido denunciado ya en diversas ocasiones por la doctrina y al que el Decreto de procedimiento sancionador no ha dado una adecuada solución, es la forma de utilización en el procedimiento sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el expediente instruido para la comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo que se incorporan al expediente sancionador antes del trámite de audiencia⁸⁷⁵.

Asimismo, la pretendida separación de expedientes, reiterada en el artículo 35.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, al señalar que el acto de imposición de la sanción puede ser objeto de recurso o reclamación independiente, se desvanece cuando en el mismo precepto se obliga al contribuyente a acumular este recurso al presentado, en su caso, contra la cuota tributaria, de manera que, en este momento del procedimiento, la tramitación vuelve a ser conjunta.

⁸⁷⁵ Artículo 34.4 de la LDGC y artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el régimen sancionador tributario.

La gestión de los tributos...

Por otro lado, esa reclamada separación de procedimientos mediante la utilización en el procedimiento sancionador de un expediente distinto del elaborado en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria nos obliga a cuestionarnos la necesidad, a su vez, de una adecuada separación de órganos competentes para el desarrollo de dichos procedimientos e, incluso, para la realización de la instrucción y de la resolución del propio procedimiento sancionador tributario.

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no establece la necesidad de diferenciar dentro del procedimiento sancionador la existencia de un órgano encargado de iniciar e instruir el procedimiento y otro órgano administrativo cuya función consista en resolver el mencionado procedimiento, mientras, por otro lado, el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, se limita a establecer que los órganos competentes para acordar e imponer las sanciones pecuniarias por infracciones graves son aquellos encargados de dictar los actos administrativos de liquidación de los tributos, esto es, en este caso, los Jefes de la Dependencia de Gestión Tributaria, que realizarán la liquidación tributaria e impondrán la sanción que corresponda al sujeto infractor.

En este sentido, aunque referida a la acumulación de funciones inspectoras y liquidadoras en la Inspección de los tributos, la STC 76/1990, de 26 de abril, expone una serie de consideraciones que pueden ser útiles para abordar la solución de esta cuestión al disponer que *“...tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en*

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

*ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales*⁸⁷⁶.

No obstante lo anterior, ante la falta de disposición normativa tributaria que establezca la separación de órganos competentes es posible aludir al artículo 134.2 de la LRJPAC, aplicable al procedimiento sancionador tributario, que reconoce que los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deben establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos⁸⁷⁷.

Sin embargo, la normativa tributaria que, actualmente, regula el procedimiento sancionador llevado a cabo por los órganos de gestión tributaria no parece asumir esta distinción sino que, por el contrario, en algunos supuestos, sugiere la identidad de órganos competentes para la realización de las diferentes fases del procedimiento sancionador.

En primer lugar, el Real Decreto de procedimiento sancionador se limita a establecer los órganos competentes para acordar e imponer las multas pecuniarias proporcionales aludiendo a la competencia de los órganos administrativos encargados de dictar las liquidaciones tributarias, de forma que esta situación puede continuar

⁸⁷⁶ FJ 8º de la STC 76/1990, de 26 de abril. Asimismo, la aplicación con matices de los principios constitucionales de carácter procesal al procedimiento sancionador tributario lleva a ZORNOZA PÉREZ ha sostener la innecesaria separación de órganos dentro del procedimiento para imponer las sanciones tributarias, *El sistema de infracciones...*, ob. cit., págs. 287 y 288. En el mismo sentido se pronuncia SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos de la nueva regulación...”, ob. cit., págs. 119 y 120.

⁸⁷⁷ Sobre la recepción en la Ley de Procedimiento Administrativo del principio de separación entre órgano instructor y órgano que resuelve el procedimiento sancionador, el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, ha entendido, en su Exposición de motivos, que “*En sede administrativa la traslación de tal principio requiere, para que constituya una verdadera garantía, que el concepto de órgano no sea asimilable al de órgano administrativo meramente organizativo y jerárquico que recogen algunas normas, sino que la capacidad de autoorganización que el artículo 11 de la LRJPAC reconoce a las Administraciones Públicas debe traducirse en el ámbito sancionador en una flexibilidad al servicio de la objetividad. En consecuencia, el concepto de órgano que ejerce -iniciando, instruyendo o resolviendo- la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurran en el mismo las funciones de instrucción y resolución*”.

provocando una confusión entre los órganos que instruyen y resuelven el procedimiento de liquidación tributaria y los que instruyen e imponen las sanciones correspondientes aunque los expedientes utilizados sean distintos e independientes, como reza el artículo 28 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre⁸⁷⁸.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 29 del Real Decreto citado, la iniciación del procedimiento sancionador le corresponde al órgano que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora y, en defecto de norma expresa, a aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución. Así pues, es posible afirmar que, el órgano encargado de iniciar el procedimiento sea el mismo órgano competente para su resolución y, asimismo, el encargado de dictar la liquidación tributaria⁸⁷⁹. A su vez, la comunicación notificada a los interesados en orden a la iniciación del procedimiento sancionador contendrá la indicación del órgano competente para la resolución del expediente, pero no aquél que detenta la competencia para la instrucción del mismo que, en cambio, se presume debe ser realizada por un órgano diverso del primero cuando el artículo 33 del Real Decreto, refiriéndose al trámite de audiencia, dispone que se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver el expediente.

De la lectura de los mencionados preceptos del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y, sobre todo, del repaso de la atribución de competencias realizada a la Oficina gestora tras la aprobación de la Resolución de 24 de junio de 1999⁸⁸⁰, se deduce

⁸⁷⁸ Dicha sospecha se confirma como consecuencia de la nueva redacción del artículo 63 bis del RGIT, adicionado al mismo tras la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, cuando reconoce la competencia del funcionario que haya desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector Jefe para acordar la iniciación y para tramitar e instruir el procedimiento sancionador.

⁸⁷⁹ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, crítica la falta de separación de órganos, ya que, en su opinión, la identidad de órganos compromete la independencia del procedimiento sancionador que sólo se mantiene desde un punto de vista formal, "Procedimientos tributarios y garantías...", ob. cit., pág. 718.

⁸⁸⁰ La Resolución de 24 de junio de 1999 asigna a la Sección de Procedimiento Sancionador, que puede ser creada en el seno del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General de la Dependencia de Gestión Tributaria, el inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones en vía de gestión tributaria, si bien estas competencias serán realizadas por la Oficina de Liquidación en

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

la posibilidad de que exista total identidad entre el órgano que ha comprobado para liquidar el tributo y el que haya iniciado el procedimiento sancionador e instruido el mismo, siendo el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria el que imponga la correspondiente sanción.

Así pues, la inexistencia de una expresa delimitación de los órganos competentes para desarrollar cada una de estas fases del procedimiento sancionador, nos lleva a prever que la solución introducida por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, no va a producir los efectos deseados cuando, a pesar de la existencia de un expediente sancionador distinto y separado del instruido para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo que, por lo demás, ya se recogía en el anterior Decreto de procedimiento sancionador, actualmente derogado, éste se inicie e instruya por el mismo órgano que ha llevado a cabo la comprobación tributaria que, incluso, puede utilizar los datos obtenidos en el desarrollo de sus actuaciones de comprobación abreviada, siendo acordada la sanción por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria que, a su vez, es el que dicta la liquidación tributaria. De esta forma, la pretendida separación de procedimientos podría verse convertida en un desdoblamiento de expedientes meramente formal.

En conclusión, el adecuado desarrollo del procedimiento sancionador tributario llevado a cabo por los órganos de gestión va a depender, en gran medida, de la diligencia puesta por estos órganos administrativos en el cumplimiento de sus funciones, ante las deficiencias que supone la regulación del procedimiento contenida en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, especialmente en cuanto a la delimitación orgánica de competencias para el desarrollo de cada una de las fases del procedimiento sancionador desarrollado por los órganos de gestión.

los casos en que no haya sido creada la Sección de Procedimiento Sancionador y, asimismo, en defecto de la Oficina de Liquidación, sus competencias, incluida la referida a las sanciones, serán desempeñadas por el Jefe del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General directamente.

Ante esta situación, entendemos que la mejor solución, en aras a garantizar el principio de objetividad e imparcialidad en la actuación administrativa, sería atribuir la competencia para instruir y resolver el procedimiento sancionador a un órgano diferente del órgano gestor encargado de la actividad de comprobación⁸⁸¹ o, en su caso, a una unidad administrativa diferenciada de aquélla que, en el seno de la Oficina gestora, desarrolle las actuaciones de comprobación tributaria, con el fin de evitar que la separación entre ambos procedimientos no sea real⁸⁸².

3. El desarrollo del procedimiento sancionador tributario por los órganos de gestión tributaria

La aplicación de los principios contenidos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, se produce con la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla el procedimiento sancionador tributario e incorpora al mismo, de acuerdo con su Exposición de motivos, los principios contenidos en el artículo 77 de la LGT.

Al desarrollo del procedimiento sancionador dedica el citado Decreto la Sección 2ª de su Capítulo V, distribuyendo el procedimiento en tres fases, a saber, la iniciación, instrucción y resolución del procedimiento sancionador, partiendo de la medida introducida en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes acerca de la separación de los expedientes correspondientes al procedimiento de comprobación tributaria y al procedimiento sancionador. Al estudio de las diversas fases del

⁸⁸¹ JUAN LOZANO, Ana María, "Una propuesta para la articulación...", ob. cit., pág. 43. En opinión de FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, "dicha solución parece atractiva, si bien exigiría una reforma sustancial de la Ley General Tributaria y de nuestro sistema, con unos costes dotacionales y presupuestarios que no parecen poder afrontarse en la actualidad y que la doctrina del Tribunal Constitucional no exige con carácter urgente ni inmediato", *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., pág. 369.

⁸⁸² En este sentido, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, afirman que "la Ley 1/1998 debía haber establecido esta separación, con el fin de salvaguardar la debida independencia de criterio funcional, que puede verse afectada, pese a los buenos deseos de funcionario, por la proximidad de las dos fases en las que interviene un mismo órgano y, en ocasiones, un mismo funcionario", *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 516.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

procedimiento sancionador a cargo de los órganos gestores dedicamos el presente apartado de nuestro trabajo.

A) La iniciación del procedimiento

De acuerdo con el principio inquisitivo que informa la actuación administrativa, el procedimiento sancionador tributario se inicia de oficio, por acuerdo del órgano competente para su iniciación que, según el artículo 29.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, es aquél que determine la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora, o en su defecto, aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución. En consecuencia, la determinación del órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador será establecida por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante la aprobación de la Resolución de 24 de junio de 1999, por la que se organizan y se distribuyen funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, que otorga la competencia para iniciar el procedimiento a la Sección de Procedimiento Sancionador, creada en el Servicio o Sección de Gestión Tributaria General, y a la que corresponde, en ese caso, *“el inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones en vía de gestión tributaria”*. No obstante, en el supuesto de inexistencia de la Sección antes señalada, será competente para iniciar el procedimiento el Jefe de la Oficina de Liquidación o, en su defecto, el Jefe del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General.

Por otro lado, la iniciación del procedimiento sancionador exige la comunicación a los interesados del acuerdo de iniciación a través del cual serán informados de la acusación que se les imputa, de acuerdo con lo ordenado en el artículo 24 de la CE. Por esa razón, con la finalidad de garantizar el derecho constitucional a ser informados de la acusación formulada contra ellos, la comunicación del acuerdo de iniciación deberá contener: la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable; los hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que le pudieran corresponder, incluyendo su cuantificación; el órgano

competente para la resolución del procedimiento y la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, como garantías que asisten al contribuyente en el desarrollo de todo procedimiento tributario.

Sin embargo, el Real Decreto que desarrolla el procedimiento sancionador no indica el momento oportuno para que el órgano de gestión inicie el procedimiento sancionador, creando una cierta inseguridad en el contribuyente que recibe una liquidación provisional de oficio como consecuencia de la actuación de comprobación de la Oficina gestora sin conocer el plazo en el que la misma incoará el correspondiente procedimiento sancionador, en el supuesto de que, como consecuencia de la anterior liquidación, pueda sospecharse la existencia de una infracción tributaria cometida por el mismo contribuyente. Por otro lado, razones de agilidad y celeridad en la realización de las actuaciones administrativas aconsejan que el procedimiento sancionador se inicie en el mismo momento en que exista una sospecha por parte de la Administración de la comisión de una infracción tributaria.

B) La instrucción del procedimiento

Iniciado el procedimiento sancionador, la instrucción del mismo se realizará de oficio, con la finalidad de obtener las pruebas necesarias para imponer la sanción que corresponda al presunto infractor del que, de acuerdo con el artículo 33 de la LDGC, se presume una actuación realizada de buena fe, correspondiendo a la Administración tributaria la prueba de su culpabilidad.

Por ello, mediante la instrucción del procedimiento sancionador se llevan a cabo todas aquellas actuaciones administrativas que sean necesarias para determinar la responsabilidad del presunto infractor, uniéndose al expediente sancionador, instruido de forma independiente al del procedimiento de comprobación, todas las pruebas, declaraciones e informes obtenidos.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

Por otra parte, los interesados en el procedimiento podrán, en cualquier momento del mismo y antes del trámite de audiencia, formular sus alegaciones, aportar los documentos necesarios y los justificantes y pruebas que estimen convenientes para fundar su derecho, como garantía de la realización de un procedimiento contradictorio que tiene su máximo reconocimiento en la realización del trámite de audiencia al que nos referimos posteriormente.

Ahora bien, no obstante las pruebas realizadas en el propio procedimiento sancionador tributario, el artículo 29.3 del Real Decreto, recogiendo lo establecido por la Ley que regula los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, dispone que *“Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia”*.

Al margen de la determinación del momento idóneo para la incorporación de aquellos datos al expediente que, en nuestra opinión, debía realizarse en el propio acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador⁸⁸³, la cuestión principal consiste en determinar qué valor tienen los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT como elementos probatorios que permitan imponer la correspondiente sanción. En este sentido, JUAN LOZANO⁸⁸⁴, tomando como base las argumentaciones del Tribunal Constitucional sobre el valor probatorio de las actas de la Inspección⁸⁸⁵, entiende que los resultados obtenidos de las actuaciones de comprobación y liquidación deben considerarse como *notitia criminis*, siendo el órgano competente para la instrucción del procedimiento sancionador el que deberá impulsar la actividad probatoria para demostrar la culpabilidad del autor que, por otra parte, podrá

⁸⁸³ SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos de la nueva regulación...”, ob. cit., pág. 132.

⁸⁸⁴ JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., pág. 44 y siguientes.

⁸⁸⁵ Véase, en este sentido, el FJ 8º B) de la STC 76/1990, de 26 de abril.

La gestión de los tributos...

contestar alegando lo que considere conveniente a su derecho. De esta forma, la colaboración del contribuyente en la recopilación de datos y documentos en el procedimiento de gestión tributaria no es requisito suficiente para apreciar la existencia del presupuesto de hecho de la infracción tributaria.

Si bien esta argumentación nos parece sumamente aceptable, es posible, como afirma la profesora SOLER ROCH⁸⁸⁶, que el órgano instructor encuentre suficientemente probada la culpabilidad del autor en base a los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación e incorporados al expediente que, por otra parte, han sido aportados por el contribuyente en cumplimiento de su deber de información a la Administración tributaria, contra los cuales podrá el presunto infractor aducir los medios de defensa que considere oportunos en el trámite de audiencia establecido al efecto, asegurando así el principio contradictorio del procedimiento. En este supuesto, la principal garantía del contribuyente ante esta medida se encuentra en el derecho de información acerca del alcance de las actuaciones de comprobación que, en relación con el procedimiento inspector, reconoce el artículo 27 de la LDGC, y que evidencia, una vez más, la poca atención que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha prestado al procedimiento de gestión tributaria, puesto que debería reconocerse en idénticos términos para este último procedimiento. En todo caso, una interpretación correctiva de los artículos 3 a) y 3 d) de la LDGC -referidos al derecho de información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, acerca del contenido y alcance de las mismas y al derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, respectivamente- podría amparar la aplicación de estos artículos en el sentido indicado, de forma el contribuyente pudiera conocer que los

⁸⁸⁶ En este sentido, SOLER ROCH, María Teresa, "Comentario al artículo 34 de la LDGC", *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 598 y siguientes y SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, "La configuración autónoma del procedimiento sancionador...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 435 y siguientes. En opinión de LAGO MONTERO, José María, aunque referido al procedimiento de inspección, "El sujeto pasivo debe ser advertido, al inicio de las actuaciones inspectoras, de la posible posterior incoación de un expediente sancionador con base en los datos que declarase. De no hacerse esta advertencia, los datos recabados del sujeto pasivo no podrán utilizarse como prueba en el procedimiento sancionador", "Procedimiento sancionador separado...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 353. Asimismo, ANÍBARRO PÉREZ, Susana, "La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones", *IF*, núm. 33, 1999, pág. 17.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión tributaria pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio que corresponda si se contienen en documentos públicos.

Por último, concluidas las actuaciones necesarias para determinar la responsabilidad del presunto infractor, el órgano que instruye el procedimiento sancionador formula una propuesta de resolución, donde fijará, de forma motivada, los hechos y su calificación jurídica, determinará, en su caso, la infracción que éstos hechos constituyan y especificará la sanción que corresponda.

Esta propuesta de resolución será notificada a los interesados en el procedimiento sancionador, que dispondrán, una vez puesto de manifiesto el expediente, del trámite de audiencia preceptivo en el desarrollo de todo procedimiento tributario, en el que pueden presentar las alegaciones oportunas y aportar los documentos que consideren conveniente en defensa de su derecho.

Así pues, realizadas las alegaciones oportunas, o no formuladas éstas, el órgano instructor cursará al órgano competente la propuesta de resolución correspondiente para que proceda a resolver el procedimiento.

C) La tramitación abreviada del procedimiento sancionador

El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, prevé, en su artículo 34, la posibilidad de que la tramitación del procedimiento sancionador se realice de una forma abreviada *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción”*, de manera que, en ese caso, *“ésta se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndoles que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos*

documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”.

En nuestra opinión, la regulación de la tramitación simplificada del procedimiento sancionador, instaurada con la presumible finalidad de conseguir una mayor agilidad en el procedimiento, resulta criticable desde el punto de vista del respeto a los principios constitucionales contenidos en el artículo 24 de la CE.

Debemos advertir cómo en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador se suprime la fase de instrucción del mismo, al considerar el órgano encargado de iniciar el procedimiento que posee los elementos necesarios para formular la propuesta de sanción correspondiente incorporándola al acuerdo de iniciación del procedimiento. De esta forma, el órgano instructor formulará la propuesta de sanción teniendo como base, exclusivamente, los datos y documentos obtenidos durante el desarrollo del procedimiento de comprobación tributaria en el que el contribuyente tiene el deber de colaborar aportando la información sobre sí mismo que la Administración le requiera, por ello, la tramitación abreviada supone, desde nuestro punto de vista, una vuelta atrás al quedar limitada la separación entre ambos procedimientos, prevista en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, a un desdoblamiento formal de expedientes⁸⁸⁷.

Sin embargo, el principal problema que plantea este modo de realización del procedimiento sancionador es la limitación del derecho de defensa del presunto infractor, ya que éste sólo dispone del trámite de audiencia para proceder contra las pruebas aportadas por la Administración. Además, de acuerdo con el tenor del artículo 34 del Real Decreto, tras la puesta de manifiesto del expediente al interesado, se le concederá un plazo de quince días para que presente los documentos, justificantes y

⁸⁸⁷ ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La tramitación abreviada...”, ob. cit., pág. 26. Asimismo, CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)” (y II), *QF*, núm. 21/1998, págs. 15 y 16 y MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 519.

pruebas que estime oportunos, de forma que, de no formular dichas alegaciones ni aportar ningún documento, el órgano competente podrá dictar la resolución, de acuerdo con la propuesta formulada, lo que supone una grave lesión del principio de presunción de inocencia al tener que ser el “presunto culpable” el que debe probar su inocencia en el curso del trámite de audiencia⁸⁸⁸. En consecuencia, no creemos que una disposición reglamentaria esté en condiciones de regular este modo de realización del procedimiento sancionador, infringiendo el principio de presunción de inocencia que, por otro lado, se desprende de la propia Ley a la que el mismo Real Decreto desarrolla, donde, de acuerdo con el tenor de su artículo 33.2, “*corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias*”.

D) La resolución del procedimiento

El Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria debe proceder a dictar la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador, de acuerdo con la propuesta de resolución formulada por el órgano encargado de llevar a cabo la instrucción del procedimiento y de todas las pruebas que obren en el expediente, en el plazo de seis meses desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador.

La resolución que imponga la correspondiente sanción debe ser motivada⁸⁸⁹ y debe contener, de acuerdo con el artículo 35.2 del Real Decreto de procedimiento

⁸⁸⁸ SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos de la nueva regulación...”, ob. cit., pág. 135 y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La tramitación abreviada...”, ob. cit., págs. 22 y 23.

⁸⁸⁹ En este sentido, la STC 7/1998, de 13 de enero, afirma que “*existe una obligación legal de motivar las resoluciones administrativas sancionadoras*” (FJ 4º), y que “*el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales... Así, de poco serviría exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera -en opinión del Tribunal- la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa*” (FJ 6º).

sancionador, la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida y de la sanción impuesta, indicando la persona responsable de la misma, o, en su caso, la inexistencia de infracción o responsabilidad. Dicha resolución debe ser notificada al interesado siguiendo los trámites legales para la notificación establecidos en la Ley General Tributaria. Asimismo, la sanción impuesta debe ser proporcionada con la infracción cometida por el sujeto infractor.

Transcurrido el plazo para dictar la resolución sin que el órgano competente se haya pronunciado, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, establece la caducidad del procedimiento y el archivo del expediente, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento sancionador en cuanto no haya prescrito la acción para imponer la correspondiente sanción. Consideramos afortunada la previsión del artículo 36.1 del Real Decreto, al introducir el instituto de la caducidad en el procedimiento sancionador, porque entendemos que el artículo 105.2 de la LGT, que prohíbe la caducidad en el procedimiento de gestión tributaria, no es aplicable al procedimiento sancionador y que, por otro lado, es aplicable al mismo el artículo 44.2 de la LRJPAC, que prevé, expresamente, la caducidad de los procedimientos en que la Administración ejerce potestades sancionadoras cuando opere el vencimiento del plazo previsto para su resolución sin que se haya notificado resolución expresa⁸⁹⁰.

E) La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias

Con la finalidad de asegurar el respeto de las garantías de los contribuyentes en el desarrollo del procedimiento sancionador, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ha pretendido introducir en el ordenamiento jurídico tributario el principio de la no ejecutividad de las sanciones tributarias, existente con anterioridad en la regulación

⁸⁹⁰ En este sentido, aunque haciendo referencia a la situación creada por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con anterioridad a la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, "La configuración autónoma del procedimiento sancionador...", *XIX Jornadas...*, ob. cit., págs. 438 y 439. Asimismo, FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente, *El Estatuto del Contribuyente*, ob. cit., págs. 397 y 398 y GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios...*, ob. cit., pág. 130.

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

administrativa. Sin embargo, la regulación legal merece alguna crítica, sobre todo después del desarrollo reglamentario realizado por el Real Decreto de procedimiento sancionador.

Con anterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el artículo 81.3 de la LGT, en la redacción otorgada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establecía que *“la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable para la suspensión de actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas”*, estableciendo así una especialidad en relación con lo que ya había dispuesto el artículo 138.3 de la LRJPAC, de acuerdo con el cual la resolución dictada en el procedimiento sancionador administrativo no será ejecutiva hasta que adquiriera firmeza en la vía administrativa. Por ello, aunque los principios del procedimiento sancionador administrativo que regula la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, pudieran ser aplicados en el procedimiento tributario, la propia redacción del artículo 81 de la LGT impedía su eficacia en este punto⁸⁹¹.

No obstante, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, incorpora al ordenamiento tributario la regla de la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias que, asimismo, es introducida en el artículo 81 de la LGT, tras la nueva redacción otorgada al mismo por la Disposición final 1ª de la LDGC, con la finalidad de evitar contradicciones legales. Así pues, de acuerdo con el artículo 35 de la LDGC, *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o*

⁸⁹¹ No obstante, a pesar de lo dispuesto en la normativa tributaria, diversos Tribunales de Justicia han considerado, incluso antes de la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que las sanciones tributarias sólo pueden ser ejecutivas cuando pongan fin a la vía administrativa, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 138.3 de la LRJPAC. Entre ellas, las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de noviembre de 1994 (*QF*, núm. 12, 1995) de 28 de diciembre de 1995 (*JT* 1995, 1542), de 17 de octubre de 1997 (*JT* 1997, 1407) y de 11 de febrero de 1998 (*QF*, núm. 19, 1998) o la STSJ de Galicia de 2 de junio de 1994 (*JT* 1994, 709). En sentido contrario, la STS de 7 de abril de 1997 (*RJ* 1997, 3306).

reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”.

Sin embargo, el tenor del artículo 35 no satisface, en nuestra opinión, las aspiraciones de esta Ley que pretende incorporar al ordenamiento tributario los derechos y garantías existentes en el ordenamiento administrativo, puesto que, mientras la Ley de Procedimiento Administrativo establece el principio de la inejecutividad de las sanciones administrativas hasta que éstas adquieran firmeza, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes impone la suspensión de la ejecutividad de las mismas, aún previendo que las sanciones no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativas. Esta dicotomía entre la “suspensión” de las sanciones y su “inejecutividad” que refleja la redacción legal, no nos parece adecuada, puesto que, no es lo mismo que el acto administrativo que impone la sanción tributaria no sea ejecutivo y que la ejecución de este acto esté suspendida, ya que, en este último caso, la suspensión del acto devengará los correspondientes intereses de demora que serán exigidos cuando la sanción se convierta en firme. Por ello, cierto sector de la doctrina ha venido entendiendo que no se trata, en último término, de que la sanción quede suspendida sin garantía, sino de que verdaderamente no es ejecutiva mientras no sea firme⁸⁹².

No obstante lo anterior, aunque esta última sería la interpretación más razonable⁸⁹³, no parece posible extraerla de la dicción legal, que alude a la suspensión

⁸⁹² En este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Aspectos positivos y negativos...”, ob. cit., pág. 6. Asimismo, CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico del Reglamento...”, ob. cit., pág. 20 y MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 523. Por otra parte, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha interpretado el artículo 35 de la LDGC en el sentido indicado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, al indicar, en su Sentencia de 30 de abril de 1998, que “la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha incorporado expresamente en el ámbito tributario el principio de no ejecutividad de las sanciones en tanto no sean firmes en vía administrativa” (JT 1998, 560).

⁸⁹³ En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., págs. 157 y 158 y “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

de la ejecución de las sanciones tributarias. Por otro lado, una interpretación acorde con el artículo 138.3 de la LRJPAC se ve, asimismo, entorpecida por el desarrollo reglamentario del artículo 35 de la Ley, realizado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que ha venido a confirmar la suspensión la ejecución de las sanciones tributarias al afirmar que “*las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa*”. El desarrollo reglamentario nos obliga a entender que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se ha apartado, una vez más, de la normativa administrativa para incorporar al ordenamiento tributario la suspensión de la ejecución de las sanciones, si bien esta postura nos parece incorrecta y no acorde con el principio de presunción de inocencia, puesto que se está considerando al recurrente como culpable de la infracción antes de que ésta haya adquirido firmeza⁸⁹⁴ En consecuencia, manifestamos que de *lege ferenda* sería aconsejable la introducción explícita del principio de no ejecución de las sanciones tributarias mientras no sean firmes, extendiendo dicho principio, incluso, a la vía contenciosa.

IV. CONCLUSIÓN

Para terminar nuestro trabajo, hemos dedicado este último Capítulo del mismo al análisis procedimental de la gestión tributaria y del procedimiento de imposición de sanciones por la Oficina gestora, destacando aquellos aspectos procedimentales que no gozan de una adecuada regulación en estos momentos, con el propósito de poder establecer, como conclusión a nuestra investigación, las bases de una futura

Garantías de los Contribuyentes”, *CT*, núm. 88, 1998, pág. 17. Asimismo, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Comentario al artículo 35 de la LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes...*, ob. cit., pág. 616.

⁸⁹⁴ Véase la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Procedimientos tributarios y garantías...”, ob. cit., págs. 720 y 721. Sobre la vulneración del principio de presunción de inocencia que supone la ejecución de las sanciones no firmes se pronuncian, entre otros, CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Sanciones: suspensión de la ejecución”, *Derechos y Garantías del Contribuyente...*, ob. cit., págs. 556 y 557 y GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 383 y *QF*, núm. 3, 1999, ob. cit., pág. 23.

reglamentación del procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria.

El estudio del procedimiento de gestión tributaria que hemos realizado nos permite iniciar esta consideración final afirmando que existe una insuficiencia manifiesta en la regulación del artículo 123 de la LGT, siendo necesario, en algunos aspectos, acudir a la Ley que regula el procedimiento administrativo común para suplir las lagunas legales existentes; por ello, entendemos que, primeramente, es necesaria una reforma de la Ley que aborde adecuadamente el procedimiento de gestión.

En primer lugar, se echa en falta la declaración-liquidación dentro de los medios que inician el procedimiento de gestión tributaria, cuando, en la actualidad, se ha convertido en la forma más usual de iniciación del mismo. En consecuencia, de acuerdo con la Ley General Tributaria, el procedimiento de gestión se inicia por declaración del sujeto pasivo o de oficio por la propia Oficina gestora, atendiendo a los elementos de prueba que obran en su poder.

Iniciado el procedimiento, durante la fase de instrucción el interesado puede aportar los documentos y realizar las alegaciones que considere oportunas y, asimismo, tendrá lugar la práctica de la prueba necesaria para que la Administración tributaria pueda dictar una liquidación apartándose de lo declarado por el sujeto pasivo. A su vez, en la instrucción del procedimiento tiene una especial significación el trámite de audiencia al interesado en el que, tras la puesta de manifiesto de todo el expediente administrativo, el sujeto pasivo alegará lo que considere oportuno o prestará su conformidad a la propuesta de liquidación que le presente el órgano de gestión, constituyendo un trámite imprescindible en el desarrollo del procedimiento del artículo 123 de la LGT.

La finalización del procedimiento de gestión provoca la realización de una liquidación por parte de la Oficina gestora que es calificada, en todo caso, de provisional y, en consecuencia, modificable en el desarrollo del procedimiento de

Capítulo V. El procedimiento de los órganos de gestión tributaria

comprobación e investigación llevado a cabo por la Inspección de los tributos. Sin embargo, teniendo en cuenta el alcance de las actuaciones de comprobación otorgadas a la Oficina gestora por el artículo 123 de la LGT, entendemos que, en ciertos casos, la liquidación tributaria dictada por la Oficina gestora debería considerarse una liquidación definitiva en relación con aquellos aspectos que ya han sido comprobados por la Administración tributaria y que, a nuestro entender, no deben ser objeto de una nueva comprobación administrativa.

Por otro lado, la Ley General Tributaria no establece plazo alguno para la finalización del procedimiento de gestión que, de acuerdo con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, debe finalizar en el plazo de seis meses desde su iniciación. No obstante, la finalización de dicho plazo sin que la Administración haya dictado la correspondiente resolución no implica la caducidad del procedimiento, sino que únicamente permite al administrado reclamar en queja ante el superior jerárquico del órgano administrativo que está actuando; ahora bien, la seguridad jurídica del contribuyente aconseja, en nuestra opinión, la introducción de la caducidad en el procedimiento de gestión.

Por último, la liquidación tributaria debe ser notificada al sujeto pasivo como requisito de eficacia de la misma, siendo, en este sentido, especialmente relevante la modificación del artículo 105 de la LGT para introducir la regulación de la práctica de las notificaciones en esta Ley, de manera que, en la actualidad, la remisión en este punto a la normativa supletoria se encuentra notoriamente reducida.

En segundo lugar, hemos dedicado una parte del contenido de este último Capítulo al análisis del procedimiento sancionador tributario desarrollado por la Oficina gestora en ejercicio de su potestad sancionadora, complementaria de las demás funciones administrativas que le corresponden. En este sentido, hemos podido constatar como el desarrollo del procedimiento sancionador constituye otro de los grandes temas ausentes de la Ley General Tributaria.

La gestión de los tributos...

Las deficiencias de la Ley se han visto compensadas, en cierta manera, con la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente que ha introducido la separación de los expedientes del procedimiento de comprobación y del procedimiento sancionador y por la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de desarrollo del procedimiento sancionador tributario que, sin embargo, ha dejado algunos aspectos esenciales del procedimiento sin resolver.

Entre las cuestiones que necesitan una adecuada solución legal y reglamentaria, nos encontramos, en primer lugar, con el problema que suscita la intercomunicación existente entre ambos procedimientos, ya que los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de comprobación pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador tributario, siempre que se unan a este expediente con anterioridad al trámite de audiencia, mientras, por otro lado, ni la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ni el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, han ordenado la separación de órganos competentes para la realización del procedimiento de liquidación y del procedimiento sancionador. Luego, si los órganos competentes pueden ser los mismos y pueden ser tenidos en cuenta los datos obtenidos durante la comprobación, la separación de procedimientos puede convertirse en algo meramente formal.

Por último, ponemos término a estas conclusiones manifestando nuestra crítica a la introducción por el Real Decreto de procedimiento sancionador de la posibilidad de realizar abreviadamente el procedimiento sancionador, puesto que, como hemos tenido ocasión de observar, esta tramitación abreviada supone una vuelta atrás hacia la realización conjunta del procedimiento de comprobación tributaria y del procedimiento sancionador, que obliga al contribuyente a probar su inocencia en el trámite de audiencia. No consideramos oportuno que este Real Decreto desarrolle un procedimiento sancionador que pueda suponer una vulneración de los principios constitucionales.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CONCLUSIONES



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

En esta última parte de nuestro trabajo vamos a exponer las conclusiones alcanzadas a lo largo del mismo, siguiendo para ello los siguientes criterios:

Por un lado, tendremos en cuenta las consideraciones formuladas a lo largo de nuestro estudio, destacando las relativas a las deficiencias observadas en la actual regulación del ámbito y procedimiento a seguir por los órganos de gestión de la Administración tributaria estatal, al hilo de las cuales propondremos las modificaciones legislativas que entendemos necesarias para resolver los problemas planteados.

Por otro lado, y teniendo en cuenta las conclusiones que se formulen de acuerdo con el criterio anteriormente expuesto, avanzaremos propuestas concretas en relación con lo que, a nuestro juicio, deberían constituir las bases de un futuro Reglamento General de Gestión Tributaria.

En base a las consideraciones anteriores, desarrollamos a continuación las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- Hemos tenido ocasión de comprobar al inicio de nuestro trabajo que el término “gestión tributaria” no goza de un significado unívoco y que, tanto la doctrina, como la propia Ley General Tributaria, otorgan al mismo diferentes sentidos.

En primer lugar, la gestión tributaria ha sido entendida en un sentido muy amplio, indicativo del procedimiento de aplicación de los tributos, y a él se ha referido la rúbrica del Título III de la Ley General Tributaria incluyendo la regulación de la investigación, comprobación, liquidación, recaudación e, incluso, revisión de actos en vía administrativa. Asimismo, el término “gestión tributaria” puede ser objeto de una interpretación amplia, abarcando el procedimiento de liquidación y la recaudación tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 90 y 114 de la LGT o puede ser entendido, por el contrario, en un sentido estricto, haciendo referencia al procedimiento de liquidación y excluyendo de su contenido a la recaudación tributaria.

La gestión de los tributos...

No obstante, el significado de la gestión tributaria debe ser, a nuestro juicio, más limitado, entendiendo que la misma se refiere al procedimiento de liquidación llevado a cabo por los órganos de gestión tributaria y abandonando toda referencia a la Inspección Tributaria como parte integrante de la gestión, en el sentido indicado por el artículo 9 de la LGT cuando distingue entre el Reglamento de Inspección de los tributos y el Reglamento de Gestión Tributaria, todavía no aprobado.

En consecuencia, una de las cuestiones esenciales que debería ser abordada en la Ley General Tributaria es la delimitación del procedimiento de gestión tributaria para identificarlo con el procedimiento de comprobación abreviada y liquidación llevado a cabo por los órganos de gestión y diferenciarlo de otros procedimientos (inspección, recaudación, procedimiento sancionador y procedimientos de revisión), de forma que la simple lectura de las diferentes rúbricas de la Ley permita identificar, desde un principio, el contenido de cada procedimiento tributario. En cuanto al concepto de gestión tributaria en sentido amplio, en el caso de que se considere conveniente su mantenimiento, creemos que debería sustituirse dicha denominación por la de “procedimientos para la aplicación del tributo”.

SEGUNDA.- La Ley General Tributaria no realiza una atribución expresa de las funciones de gestión a órganos concretos, sino que las otorga, con carácter general, a la Administración tributaria; es decir, sin designar el órgano administrativo competente para su ejercicio.

Ahora bien, esta atribución genérica de potestades administrativas contrasta con la especificación de funciones propias de la Inspección Tributaria contenida en el artículo 140 de la LGT, que relaciona el conjunto de competencias a cargo de la Inspección de los tributos, sin que, por otro lado, la Ley dedique un precepto similar a reseñar las funciones que deben realizar los órganos de gestión, lo que se ha convertido en el objeto de una contienda permanente entre estos órganos y los órganos de inspección por la obtención, en exclusiva, de ciertas competencias.

En la actualidad, la delimitación de la competencia de los órganos de gestión se deduce, principalmente, de las normas organizativas de la Administración tributaria y en concreto, de las normas reguladoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Sin embargo, juzgamos necesario que, en una futura reforma de la Ley General Tributaria, se introduzca un precepto especificando las funciones propias de estos órganos, de modo análogo a la atribución de funciones a la Inspección de los tributos en el vigente artículo 140 de la LGT.

TERCERA.- El artículo 109 de la LGT atribuye la realización de la comprobación e investigación a la Administración en general sin designar al órgano administrativo encargado de su ejercicio, sin embargo, tanto el artículo 140 de esta Ley, como el artículo 26.2 del TRLGP, otorgan dicho cometido a la Inspección Tributaria, ya que recogen la comprobación e investigación entre sus funciones propias.

La reforma de la Ley General Tributaria, efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en relación con el artículo 123 de la LGT, formula en este precepto una atribución general de la potestad de comprobación abreviada a la Administración tributaria; sin embargo, debemos entender que se está refiriendo a los órganos de gestión como los titulares de esta potestad y ello en base a los siguientes argumentos:

En primer término, la ubicación del precepto en el articulado de la Ley General Tributaria, dentro del Capítulo dedicado a las liquidaciones tributarias y no en el destinado a la regulación de la Inspección Tributaria; por otro lado, su antecedente legislativo más inmediato -el artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- que se había referido ya a los órganos de gestión tributaria para otorgarles similares competencias; en tercer lugar, el hecho de que la Inspección de los tributos ya tiene atribuidas estas competencias en otro precepto de la Ley General Tributaria, pudiendo, además, acceder a la documentación contable de empresarios y profesionales, lo cual implicaría el sin sentido de la limitación contenida en el artículo 123 de la LGT si el mismo fuera referido a los órganos de la Inspección; por último, las reformas posteriores de nuestro ordenamiento tributario que se remiten al

artículo 123 de la LGT al especificar la competencia de los órganos de gestión para llevar a cabo las liquidaciones provisionales de oficio.

Así pues, teniendo como apoyo los anteriores argumentos, consideramos que el artículo 123 de la LGT está haciendo referencia a los órganos de gestión tributaria cuando regula la potestad de comprobación abreviada y la liquidación provisional de oficio y, por ello, estimamos necesaria una modificación de este precepto en una futura reforma de la Ley para sustituir la expresión “Administración” por la de “órganos de gestión tributaria”.

CUARTA.- Identificada la competencia de los órganos de gestión tributaria para realizar la comprobación abreviada, debíamos determinar el alcance de las actuaciones realizadas por los órganos de gestión, puesto que el artículo 123 de la LGT establece que se trata de una comprobación abreviada sin definir qué debe entenderse por tal.

En este sentido, las conclusiones interpretativas que se deducen de la norma contenida en el vigente artículo 123 de la LGT son, en esencia, las siguientes:

En primer lugar, los órganos de gestión pueden hacer uso de los datos consignados en las declaraciones tributarias de los sujetos pasivos y de los justificantes presentados con las mismas; pero también pueden requerir justificantes de dichos datos. Esta última facultad ha sido la causante de la polémica existente respecto al destinatario de dichos requerimientos que, a nuestro juicio, no puede ser más que el propio sujeto pasivo, puesto que el requerimiento de justificantes de los datos declarados a un tercero sería competencia de los órganos de inspección, si bien ello no obsta para introducir la posibilidad de que los órganos de gestión requieran la ampliación o ratificación de los datos declarados por un tercero en el ejercicio de su deber general de información contenido en el artículo 111 de la LGT que, por otro lado, debería ser modificado para excluir expresamente la posibilidad de que los órganos de gestión realicen requerimientos individualizados de información a terceras personas, puesto que esta facultad no es necesaria para el ejercicio de la comprobación abreviada.

Asimismo, los órganos de gestión pueden hacer uso de los elementos de prueba que obren en su poder, declarados por el propio sujeto pasivo o por un tercero, que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos del mismo no declarados o distintos de los declarados, lo cual no quiere decir que sus actuaciones puedan alcanzar a la investigación tributaria que corresponde, en exclusiva, a la Inspección de los tributos.

Por último, el artículo 123 de la LGT recoge un único límite expreso al ejercicio de la potestad de comprobación tributaria por parte de la Oficina gestora, ya que ésta no puede extenderse al examen de la documentación contable de empresarios o profesionales, salvo en el caso de devoluciones tributarias, quedando esta posibilidad reservada a la Inspección.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, estimamos que, si los órganos de gestión pueden realizar verdaderas actuaciones de comprobación tributaria que exceden de la mera comprobación formal de los datos declarados, el resultado de esta comprobación debe tener efectos vinculantes para la Inspección de los tributos, en el sentido de que aquello que haya sido objeto de comprobación por parte de los órganos de gestión, dentro de los límites legales de su competencia, no debe ni puede ser de nuevo comprobado por los órganos de inspección, garantizando, de esta forma, el principio de seguridad jurídica del contribuyente y la eficacia administrativa, así como la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales al no tener que soportar el contribuyente una doble comprobación administrativa sobre unos mismos hechos o datos.

La limitación del alcance de la potestad de comprobación de los órganos de gestión en relación con la documentación contable podría apuntar, como una posible vía de solución en el futuro, el mantenimiento de dos instancias de comprobación, no tanto duplicadas o subsiguientes en el tiempo, sino absolutamente diferenciadas en función del tipo de contribuyentes sobre el que recayera la comprobación (la Inspección de los tributos ejercería la competencia exclusiva en punto a la comprobación de los

La gestión de los tributos...

contribuyentes titulares de actividades económicas y los órganos de gestión ejercerían la comprobación sobre los demás contribuyentes). Sin embargo, esta especialización requeriría, no solo una reforma legislativa que consagrara dicha división funcional, sino también una reforma de profundo calado en las normas reguladoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por ello, creemos que si el verdadero problema que se plantea, en orden a determinar las potestades propias de los órganos de gestión, se encuentra en el alcance de las actuaciones de comprobación que corresponden a los mismos, una solución preferible podría partir de la actual regulación pero introduciendo progresivamente modificaciones legislativas basadas en el criterio de la relación entre las potestades de la Administración y los deberes tributarios de los particulares en el procedimiento de gestión.

Así, en un momento en el que los órganos gestores disponen cada vez más de una importante cantidad de información acerca de los sujetos pasivos y en el que la autoliquidación tributaria se ha convertido en una carga adicional para el contribuyente que eleva la presión fiscal indirecta a la que éste se halla sometido, una solución -cuya implantación ya se ha iniciado con la reciente reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque de forma indirecta mediante la elevación del mínimo exento y el sistema de comunicaciones- podría operar en el sentido de suprimir el deber de autoliquidar, de modo que el sujeto pasivo presentara la declaración tributaria y pudiendo el órgano gestor, en todo caso, y como paso previo al acto de liquidación provisional, efectuar un cotejo o comprobación formal de los datos que obran en su poder en relación con los declarados por el contribuyente.

Eventualmente, un paso más en esta línea vendría dado en el supuesto de aplicación de los acuerdos de colaboración previstos en el artículo 64 del RIRPF, con fundamento legal en el artículo 96 de la LGT, que podrían, incluso, relevar a los contribuyentes afectados por el ámbito de aplicación de dichos acuerdos del deber de presentar la declaración tributaria ante la Administración.

QUINTA.- Dentro del conjunto de potestades específicas de los órganos de gestión debemos tener en cuenta también la potestad de liquidación tributaria, entendida como aquella potestad por medio de la cual los órganos de gestión dictan el acto de imposición que pone fin al procedimiento de gestión tributaria y que convierte la deuda en líquida y exigible.

La Ley General Tributaria no define la liquidación tributaria, pasando directamente a diferenciar entre las liquidaciones provisionales y definitivas para proseguir con la regulación de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la LGT. Ahora bien, entendemos que esta Ley no puede obviar la definición de la liquidación tributaria y, por ello, con apoyo en las principales notas caracterizadoras de ésta observadas por la doctrina, es necesaria la introducción de un concepto de liquidación tributaria en un próxima reforma de dicha Ley; en este sentido, creemos que dicho concepto corresponde al de un acto administrativo resolutorio que contiene una declaración de voluntad, provisional o definitiva, sobre la cuantía de la deuda tributaria o de la obligación de devolución y dirigida, en su caso, a hacer efectiva la deuda tributaria.

Por otro lado, el artículo 120 de la LGT se refiere a la distinción entre las liquidaciones provisionales y definitivas, tomando como criterio de diferenciación la existencia o no de comprobación administrativa previa al acto de liquidación tributaria. Sin embargo, dicha diferenciación no guarda coherencia especialmente con lo dispuesto en el artículo 123 de la propia Ley que califica como liquidaciones provisionales aquéllas que resultan de la comprobación abreviada realizada por los órganos de gestión tributaria. En este sentido, sería necesario introducir una modificación en el artículo 120 de la LGT para calificar como liquidaciones definitivas las obtenidas como resultado de una comprobación total del hecho imponible, mientras, en otro caso, las liquidaciones serían provisionales.

No obstante, la calificación de la liquidación del artículo 123 de la LGT como una liquidación provisional de oficio y, en consecuencia, modificable por la propia

La gestión de los tributos...

Administración tributaria en el desarrollo del procedimiento de gestión es uno de los principales problemas que ha provocado la introducción de esta figura en el ordenamiento tributario, sobre todo, si se entiende que la actuación de comprobación llevada a cabo por los órganos gestores con carácter previo no es una comprobación estrictamente formal sino similar a la realizada por la Inspección Tributaria, aún dentro de los límites establecidos legalmente. En ese caso, y para evitar la duplicidad de comprobaciones ya denunciada en la conclusión cuarta, proponemos que lo comprobado por el órgano gestor no debe ser objeto de una nueva comprobación por parte de la Inspección y, en tal caso, estimamos que la liquidación tributaria derivada de la realización de una verdadera actuación de comprobación por parte de los órganos de gestión tributaria debería ser entendida como parcialmente definitiva, en la medida en que la Inspección no pudiera volver a comprobar aquello que ya ha sido examinado por el órgano de gestión, sino tan solo integrar dicha actuación con el resultado obtenido del análisis de la documentación contable o de la investigación realizada.

Precisamente, en relación con la observación anterior debe destacarse críticamente la ausencia de regulación de las liquidaciones provisionales complementarias. Estas liquidaciones tributarias, que se utilizan para modificar o integrar nuevos elementos en relación con una liquidación provisional anterior, no han sido prohibidas por la Ley, pero tampoco reguladas, por lo que su uso podría generar prácticas administrativas que vulneraran el principio de seguridad jurídica. Por ello, a nuestro juicio, el respeto de este principio exige una adecuada regulación de estas liquidaciones en la Ley General Tributaria cuyo contenido sea lo más estricto y limitado posible.

SEXTA.- En el desarrollo de los procedimientos especiales de liquidación hacíamos referencia al régimen de estimación indirecta, que finalizará con un acto de liquidación tributaria estimativo y de carácter definitivo, para determinar en qué medida este procedimiento especial de liquidación puede ser efectuado por los órganos de gestión tributaria.

Como viene siendo técnica habitual en la Ley General Tributaria, el artículo 50 se refiere a la Administración con el fin de establecer la competencia en orden a la aplicación de la estimación indirecta, mientras que el artículo 51 admite la posibilidad de que la aplicación de este régimen de determinación de bases imponibles se lleve a cabo, bien por la Inspección Tributaria, bien por el órgano gestor.

No obstante, mientras la competencia de la Inspección en este procedimiento está claramente regulada en el artículo 64 del RGIT, la regulación brilla por su ausencia cuando la aplicación de este régimen lo lleve a cabo el órgano de gestión. De los diferentes presupuestos legales que habilitan para acudir a este sistema, el órgano de gestión tributaria sólo podrá intervenir, ante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones inexactas, cuando pueda llegar al convencimiento de que no es posible determinar la base imponible por los medios ordinarios. Por ello, estimamos que el procedimiento especial de estimación indirecta será desarrollado, en la mayoría de los casos, por la Inspección Tributaria, lo que no obsta para seguir manteniendo la posibilidad de su aplicación por los órganos de gestión en el articulado de la Ley General Tributaria y reclamar, en este caso, una regulación adecuada del supuesto.

SÉPTIMA.- Uno de los pilares básicos sobre los que se apoya la aplicación del artículo 123 de la LGT lo constituyen los datos aportados por el sujeto pasivo en cumplimiento de los deberes establecidos a tal efecto, fundamentalmente, en el artículo 35 de la LGT.

La presentación de la declaración tributaria constituye el objeto de uno de esos deberes tributarios que corresponde al sujeto pasivo, configurado como modo de iniciación del procedimiento de gestión en el artículo 101 de la LGT y definida en el artículo 102 de esta Ley como aquel documento por medio del cual se pone en conocimiento de la Administración tributaria la realización del hecho imponible del tributo. Sin embargo, la declaración tributaria no constituye, en todo caso, un documento, ya que la propia Ley General Tributaria permite que la declaración se

La gestión de los tributos...

realice de forma verbal, por lo que entendemos que la definición de la misma debe partir de su configuración como un acto del particular encaminado a manifestar la realización del hecho imponible.

Lo que sí es cierto es que la declaración contiene, en todo caso, la manifestación de los elementos integrantes de un hecho imponible, de manera que su contenido permite, a nuestro juicio, diferenciarla de la comunicación tributaria prevista en el artículo 35 de la LGT, pero no definida por esta Ley y que constituye, asimismo, un acto del particular a través del cual se ponen en conocimiento de la Administración ciertos datos y circunstancias relevantes para la gestión tributaria pero que no configuran el hecho imponible del tributo. Por ello, creemos que la Ley General Tributaria debería contener una definición de la comunicación tributaria, puesto que, a pesar de que esta figura ha existido siempre, está adquiriendo una singular importancia tras su introducción en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como sistema de gestión para los sujetos no obligados a declarar, respecto de los cuales el órgano gestor dispone de la información suficiente para llevar a cabo la gestión del tributo.

Por otro lado, junto a la declaración tributaria inicial es posible que el particular presente una declaración complementaria que, como su propio nombre indica, complementa a la presentada en primer lugar. No obstante, a pesar de que la Ley General Tributaria está pensando en este tipo de declaraciones al regular -en el artículo 61.3- los efectos que se derivan de la presentación de una declaración extemporánea, no recoge expresamente dicha posibilidad que debería ser tenida en cuenta en el artículo 102 de la LGT, donde podría acogerse un concepto de declaración complementaria ausente en el texto legal.

OCTAVA.- En relación con la autoliquidación tributaria, debemos destacar la escasa regulación contenida en la Ley General Tributaria que realiza puntuales menciones esporádicas a esta figura, introducidas en las sucesivas reformas experimentadas por esta Ley, pero sigue sin contener, en los momentos actuales, una

adecuada regulación de la autoliquidación tributaria que permita identificar su concepto y los efectos jurídicos que su presentación provoca en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, cuando, por otro lado, la autoliquidación, presentada junto a la declaración tributaria, constituye, en la actualidad, la forma habitual de iniciación del procedimiento de gestión. Por ello, teniendo en cuenta la laguna legal observada, hemos podido alcanzar las siguientes valoraciones en orden a una futura reforma de la Ley General Tributaria que aborde la ordenación legal de la autoliquidación tributaria.

En primer término, el artículo 35 de la LGT, dedicado a los deberes tributarios de los sujetos pasivos, ha establecido el deber de presentar declaraciones y comunicaciones tributarias, pero ha obviado toda referencia a las autoliquidaciones que deberían ser incluidas en dicho precepto, ya que constituyen el objeto de un deber tributario a cargo de los contribuyentes, que acompaña forzosamente a la declaración tributaria, ya que las operaciones de liquidación que la misma contiene van referidas a un hecho imponible que previamente ha sido declarado.

Por otro lado, el reconocimiento de las autoliquidaciones debería verse reflejado en el artículo 101 de la LGT, donde se relacionan los modos de iniciación del procedimiento de gestión tributaria, puesto que la autoliquidación, presentada junto a la declaración tributaria, conlleva, principalmente, la iniciación de dicho procedimiento.

Pero, la Ley General Tributaria no debería limitarse a introducir la autoliquidación en estos preceptos, sino que, además, sería aconsejable la entrada en vigor de un nuevo artículo en esta Ley dedicado a definir la autoliquidación tributaria, entendida como aquel acto del particular, realizado en cumplimiento de un deber de colaboración, a través del cual el sujeto obligado, declarados los elementos y circunstancias que constituyen el hecho imponible del tributo, cuantifica el importe de la deuda tributaria o de la obligación de devolución con la intención, en su caso, de proceder a su cumplimiento.

La gestión de los tributos...

Así pues, la autoliquidación determina el importe de la deuda o, en su caso, de la obligación de devolución y permite la recaudación, ya que la deuda es líquida y exigible. En este sentido, la Ley General Tributaria ha establecido la posibilidad de apremiar las deudas autoliquidadas, puesto que, de acuerdo con el artículo 127.2 de la misma, una vez que se ha iniciado el período ejecutivo, la Administración efectuará la recaudación, por la vía de apremio, de las deudas liquidadas o autoliquidadas, sin embargo, compartimos la posición doctrinal que sostiene que la autotutela ejecutiva de la Administración tiene sentido en virtud de la presunción de legalidad de los actos administrativos, por lo que carece de fundamento otorgar dicho privilegio al acto de determinación de la deuda tributaria realizado por un particular y, en consecuencia, estimamos procedente que la Ley General Tributaria prevea la práctica de un acto administrativo, previo a la iniciación del procedimiento de apremio, que reconozca la existencia de la deuda tributaria como requisito para la ejecución de la misma en vía administrativa.

Ahora bien, expuestas las anteriores consideraciones en orden a una más adecuada ordenación legal de la autoliquidación tributaria, debemos destacar que estamos asistiendo a un retroceso de la figura de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, a través de una doble vía: por un lado, porque el artículo 64 del RIRPF ha establecido la posibilidad de que la autoliquidación tributaria sea cumplimentada y presentada por determinadas entidades que hayan suscrito los acuerdos de colaboración, mediante los cuales los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrían ver limitado el cumplimiento de sus deberes tributarios ante la Administración tributaria y, por otro lado, en la medida en que el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha supuesto una reducción del número de declarantes al elevar el mínimo exento determinante de la obligación de declarar e introducir la comunicación tributaria como sistema de gestión para aquellos contribuyentes que, no obligados a declarar, pretendan obtener la devolución tributaria que les corresponda. Teniendo en cuenta las innovaciones introducidas por este Impuesto, quizás haya llegado el momento de plantearse la supresión de las autoliquidaciones tributarias, al

menos en relación con un determinado sector de contribuyentes, con la finalidad de limitar los costes indirectos que supone la elaboración de la autoliquidación tributaria.

Esta situación, en cierto modo, y aunque ello pueda parecer paradójico, supondría, en estos casos, reproducir un esquema de gestión análogo al existente en la etapa anterior a la implantación y extensión del sistema de autoliquidación; pero, precisamente, en este marco procedimental recobraría todo su sentido la competencia de los órganos gestores en relación con el acto de liquidación provisional. Es decir, se reconstituiría el iter tradicional de la gestión tributaria consistente en:

Declaración del contribuyente (o de la entidad que haya asumido la gestión por Convenio) – *Acto de liquidación provisional del órgano gestor* (en función de los datos declarados y de otros que obren en su poder) – *Actuaciones de comprobación* – *Liquidación definitiva*.

Estas dos últimas potestades, en la medida en que sean asumidas por la Inspección de los tributos evitarían, además, el actual problema motivado por la duplicidad de comprobaciones y al que ya nos hemos referido anteriormente.

NOVENA.- Otro de los pilares que hace posible la aplicación del artículo 123 de la LGT son los datos que obren en poder de la Administración y, en tal sentido, deben destacarse los deberes de información de terceras personas contenidos en los artículos 111 y 112 de la LGT.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 111.2 de la LGT, el deber de aportar datos con trascendencia tributaria presenta dos modalidades, ya que el mismo puede cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado del órgano competente de la Administración tributaria, pero este precepto no especifica, como ha venido siendo la técnica habitual de la Ley, el órgano competente para recibir la información, en cada caso. Sin embargo, de acuerdo con las potestades administrativas que corresponden a los órganos de gestión, entendemos que éstos serán los encargados

La gestión de los tributos...

de admitir las declaraciones informativas periódicas de los obligados tributarios (procedentes de la llamada “información por suministro”), pero no podrán requerir individualmente información a terceras personas (la llamada “información por captación”), ya que dicha competencia corresponde a la Inspección de los tributos. En tal sentido, creemos necesaria una modificación del artículo 111 de la LGT que determine con claridad el órgano administrativo competente para la realización de cada una de las modalidades de obtención de la información.

Por otro lado, como consecuencia del retroceso que ha comenzado a experimentar la autoliquidación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha producido un aumento notable de los deberes de información a cargo de terceras personas, como base fundamental sobre la que se asienta la posibilidad de realizar las devoluciones de los sujetos pasivos no obligados a declarar en este Impuesto y como medida para facilitar el control del mismo. En este sentido, apuntamos que esta vía iniciada en el Impuesto sobre la Renta podría suponer el comienzo de un nuevo sistema de gestión en el que la información suministrada a la Administración tributaria permitiera a ésta dictar la correspondiente liquidación tributaria, sin necesidad de intervención por parte del sujeto pasivo que, de esta forma, vería limitado extraordinariamente el conjunto de deberes tributarios que le corresponden.

En otro orden de ideas, los datos obtenidos por los órganos de gestión en el ejercicio de esta función tienen un carácter reservado y no pueden ser cedidos a terceros, salvo en determinados supuestos; ahora bien, si tenemos en cuenta, por un lado, que la limitación, en orden a la cesión de los datos, alcanza a “terceros” y, por otro, el derecho que asiste al contribuyente de ser informado y asistido por la Administración en el cumplimiento de sus obligaciones, estimamos que el sujeto pasivo estaría facultado para acceder a los datos propios que obran en poder de aquel órgano y así debería haberse reconocido en la Ley General Tributaria. En este sentido, observamos cómo en las últimas campañas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha permitido a los contribuyentes acceder a la información propia en poder de la Administración, con la finalidad de cumplimentar las declaraciones-liquidaciones por

este Impuesto, de manera que el contribuyente declara en base a los datos que previamente le ha manifestado el órgano de gestión, lo que le proporciona una cierta seguridad jurídica.

DÉCIMA.- Los deberes de colaboración de los particulares en la gestión tributaria se completan con el conjunto de derechos y garantías que asisten a los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión y que deben ser respetados por los órganos gestores en el ejercicio de sus funciones. Sin embargo, la Ley General Tributaria no ha sido una Ley excesivamente garantista y se ha limitado a regular los deberes tributarios de los sujetos pasivos, sin ordenar, por otro lado, los derechos y garantías de éstos. Esta laguna legal se ha visto finalmente satisfecha con la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que ha venido a incorporar en un texto legal único los derechos y garantías de los contribuyentes que se encontraban regulados, de forma dispersa, en el ordenamiento jurídico, dotando a los mismos de una mayor fuerza y eficacia para su aplicación, con carácter general, a los procedimientos tributarios. No obstante, creemos conveniente, como preconiza la Exposición de motivos de esta Ley, la introducción en la Ley General Tributaria del conjunto de derechos y garantías que recoge el artículo 3 de la LDGC, ya que éstos deberían aparecer contenidos en la norma básica del ordenamiento tributario, junto con los deberes tributarios.

Por otro lado, no podemos dejar de manifestar cómo la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye una muestra más del olvido del legislador hacia el procedimiento de gestión tributaria, pues, si bien ha destacado los derechos y garantías de los contribuyentes en los diferentes procedimientos tributarios, ha excluido toda referencia al procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión, por lo que ha sido necesario rastrear el contenido de la Ley para determinar los derechos y garantías de los contribuyentes en dicho procedimiento.

UNDÉCIMA.- Por lo que se refiere a los aspectos procedimentales y, sin perjuicio de su posterior desarrollo en un Reglamento General de Gestión, la Ley

La gestión de los tributos...

General Tributaria debería introducir la declaración-liquidación entre los modos de iniciación del procedimiento de gestión, ya que ésta constituye, en la actualidad, la principal forma de iniciación del procedimiento desarrollado por los órganos de gestión tributaria.

Al mismo tiempo, debería imponerse en esta Ley el deber del órgano gestor de notificar al obligado tributario el inicio de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por los órganos de gestión, así como su naturaleza y alcance, de manera similar a lo previsto por el artículo 27 de la LDGC en relación con las actuaciones inspectoras, ya que esta notificación constituye un requisito necesario para determinar el alcance de las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos gestores y para precisar el momento oportuno a partir del cual debe computarse el plazo de resolución del procedimiento de gestión.

DUODÉCIMA.- En cuanto a la resolución del procedimiento de gestión, la Ley General Tributaria, como es sabido, nunca ha establecido plazo alguno para la terminación de dicho procedimiento, remitiéndose a la normativa reglamentaria, en orden a la delimitación de los plazos a los que ha de ajustarse la realización de las actuaciones administrativas, remisión que en este caso quedó siempre vacía de contenido por la inexistencia de un Reglamento General de Gestión. El artículo 123 de la LGT, en la redacción introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, tampoco abordó este tema.

Esta indeterminación legal ha sido cubierta por el artículo 23 de la LDGC que establece el plazo máximo de seis meses para la resolución del procedimiento de gestión tributaria. De acuerdo con una propuesta ya formulada anteriormente en el sentido de integrar en el marco normativo de la Ley General Tributaria lo dispuesto en la vigente Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el citado plazo debería introducirse en una futura reforma de la Ley General Tributaria pero, más allá de la generalidad con la que ahora se formula, también y de modo específico, en relación con el

procedimiento de gestión que aquí venimos analizando, es decir, el procedimiento relativo a la liquidación provisional de oficio de los órganos de gestión tributaria.

El mencionado precepto debería detallar que el plazo descrito ha de contarse desde el momento en que tenga lugar la notificación al sujeto pasivo del inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y tendría que prever los efectos, en el desarrollo del procedimiento, derivados de las dilaciones e interrupciones injustificadas, bien por parte del órgano gestor, bien por causas imputables al contribuyente, tal y como dispone el artículo 29 de la LDGC, en relación con el procedimiento inspector.

Por otro lado, sería, a nuestro juicio, conveniente introducir la caducidad como modo de terminación del procedimiento y consecuencia jurídica del incumplimiento del plazo previsto para la resolución siempre que el retraso se produzca por causas no imputables al contribuyente. La aplicación de esta figura -propugnada como es sabido en diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional- sólo sería posible mediante una reforma expresa del artículo 105.2 de la LGT que, hoy por hoy, impide, en nuestra opinión, la aplicación del instituto perentorio a los procedimientos de gestión tributaria. La modificación que propugnamos, siguiendo en este punto a un sector de la doctrina, estaría, por otra parte, en sintonía con lo dispuesto a este respecto en el artículo 44 de la LRJPAC, según el cual la caducidad operara en aquellos procedimientos en los que la Administración ejercita potestades susceptibles de producir “efectos desfavorables o de gravamen”, concepto este último que puede considerarse predicable de los actos de liquidación tributaria.

Por otro lado, debemos advertir, con la finalidad de fundamentar la posición defendida, que la admisión de la caducidad como modo de terminación del procedimiento de gestión tributaria constituye un mecanismo favorecedor de la eficacia administrativa que debe inspirar el procedimiento y, ante todo, defensor de la seguridad jurídica del administrado, ya que éste puede conocer que el procedimiento iniciado va a finalizar en un plazo razonable de tiempo, sin perjuicio de que la caducidad no produzca, por sí misma, la prescripción de la acción administrativa.

DECIMOTERCERA.- Por lo que se refiere a la potestad sancionadora de los órganos de gestión, hemos mantenido que ésta no constituye una potestad genérica y aislada de cualquier otra función administrativa, derivada del “ius puniendi” del Estado, sino que, por el contrario, el Derecho sancionador administrativo constituye un Derecho complementario de cada una de las funciones administrativas, cuya finalidad consiste en equilibrar la posición del sujeto que ha cumplido sus obligaciones tributarias con la de aquél que ha infringido el ordenamiento jurídico tributario mediante la imposición de una sanción.

Ahora bien, la regulación del procedimiento sancionador es otra de cuestiones cuya regulación esta ausente de la Ley General Tributaria que se limita a establecer los órganos competentes para la imposición de los diversos tipos de sanciones, aludiendo someramente al procedimiento para la imposición de sanciones no consistentes en multas.

Por ello, entendemos que la Ley General Tributaria debería dedicar algunos preceptos de su articulado al procedimiento sancionador, introduciendo en la misma los principios y garantías previstas en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en relación con este procedimiento y, en especial, la separación del procedimiento de liquidación y del procedimiento sancionador mediante la instrucción de expedientes distintos e independientes que exige, por otro lado, y para que la separación de procedimientos no se convierta en algo meramente formal, la diferenciación entre los órganos que tienen atribuida la competencia para comprobar y liquidar y los órganos encargados de tramitar los expedientes sancionadores correspondientes; así como el plazo máximo de seis meses para la resolución del procedimiento sancionador que, por otra parte, no debería ser ejecutiva hasta que fuera firme, avanzando, en este aspecto, sobre lo establecido en el artículo 35 de la LDGC, que dispone la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias por la presentación del recurso o reclamación administrativa correspondiente.

DECIMOCUARTA.- Como hemos tenido ocasión de comprobar a lo largo de nuestra investigación, el procedimiento de gestión tributaria se encuentra insuficientemente regulado en la Ley General Tributaria, ya que el artículo 123 no contiene la necesaria especificación que permita soslayar los múltiples problemas que la inexistencia de un Reglamento General de Gestión ha provocado.

Si bien cuando se aprueba la Ley General Tributaria ya se siente la necesidad de un Reglamento de Gestión y, por ello, el artículo 9 de esta Ley cita, al enumerar la jerarquía de normas por las cuales se rigen los tributos y junto al Reglamento General de Inspección, al Reglamento General de Gestión Tributaria, éste constituye todavía, en la actualidad, una asignatura pendiente que debería tomar forma, en la medida en que podría suponer la eliminación de muchos de los problemas que está generando, hoy en día, el desarrollo del procedimiento de gestión.

Por otro lado, si el Reglamento General de Gestión ya se consideraba necesario cuando se aprobó la Ley General Tributaria, no podemos por menos de elevar una severa crítica a la ausencia del desarrollo reglamentario mantenida durante todo este tiempo y, sobre todo, después de la modificación sufrida por esta Ley como consecuencia de la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que supuso una notable ampliación de las funciones que corresponden a los órganos de gestión tributaria.

Al margen de esta conclusión general y crítica, y de acuerdo con el segundo de los criterios expuestos al inicio de estas conclusiones, pasamos a exponer, en el contenido de las conclusiones siguientes, lo que, a nuestro juicio, debería constituir el contenido básico de una futura reglamentación del procedimiento que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria.

DECIMOQUINTA.- El Reglamento General de Gestión debería iniciarse con un conjunto de preceptos en los que, previa delimitación de la gestión tributaria como el conjunto de actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión para la liquidación del

La gestión de los tributos...

tributo, se determinara la organización administrativa de los órganos de gestión tributaria, la regulación básica de sus funciones y los deberes que corresponden a los citados órganos administrativos.

Esta regulación afectaría a los órganos de gestión tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que son, a nivel central y respecto de todo el territorio nacional, el Departamento de Gestión Tributaria y, en la Administración Periférica, las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria de las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria, con competencia en la demarcación territorial de cada una de ellas, y las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia o el Servicio y Secciones de Gestión Tributaria de las Administraciones.

Seguidamente, este Título introductorio del Reglamento debería contener un precepto destinado a precisar las funciones encomendadas a los órganos de gestión tributaria, de acuerdo con lo previsto al respecto en la Ley General Tributaria en la línea de la reforma establecida en la conclusión segunda. Entre dichas funciones deben contemplarse el examen y tramitación de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos y demás obligados tributarios, la realización de las actuaciones de comprobación abreviada, la comprobación de valores, la función de liquidación tributaria, la tramitación y resolución de los expedientes sancionadores y la resolución de los recursos de reposición.

Por último, este primer grupo de normas habría de concretar los deberes que corresponden a los órganos de gestión tributaria en el ejercicio de sus funciones, destacando los deberes de información y asistencia a los contribuyentes que se desarrollarán, básicamente, a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público, del acceso a las bases de datos informatizadas y de las comunicaciones informativas. Asimismo, debe establecerse, en relación con los funcionarios de los órganos de gestión, el deber de guardar el más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes y antecedentes que conozcan en el ejercicio de sus funciones; el deber de observar un trato respetuoso con los contribuyentes y el de

facilitar, en la medida de lo posible, el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.

DECIMOSEXTA.- Antes de regular el desarrollo de las diferentes fases procedimentales, este Reglamento debería dedicar cierta atención al conjunto de actuaciones propias de los órganos de gestión para determinar, desde un principio, el alcance de las mismas.

En primer lugar, los órganos de gestión pueden realizar actuaciones de comprobación abreviada a través de las cuales verifican la certeza de los hechos y circunstancias declarados por el contribuyente en sus declaraciones tributarias, de acuerdo con los datos consignados y, en su caso, los justificantes presentados con las mismas o requeridos al efecto, así como, en función de los elementos de prueba que obren en su poder, con el límite del examen de la documentación contable de empresarios y profesionales que corresponde a la Inspección de los tributos. Ahora bien, en ningún caso, los órganos de gestión investigarán la posible existencia de hechos desconocidos o parcialmente declarados a la Administración tributaria.

Como consecuencia de las limitaciones establecidas, las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de gestión, tendrán un carácter parcial, en la medida en que no conllevan una verificación total de la situación tributaria del sujeto pasivo y podrán ser integradas -respetando lo previamente comprobado por el órgano gestor- por la posterior actuación realizada por la Inspección Tributaria. Ante esta situación, debería incluirse en el Reglamento General de Gestión la posibilidad de que, al iniciarse las actuaciones de comprobación por parte de los órganos de gestión, el contribuyente pudiera solicitar la remisión del expediente a la Inspección con la finalidad de obtener, tras una comprobación completa del hecho imponible, una liquidación definitiva que ponga fin a la situación de incertidumbre que genera la realización de las liquidaciones provisionales.

La gestión de los tributos...

El Reglamento General de Gestión debería regular los límites de la potestad de obtención de información de terceros por parte de los órganos de gestión que debe, a nuestro juicio, seguir circunscrita a la recepción y utilización de los datos obtenidos mediante el cumplimiento periódico de este deber (la llamada “información por suministro”) en los casos previstos en la normativa vigente y en otros supuestos que puedan establecerse en un futuro.

Por último, el Reglamento debe facultar los órganos de gestión tributaria para realizar actuaciones de valoración de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible con objeto de comprobar el valor declarado por los contribuyentes en las declaraciones tributarias, de acuerdo con los medios que establece el artículo 52 de la LGT, así como, en su caso, a formalizar los acuerdos previos de valoración previstos, con carácter general, en el artículo 9 de la LDGC, de acuerdo con las disposiciones específicas aplicables en cada caso y siempre que, por razón de su contenido, no constituyan competencias exclusivas de la Inspección.

DECIMOSÉPTIMA.- Por lo que se refiere al desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, el mismo debe venir integrado por tres fases debidamente diferenciadas, esto es, la iniciación, la instrucción y la terminación del procedimiento, de manera que el Reglamento General de Gestión debería determinar los trámites oportunos que han de realizarse en cada una de estas fases.

El procedimiento de gestión tributaria se iniciará, por declaración del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, por declaración-liquidación presentada por cualquiera de éstos o de oficio por los órganos de gestión tributaria en base a los datos que obran en su poder y que han sido previamente declarados, bien por el propio sujeto pasivo, bien por terceras personas.

La iniciación de las actuaciones gestoras propias de este procedimiento deberá ponerse en conocimiento del obligado tributario con indicación del alcance y naturaleza de las mismas, así como, de los justificantes que, en su caso, deba aportar el

contribuyente al órgano de gestión para el desarrollo de las actuaciones de comprobación abreviada que le corresponden. La notificación del inicio de las actuaciones es determinante para conocer el momento a partir del cual comienza a contar el plazo establecido para la resolución del procedimiento y, sobre todo, para comprender el alcance de las actuaciones desarrolladas por el órgano de gestión, en orden a una posterior actuación de comprobación efectuada por la Inspección de los tributos, en la medida en que entendemos que ésta no puede volver a comprobar aquello que ha sido examinado, previamente, por los órganos de gestión tributaria.

Al mismo tiempo, la comunicación al obligado tributario del inicio de las actuaciones gestoras producirá la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tributaria y determinará la consideración como no espontánea de cualquier declaración o ingreso realizados con posterioridad a dicha comunicación.

DECIMOCTAVA.- En el desarrollo de las actuaciones gestoras, los órganos de gestión podrán requerir justificantes de los datos consignados en las declaraciones tributarias. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar dicha documentación en un plazo que este Reglamento debe, asimismo, establecer y que, a nuestro juicio, no debería ser superior a quince días. Los contribuyentes podrán rechazar la presentación de aquellos documentos que no resulten exigidos por la normativa en vigor y, a su vez, podrán negarse a aportar ante los órganos de gestión aquellos datos y documentos que ya se encuentren en poder de los mismos, puesto que el desarrollo del procedimiento debe llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para los contribuyentes.

Por otro lado, a pesar de que el órgano gestor no puede requerir información individual a terceras personas, podrá solicitar la ratificación o ampliación, en su caso, de los datos previamente aportados por éstas en el ejercicio de su deber de información por suministro.

En cualquier momento del procedimiento de gestión los interesados podrán realizar alegaciones y presentar los documentos que estimen convenientes, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano administrativo en el momento de dictar la resolución que pone fin al procedimiento de gestión.

Por último, con anterioridad al momento en que sea dictada la liquidación tributaria, como acto final del procedimiento de gestión tributaria, el interesado debe disponer, en todo caso, de un trámite de audiencia -no inferior a diez días ni superior a quince- en el que, previo examen del expediente administrativo, podrá realizar las alegaciones correspondientes para fundamentar su derecho.

DECIMONOVENA.- Las actuaciones de comprobación y liquidación por parte de los órganos de gestión deberán llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la notificación al sujeto pasivo de la iniciación de las mismas y hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.

Por otro lado, el Reglamento General de Gestión deberá establecer las consecuencias que producen en el procedimiento de gestión tributaria las dilaciones e interrupciones provocadas por el órgano de gestión o por el contribuyente. En este sentido, no deben computarse, a efectos de determinar el plazo de seis meses, las dilaciones en el desarrollo del procedimiento imputables al sujeto pasivo ni las interrupciones justificadas del mismo. Sin embargo, una vez que se han iniciado las actuaciones de comprobación por parte del órgano gestor, éstas deberán proseguir hasta su terminación, de manera que la interrupción injustificada de dichas actuaciones por causa no imputable al obligado tributario -durante un plazo de tiempo que no debería ser superior a tres meses- permita entender no interrumpido el computo de la prescripción.

El resultado de las actuaciones gestoras -una vez obtenidas las pruebas necesarias para fundamentar el acto de gestión que corresponda dictar- se formalizarán mediante una liquidación tributaria que deberá ser escrita, motivada y notificada al sujeto pasivo, salvo en el caso en que una modificación de la Ley General Tributaria

como la apuntada en la conclusión duodécima hubiere introducido la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de gestión, en cuyo caso, no procedería dictar el acto administrativo de liquidación cuando se hubiere producido la caducidad del procedimiento por haber transcurrido los seis meses establecidos para su resolución.

Corresponderá al Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria a través de la cual se hayan realizado las actuaciones correspondientes, resolver el procedimiento mediante la promulgación de la correspondiente liquidación tributaria que tendrá el calificativo de liquidación provisional, en la medida en que sea el resultado de una comprobación parcial del hecho imponible declarado, pero presentará efectos vinculantes para la Inspección de los tributos, en orden a una posterior comprobación efectuada por dichos órganos administrativos, puesto que los órganos de inspección no podrán volver a comprobar aquello que ya ha sido examinado por los órganos de gestión, y todo ello, sin perjuicio del examen de la documentación contable de los empresarios y profesionales y del ejercicio de las actuaciones de investigación.

El acto administrativo de liquidación derivado de las actuaciones de gestión dispondrá de un contenido mínimo que deberá señalar el Reglamento de Gestión Tributaria (indicaciones tales como el lugar y fecha de formalización de la liquidación, la identificación del funcionario encargado de realizarla, los elementos esenciales del hecho imponible que se liquida y su atribución al sujeto pasivo y la cuantía de la deuda tributaria correspondiente o de la obligación de devolución) y deberá estar suficientemente motivado, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho, con la finalidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva que corresponde al contribuyente afectado, en orden a la eventual impugnación del mencionado acto administrativo. Dicha liquidación tributaria deberá ser notificada al sujeto pasivo, en un plazo de diez días desde su realización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la LGT, sobre la práctica de las notificaciones, conteniendo las indicaciones previstas en el artículo 124 de esta Ley, entre las cuales debe figurar la expresión de los recursos procedentes contra dicho acto administrativo, es decir, el recurso de reposición ante el

Jefe de la Dependencia de Gestión y, en todo caso, la reclamación económico-administrativa.

VIGÉSIMA.- Por lo que se refiere a la imposición de sanciones tributarias, el Reglamento General de Gestión deberá establecer que, cuando en el curso de las actuaciones de comprobación se pongan de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran dar lugar a infracciones tributarias, se iniciará el correspondiente expediente sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el Capítulo V del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario.

A los efectos del desarrollo de este procedimiento y ante las imprecisiones detectadas en este Real Decreto, el Reglamento General de Gestión debería otorgar la competencia para iniciar e instruir el procedimiento sancionador a una unidad administrativa diferenciada de aquélla que, en el seno de la Dependencia de Gestión Tributaria, se encarga de la comprobación y liquidación del tributo, con la finalidad de garantizar la objetividad e imparcialidad del órgano administrativo y la separación real de expedientes administrativos. De este modo, la iniciación y tramitación del procedimiento sancionador podría ser encomendada a la Sección de Procedimiento Sancionador, prevista en la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de junio de 1999, que debería ser creada, en todo caso, con la tarea de iniciar, tramitar y proponer la resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión. La resolución del procedimiento sancionador quedaría a cargo de aquellos órganos administrativos que, en función del tipo de infracción cometida, sean competentes para la imposición de la misma, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto que regula el procedimiento sancionador tributario.

VIGESIMOPRIMERA.- El Reglamento General de Gestión debería finalizar con un último Capítulo dedicado a las disposiciones especiales, donde se realizaran algunas indicaciones acerca del régimen de estimación indirecta y de los procedimientos

relativos a la comprobación de valores y a los acuerdos de colaboración previstos en el artículo 64 del RIRPF.

En cuanto a la estimación indirecta, como mencionamos en una conclusión anterior, no es muy frecuente su aplicación por parte del órgano gestor, sin embargo la Ley General Tributaria ha regulado dicha posibilidad que debería mantenerse en un futuro Reglamento General de Gestión. Así pues, el Reglamento que desarrolle el procedimiento de gestión tributaria deberá dedicar un precepto a precisar determinados aspectos del régimen de estimación indirecta de bases cuando éste se aplica por los órganos de gestión, especificando que se trata de un régimen subsidiario de los regímenes de estimación directa y estimación objetiva.

Este régimen de determinación de bases imponibles se aplicará por los órganos de gestión en el caso en que éstos no puedan conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles y siempre que el conocimiento de dichos datos no dependa de actuaciones de investigación y de comprobación que sean competencia de la Inspección de los tributos, porque la declaración presentada por el sujeto pasivo no permita a la Administración la estimación directa u objetiva de dichas bases.

Por otro lado, y como dispone la Ley General Tributaria, cuando resulte aplicable dicho régimen, los órganos de gestión dictarán el acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria en el que deberán hacer constar las causas que determinan la aplicación de dicho régimen, la justificación de los medios elegidos -de entre los señalados en el artículo 50 de la LGT- para la determinación de la base imponible y los cálculos y estimaciones realizadas. A este respecto, el Reglamento General de Gestión debería prever la elaboración de un informe motivado por parte del funcionario de gestión que tramite el procedimiento en el que se contenga la justificación de todas las circunstancias relativas a la aplicación al caso concreto de este sistema de estimación.

La gestión de los tributos...

Una regulación análoga debería establecerse, asimismo, en relación con la aplicación de la estimación indiciaria para la determinación de la cuota tributaria en el supuesto de la liquidación provisional de oficio prevista en el artículo 168 de la LIVA y en los artículos 75 a 77 del Reglamento de este Impuesto.

En relación con las actuaciones de comprobación de valores, el Reglamento General de Gestión debería especificar que el órgano gestor podrá, en cualquier momento, comprobar el valor de las rentas, productos, bienes o elementos del hecho imponible declarados por los contribuyentes, a través de los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la LGT.

Por ultimo, el artículo 64 del RIRPF ha introducido la posibilidad de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haga efectiva la colaboración social prevista en el artículo 96 de la LGT mediante la celebración de acuerdos con determinadas entidades, instituciones o empresas para la realización y presentación a la Administración tributaria de las declaraciones y comunicaciones de los contribuyentes por este Impuesto. Sin embargo, dicha posibilidad plantea determinados problemas en orden al desarrollo del procedimiento de gestión que deberían ser solucionados por el Reglamento General de Gestión Tributaria y, en todo caso, en ausencia de dicho Reglamento, por el propio Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que se trata de un instrumento de gestión tributaria creado, específicamente, para la aplicación de este Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en el citado precepto, la entidad suscriptora del acuerdo de colaboración se encargará de cumplimentar, en función de los datos aportados por el contribuyente, las declaraciones o comunicaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de remitir las mismas a la Administración tributaria, de forma que los contribuyentes verán limitados sus deberes tributarios que, hasta ese momento, se localizan en la aportación de los datos y documentos necesarios para que la entidad correspondiente pueda efectuar la declaración.

El principal problema derivado de los acuerdos de colaboración se produce cuando el órgano de gestión decide iniciar el procedimiento del artículo 123 de la LGT, puesto que, a nuestro juicio, no podrá solicitar justificantes o documentos a terceras personas distintas del sujeto pasivo del Impuesto, luego el procedimiento se seguirá con el contribuyente que deberá facilitar la práctica de la comprobación tributaria y proporcionar al órgano de gestión los datos y justificantes que le sean requeridos.

Sin embargo, dicho contribuyente no ha realizado la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no debería responder de los errores cometidos por la entidad suscriptora del acuerdo en el ejercicio de su función ni, en ningún caso, de la falta de presentación de la declaración o comunicación tributaria por la persona encargada de ello, por lo que, quizás, otra posibilidad, que podría ser introducida en un futuro desarrollo de este mecanismo de gestión, sería entender que, desde el momento en que el sujeto pasivo aporte a la entidad correspondiente los datos y elementos necesarios para realizar la declaración tributaria, el procedimiento se desarrolle con dicha entidad, con la que el órgano de gestión se relacionará en el ejercicio de su actuación de comprobación y en el que, en todo caso, deberá darse audiencia al contribuyente.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

BIBLIOGRAFÍA



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

ACOSTA ESPAÑA, Rafael, “Los principios constitucionales del Derecho Tributario español”, *RDFHP*, núm. 65-66, 1966.

AGUALLO AVILÉS, Angel, “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, *Civitas, REDF*, núm. 80, 1993.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, Madrid, 1991.

“La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*, Editor José María Bosch S. A., 9ª edición, Volumen 1º, Barcelona, 1994.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar, “Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria”, *HPE*, núm. 16, 1972.

“La inspección de los tributos: una evolución significativa”, *Civitas, REDF*, núm. 4, 1974.

“Notas sobre la inspección de los tributos después de la reforma tributaria”, *CT*, núm. 36, 1981.

Sistema tributario español y comparado, Ed. ICE, 2ª edición, Madrid, 1983.

“La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)”, *Monografías CaT*, núm. 59 y 60, 1987.

ALFONSO GALÁN, Rosa María, “La inclusión de las sanciones pecuniarias en el artículo 58 de la LGT y la separación de los procedimientos liquidador y sancionador tributarios”, *JT de Aranzadi*, núm. 8, 1999.

ALGUACIL MARÍ, Pilar, *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999.

ALIAGA AGULLÓ, Eva, *Notificaciones en Derecho Tributario. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

ALLORIO, Enrico, *Diritto processuale tributario*, Ed. UTET, 5ª edición, Turín, 1969.

ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, “Los deberes censales, de identificación y facturación. Novedades del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre”, *Monografías CaT*, núm. 180, 1993.

“La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario”, *Impuestos*, núm. 2, 1997.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas, REDF*, núm. 68, 1990.

Información tributaria versus intimidación personal y secreto profesional, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, “El lugar de la práctica de las notificaciones tributarias: especial referencia a los efectos del artículo 105 de la Ley General Tributaria”, *RDFHP*, núm. 252, 1999.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, *La motivación de los actos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.

AMORÓS RICA, Narciso, “Liquidaciones paralelas”, *RDFHP*, núm. 200, 1989.

ANDRÉS AUCEJO, Eva, “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”, *TT*, núm. 32, 1996.

ANGULO RODRÍGUEZ, Edmundo, “Un supuesto de remisión normativa: el RD 1920/1976 sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria”, *CT*, núm. 28, 1979.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”, *IF*, núm. 33, 1999.

APARICIO PÉREZ, Antonio, “Sobre el Número de Identificación Fiscal”, *AT*, núm. 4, 1991.

ARIAS VELASCO, José, “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria”, *CT*, núm. 18, 1976.

“La estimación indirecta de bases imponibles”, *CT*, núm. 43, 1982.

“Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras”, *Estudios Tributarios Aplicados*, Fundación Antonio Lancuentra, Escola Universitaria d'Estudis Empresarials, Barcelona, 1998.

ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, Ed. Marcial Pons, 6ª edición, Madrid, 1996.

ARIÑO ORTÍZ, Gaspar, “Principios de descentralización y desconcentración”, *DA*, núm. 214, 1988.

ARNAU ZOROA, Francisco, “Declaración de operaciones con terceras personas (modelos 347, 348, 349). Instrumento de auditoría”, *CT*, núm. 70, 1994.

La gestión de los tributos...

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Ed. Civitas, Madrid, 1994.

“Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente”, *TT*, núm. 43, 1998.

ASOREY, Rubén O., “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 66, 1990.

“Finalización convencional del procedimiento tributario”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

ATALIBA, Geraldo, “Seguridad Jurídica”, *Civitas, REDF*, núm. 59, 1988.

BAENA AGUILAR, Angel; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, Ed. Comares, Granada, 1993.

“La Agencia Estatal de Administración Tributaria: Problemas de constitucionalidad”, *TF*, núm. 27, 1993.

BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

“Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria”, *CT*, num. 82-83, 1997.

BANACLOCHE PÉREZ, Julio, “Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias”, *HPE*, núm. 80, 1983.

“La declaración tributaria”, *CT*, núm. 50, 1984.

“Valoración tributaria”, Editorial de *Impuestos*, núm. 3, 1985.

“El Estatuto del Contribuyente”, *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

“Una sentencia de dos lecturas (TC S 26 de abril de 1990)”, *Impuestos*, núm. 11, 1990.

“Una aproximación a los principios constitucionales de capacidad económica y seguridad jurídica”, *Impuestos*, núm. 3, 1990.

“Principio Constitucional de Seguridad Jurídica y Ordenamiento Tributario”, *Constitución y Normas Tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1990.

“Necesidad de una Ley única de valoraciones”, *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

“Los Pagares del Tesoro no son fiscalmente opacos. Informe de 11 de septiembre de 1989”, *Impuestos*, núm. 2, 1991.

“Comprobación de valores y reclamación”, *Impuestos*, núm. 12, 1991

“El deber de información tributaria”, *Impuestos*, núm. 23, 1995.

“Gestión-Inspección”, *Impuestos*, núm. 3, 1995.

“El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 3, 1996.

“El Estatuto del Contribuyente”, *Impuestos*, núm. 5, 1997.

“El nuevo procedimiento sancionador”, *Impuestos*, núm. 24, 1998.

“La duración del procedimiento de gestión”, *Impuestos*, núm. 12, 1999.

BARNES, Javier, “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *RAP*, núm. 135, 1994.

BASANTA DE LA PEÑA, Jaime, “Nueva regulación de las autoliquidaciones”, *RDFHP*, núm. 85, 1970.

“En torno al secreto bancario”, *RDFHP*, núm. 135, 1978.

“La Banca y los deberes de información tributaria”, *Estudios sobre tributación bancaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985.

BASCIU, Antonio F., “Autoliquidazione del tributo”, *RDFSF*, año XIV, núm. 2, 1986.

“La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria”, *Rassegna Tributaria*, núm. 7-8, 1995.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, “El procedimiento sancionador”, *IF*, núm. 16, 1996.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Ed. Compás, Volumen I y II, Alicante, 1989.

Compendio de Derecho Financiero, Ed. Compás, 1ª edición, Alicante, 1991.

Materiales de Derecho Financiero, Ed. Compás, 3ª edición, Alicante, 1999.

BAYONA GIMÉNEZ, Juan José, “La cobertura constitucional del deber de autoliquidar”, *Impuestos*, núm. 13, 1998.

La caducidad en el Ordenamiento Tributario Español, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Felix, *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Volumen II, Tomo I, Milán, 1957.

Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Ed. Giuffrè, Volumen I, Milán, 1985.

BOLLO AROCENA, María del Carmen, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Ed. EDERSA, Madrid, 1983.

“La notificación de las liquidaciones tributarias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen, “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

“El Estatuto del Contribuyente”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 1, 1997.

CALDERÓN PATIER, María del Carmen, “Administración única ¿una propuesta viable?”, *AT*, núm. 29, 1992.

CALERO RODRÍGUEZ, Juan Ramón, “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección”, *Estudios de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1979.

CAMAÑO ANIDO, Miguel Angel y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*, Ed. La Ley, Madrid, 1997.

CARO CEBRIÁN, Aníbal, “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: nueva aproximación”, *Monografías CaT*, núm. 38, 1986.

“La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”, *Monografías CaT*, núm. 89, 1989.

CARRASCO PARRILLA, Pedro José, “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”, *Monografías CaT*, núm. 297, 1998.

CARROBÉ GENÉ, Miguel, “La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español”, *Civitas, REDF*, núm. 72, 1991.

“Problemas de valoración en Derecho Tributario”, *RDFHP*, núm. 211, 1991.

CASADO OLLERO, Gabriel, “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”, *CT*, núm. 68, 1981.

CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, 2ª edición, Madrid, 1990.

La gestión de los tributos...

CASANA MERINO, Fernando, “La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 103, 1999.

CASAS, José Osvaldo, “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, *RIDT*, núm. 1, 1996.

“Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria”, *RLDT*, núm. 6, 1998.

CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Ed. Reus, 14ª edición, Tomo III, Madrid, 1986.

CASTILLO BLANCO, Federico A., *La protección de confianza en Derecho Administrativo*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

CAYÓN GALIARDO, Antonio, “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 36, 1982.

“Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del artículo 61.3”, *TT*, núm. 31, 1995.

CAZORLA PRIETO, Luis Miguel, *El secreto bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF, Ed. CISS, Bilbao, 1988.

CAZORLA PRIETO, Luis Miguel y PEÑA ALONSO, José Luis, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

CERVERA TORREJÓN, Fernando, “Impugnación de las actas de invitación”, *CT*, núm. 11, 1974.

La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimientos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

“La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, *Estudios sobre tributación bancaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985.

“El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta”, *Civitas, REDF*, núm. 87, 1995.

CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco José y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I y II)”, *QF*, núm. 20 y 21, 1998.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos. Historia de una evolución”, *Impuestos*, núm. 12, 1986.

Unidad y diversidad de valoraciones de inmuebles por Hacienda, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1991.

“La impugnación de las autoliquidaciones: perspectiva histórica y situación vigente”, *AT*, 1993-1.

“La comprobación de valores a través del dictamen de peritos de la Administración: requisitos exigibles para su validez. Interdicción de la reformatio in peius”, *AT*, núm. 25, 1994.

“¿Es procedente la comprobación de valores en los supuestos de adquisición de bienes a través de subasta judicial?”, *AT*, núm. 10, 1995.

“La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes)”, *Cuadernos de JT*, núm. 5, 1997.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, “Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios”, *TF*, núm. 40, 1994.

CHINCHILLA MARÍN, Carmen, *La desviación de poder*, Ed. Civitas, 2ª edición, Madrid, 1999.

La gestión de los tributos...

CLARO CASADO, Fernando, “Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario”, *RDFHP*, núm. 178, 1985.

CLAVERO AREVALO, Manuel, “La desviación de poder en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Estudios de Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

CLAVIJO CARAZO, Francisco, “La función comprobadora y liquidadora de la Inspección”, *Impuestos*, núm. 7, 1986.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español”, *Civitas, REDF*, núm. 15-16, 1977.

“El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio”, *Civitas, REDF*, núm. 19, 1978.

“El acto de liquidación”, *Civitas, REDF*, núm. 20, 1978.

“La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, homenaje al profesor Cesar Albiñana García-Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987.

“La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

“Las liquidaciones provisionales de oficio”, *TT*, núm. 31, 1995.

COBO OLVERA, Tomás, *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*, Publicaciones ABELLA, Madrid, 1999.

COLLADO YURRITA, Miguel Angel, “La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000.

COLMENAR VALDÉS, Salvador, “La impugnabilidad de las autoliquidaciones”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 137-138, 1994.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, “El NIF: un instrumento al servicio de la Administración Tributaria”, *GF*, núm. 84, 1991.

CORRAL GUERRERO, Luis, “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”, *Impuestos*, núm. 8, 1994

CORTÉS DOMÍNGUEZ, José Antonio, “Comentario al RD 9/1988, de 15 de enero, por el que se modifican determinados preceptos del RIRPF y se aprueban nuevas tablas de retenciones”, *CaT*, núm. 65, 1988.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “La declaración tributaria”, *RDFHP*, núm. 52, 1963.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías y MARTÍN DELGADO, José María, *Ordenamiento Tributario español I*, Ed. Civitas, 3ª edición, Madrid, 1977.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Valentín, *Derecho Procesal Civil*, Ed. Colex, 2ª edición, Madrid, 1997.

COSCULLUELA MONTANER, Luis, “Posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Carperi, Madrid, 1993.

CRUZ AMORÓS, Miguel, “Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos”, *RDFHP*, núm. 137, 1978.

“A vueltas con la cuestión de la valoración”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994.

La gestión de los tributos...

CUBERO TRUYO, Antonio M., "Las presunciones", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

D'AMATI, Nicola, "Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica", *RDFHP*, núm 47, 1962.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *Derecho Civil de España*, Ed. Civitas, Madrid, 1984.

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar, "La posición del contribuyente desde el Estatuto que regula los derechos y garantías", *JT* de Aranzadi, núm. 11, 1998.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Eva, "Reflexiones acerca de un posible Estatuto del contribuyente (I y II)", *Monografías CaT*, núm. 224 y 225, 1995.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa, "Primeras reflexiones en torno al proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes", *Monografías CaT*, núm. 264, 1997.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; APARICIO SALOM, Javier y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto, "Alcance de la interpretación del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos según las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997", *Monografías CaT*, núm. 269, 1997.

DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, "Las empresas de seguros y los deberes de colaboración e información tributaria", *Estudios sobre tributación del seguro privado*, Ed. Civitas, Madrid, 1986.

“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT), *Impuestos*, núm. 1, 1996.

DELGADO GARCÍA, Ana María, *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997.

“Algunas notas sobre las notificaciones tributarias por vía telemática”, *JT* de Aranzadi, núm. 15, 1999.

“El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”, *IF*, núm. 34, 1999.

DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco, “La comprobación de valores y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Monografías CaT*, núm. 40, 1987

DELGADO PACHECO, Abelardo, “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, *Papeles de Economía Española*, núm. 32, 1990.

“La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Impuestos*, núm. 5, 1991.

“Significado del llamado Estatuto del Contribuyente”, *Mundo Fiscal*, núm. 12, 1995.

DELGADO PACHECO, Abelardo y ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, “Notas al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales”, *CT*, núm. 55, 1985.

DELGADO PIQUERAS, Francisco, *La Terminación Convencional del Procedimiento Administrativo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

DEL POZO LÓPEZ, Joaquín, “Nueva etapa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: entrada en vigor de la autoliquidación”, *CT*, núm. 39, 1981.

DE LUIS, Felix, “El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias”, *CT*, núm. 24, 1978.

La gestión de los tributos...

DE MARCOS, Ana, “Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación”, *DA*, núm. 240, 1994.

DE MIGUEL CANUTO, Enrique, “La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras”, *TF*, núm. 93, 1998.

“El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de Tributos: Algunos aspectos”, *TF*, núm. 98, 1998.

“Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (I y II)”, *RDFHP*, núm. 250 y 251, 1998 y 1999, respectivamente.

DÍAZ YUBERO, Fernando, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *TF*, núm. 16, 1992.

DÍAZ YUBERO, Fernando y MARTÍNEZ GIL, Isabel, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria: un avance en la modernización de las administraciones públicas”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 1, 1991.

DÍEZ GARCÍA, Consuelo y DELGADO LOBO, María Luisa, “La utilización de los servicios de información y asistencia al contribuyente en el ámbito del IRPF”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 2, 1994.

DÍEZ-OCHOA AZAGRA, José María, “Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador”, *TF*, núm. 42, 1994.

DIEZ PICAZO, Luis, Prologo a la obra de WIEACKER, Franz, *El principio general de la buena fe*, Ed. Civitas, Madrid, 1977.

DÍEZ PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Volumen II, Madrid, 1995.

DIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA, "Documentos utilizados en la comprobación de las declaraciones y deducción de intereses de préstamos para mejora de inmuebles", *Impuestos*, núm. 4, 1988.

DRAKE, Ramón, "Incorporación a los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación", *RDFHP*, núm. 87, 1970.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, "Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84 en relación al Real Decreto 412/1982", *RDFHP*, núm. 172, 1984.

Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1989.

"La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal", *RDFHP*, núm. 199, 1989.

ECHEVARRÍA TORRES-TOVAR, Luis, "La actuación de los órganos de gestión tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales", *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, "La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España", *Civitas, REDF*, núm. 76, 1992.

"Sistema tributario y Constitución. El ciudadano ante la Hacienda Pública", *TT*, núm. 23, 1993.

"Valor y valoración en el ordenamiento tributario español", *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 24, 1994.

"Procedimiento Tributario", *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Ed. Francisco Seix, Tomo XX, Barcelona, 1994.

"La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario", *TT*, núm. 27, 1994.

"El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", *QF*, núm. 10, 1996.

"Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria", *QF*, núm. 4, 1998.

La gestión de los tributos...

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias”, *Civitas, REDF*, núm. 37, 1983.

“Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, homenaje al profesor Cesar Albiñana García-Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987.

“IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras”, *Monografías CaT*, núm. 79, 1988.

“Apuntes sobre la prescripción tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 57, 1988.

“El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, *CT*, núm. 61, 1992.

“Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *IF*, núm. 2, 1994.

“Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, *CT*, núm. 69, 1994.

ESPEJO POYATO, Isabel, “Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones ¿es ésta la cuestión?”, *Monografías CaT*, núm. 109, 1990.

“Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 3, 1996.

FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *CT*, núm. 61, 1992

“Interpretación Económica y Seguridad Jurídica”, *CT*, núm. 68, 1993.

“La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

La prescripción en materia tributaria, Ed. La Ley, Madrid, 1992

“La facilitación por el sujeto activo del cumplimiento de la obligación: ¿autoliquidaciones elaboradas por la Administración?”, Editorial de *QF*, núm. 11, 1995.

“El carácter no ejecutivo de las sanciones”, Editorial de *QF*, núm. 13, 1995.

“Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, Editorial de *QF*, núm. 22, 1995.

“El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996.

“Prescripción de tributos y caducidad”, *Civitas, REDF*, núm. 98, 1998.

“Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de los procedimientos”, Editorial de *QF*, núm. 6, 1998.

“Las <comunicaciones> con solicitud de devolución del art. 81 LIRPF: naturaleza y vías de impugnación”, Editorial de *QF*, núm. 5, 2000.

FANTOZZI, Augusto, *La solidarietà nel Diritto Tributario*, Ed. UTET, Turín, 1968.

FENELLÓS PUIGSERVER, “Límites a la comprobación de valores tributarios. Adquisición en subasta”, *JT* de Aranzadi, 1994-I.

“La modificación de las liquidaciones tributarias provisionales practicadas por los órganos gestores”, *QF*, núm. 3, 1997.

“Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I y II)”, *Impuestos*, núm. 12 y 21, 1997.

El Estatuto del Contribuyente, Ed. Tro, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ BRIONES, Luis, “Información para la inspección: problemas actuales”, *CT*, núm. 42, 1982.

FERNÁNDEZ DOCTOR, Soledad, “La información y la asistencia al contribuyente”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 3, 1994.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Eduardo, “Autoliquidaciones y recargo de prorrogas”, *CT*, núm. 39, 1981.

La gestión de los tributos...

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I., “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, *Impuestos*, núm. 1, 1995.

“Leyes Anuales de Presupuestos y facultades administrativas en el procedimiento de gestión tributaria”, Comunicación presentada a la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, 1996.

La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

“Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores”, *JT* de Aranzadi, núm. 18, 1998.

FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La liquidación provisional de oficio*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, “Las autoliquidaciones en la imposición local”, *RHAL*, núm. 59, 1990.

“La liquidación provisional de oficio en el IVA”, *Civitas, REDF*, núm. 84, 1994.

La autoliquidación tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, *Civitas, REDF*, núm. 11, 1976.

“La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas, REDF*, núm. 37, 1983.

“Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991.

“El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *CT*, núm. 68, 1993.

“El Estatuto del Contribuyente”, *Civitas, REDF*, núm. 88, 1995.

“¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración?”, *QF*, núm. 10, 1997.

Curso de Derecho Financiero Español, Ed. Marcial Pons, 21ª edición, Volumen I, Madrid-Barcelona, 1999.

FROMMEL, Stefan N., "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?", *RDFHP*, núm. 236, 1995.

GARBERÍ LLOBREGAT, José, *La aplicación de los principios y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Trivium, 1ª edición, Madrid, 1989.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", *Civitas, REDF*, núm. 76, 1992.

"Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *Civitas, REDF*, núm. 90, 1996.

GARCÍA BERRO, Florián, *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

GARCÍA-BRAGADO DALMAU, Alejandro, "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", *Estudios de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1979.

GARCÍA COBALEDA, Manuel, "Procedimientos administrativos en materia tributaria", *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa", Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

La gestión de los tributos...

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I y II*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.

GARCÍA GÓMEZ, Antonio J., “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, con especial referencia a los regímenes de recargo”, *Civitas, REDF*, núm. 91, 1996.

GARCÍA IZQUIERDO, Santiago, “Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 190, 1999.

GARCÍA LUIS, Tomás, “El procedimiento de gestión tributaria”, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.

GARCÍA MACHO, Ricardo, “Contenido y límites del principio de la confianza legítima: Estudio sistemático en la Jurisprudencia del Tribunal de justicia”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

GARCÍA MONCÓ, Alfonso M., *La tasación pericial contradictoria*, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

GARCÍA NOVOA, Cesar, *Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

GARCÍA PRATS, Alfredo, “Asscher o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 94, 1997.

Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.

GARCÍA ROSS, José Javier, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias”, *QF*, núm. 2, 1997.

GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Ed. Tecnos, 8ª edición, Volumen II, Madrid, 1987.

GARRIDO FALLA, Fernando y FERNÁNDEZ PASTRANA, José María, *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*, Ed. Civitas, 2ª edición, Madrid, 1995.

GASCÓ CASESNOVES, María, “Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993.

GAZZERRO, Filippo, “La dichiarazione unica dei redditi”, *RDFSF*, año XIX, 1960.

GENOVA GALVÁN, Alberto, *La estimación indirecta*, Ed. Tecnos, Madrid, 1985.

“La estimación indirecta en las leyes de modificación de la LGT y reguladora del IVA”, *Civitas, REDF*, núm. 47-48, 1985.

“La prescripción tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 57, 1988.

“Estimación indirecta”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, Madrid, 1991.

GIANNINI, A. Donato., *Instituzioni di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, 5ª edición, Milán, 1951.

GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ, Enrique, “Las liquidaciones paralelas”, *Impuestos*, núm. 2, 1985.

GÓMEZ CABRERA, Cecilio, “La pretendida opacidad de las operaciones de cesión de créditos”, *CT*, núm. 67, 1993.

La gestión de los tributos...

GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis, “Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero”, *CT*, núm. 86, 1998.

GÓMEZ PUENTE, Marcos, “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)”, *Actualidad Jurídica* de Aranzadi, núm. 283, 1997.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Ed. Colex, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana María, “Tratamiento del cumplimiento voluntario fuera de plazo en la Ley General Tributaria”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

GONZÁLEZ PAEZ, Eduardo, “Carácter administrativo de las autoliquidaciones”, *CT*, núm. 51, 1984

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, 3ª edición, Madrid, 1999.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Civitas, 2ª edición, Madrid, 1999.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, “Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria”, *HPE*, núm. 16, 1972.

“Los principios de “la unidad de la Administración” y de “la estanqueidad de compartimentos” en materia tributaria”, *CT*, núm. 24, 1978.

“Las declaraciones tributarias complementarias y la valoración de los bienes a efectos del artículo 20.5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *HPE*, núm. 63, 1980.

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

“La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional”, *QF*, núm. 3, 1999.

GOTA LOSADA, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, Volumen IV, Madrid, 1972.

GRAU RUÍZ, María Amparo, “La notificación de actos de comprobación de valores (Comentario de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero 1995), *JT de Aranzadi*, 1995-I.

GUASP, Jaime, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Editor M. Aguilar, Tomo II, Volumen 1º, 2ª parte, Madrid, 1947.

GUIO MONTERO, Francisco, *El contribuyente ante la Inspección de los Tributos*, Ed. Lex Nova, 5ª edición, Valladolid, 1999.

GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU, Joaquín, “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *RDFHP*, núm. 93, 1971.

HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Derecho de Obligaciones*, Ed. Ceura, Madrid, 1983.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco, “Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario”, *Impuestos*, núm. 5, 1990.

La gestión de los tributos...

“Procedimiento de gestión: Iniciación. La declaración”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

“Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas, REDF*, núm. 61, 1991.

“Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria sancionadora y de tipicidad”, *TT*, núm. 31, 1995.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco L., *La caducidad del procedimiento administrativo*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1998.

HERNÁNDEZ TORNOS, Santiago, “La revisión de las autoliquidaciones”, *CT*, núm. 51, 1984.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 67, 1990.

La potestad de información sobre terceros, Ed. La Ley, Madrid, 1993.

“Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, *Impuestos*, Tomo II, 1997.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, “El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?”, *Impuestos*, Tomo II, 1993.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, “El principio de buena fe en Derecho Tributario”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, Liborio L., “Seguridad jurídica y actuación administrativa”, *DA*, núm. 218-219, 1989.

HINOJOSA TORRALVO, Juan José, *La autoliquidación en materia tributaria*, Inédito, Almería, 1995.

HUGUET TORREMADE, José María, “La declaración complementaria en el IRPF. Aplicación al caso de los seguros de prima única, no declarados en primera declaración”, *GF*, núm. 65, 1989.

HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco, “Límites temporales a la potestad de obtención de información sobre terceros”, *Civitas, REDF*, núm. 103, 1999.

IBAÑEZ GARCÍA, Isaac, “Una aproximación a los principales principios que deben informar el sistema tributario”, *Monografías CaT*, núm. 104, 1989.

“Notas y referencias sobre el Estatuto del contribuyente”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 176, 1997.

JAEN LARA, Susana, “Las notificaciones en el ordenamiento tributario”, *IF*, núm. 31, 1999.

JARACH, Dino, “Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria”, *DPT*, Volumen XL, parte I, 1969.

JIMENED COMPAREID, Ismael, “Seguridad jurídica y retroactividad de las normas tributarias: una primera declaración de inconstitucionalidad”, *QF*, núm. 8, 1997.

JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés, “En torno a la rectificación de las autoliquidaciones”, *CT*, núm. 51, 1984.

JUAN LOZANO, Ana María, “Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta”, *Civitas, REDF*, núm. 70, 1991.

“Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión en la Ley General Tributaria: el régimen de las liquidaciones provisionales en el IVA”, *IF*, núm. 9, 1995.

“Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 173-174, 1997.

JUAN LOZANO, Ana María y SIMÓN ESTEVE, Rosendo, “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, *TF*, núm. 76, 1997.

LACORTE SENTENACH, Carlos J., “El nuevo tratamiento de las autoliquidaciones extemporáneas”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 153, 1995.

LACRUZ BERDEJO, José Luis y otros autores, *Elementos de Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*, Editor José María Bosch S. A., 3ª edición, Volumen 1º, Barcelona, 1994.

LAFUENTE SUAREZ, José Luis, “Las obligaciones contables y registrales en la nueva normativa fiscal”, *AT*, 1992-1.

LAGO MONTERO, José María, *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario español*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990.

“Eficacia y modificación de la liquidación caucional del artículo 74.2 de la Ley General Tributaria”, *RDFHP*, núm. 214, 1991.

“Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, *CT*, núm. 65, 1993.

“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda Local española”, *RIDT*, núm. 5, 1997.

“Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributaria. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

“Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 LGT”, *TT*, núm. 47, 1999.

“La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria”, *RHL*, núm. 86, 1999.

LAMOCA PÉREZ, Carlos, “La opacidad limitada de los Pagares del Tesoro”, *Impuestos*, núm. 4, 1991.

LASARTE, Carlos, *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Las notificaciones defectuosas”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

LETE ACHIRICA, Carlos, “Notas sobre las obligaciones accesorias y los deberes de información en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm. 22, 1998.

LETE DEL RÍO, Jose M., *Derecho de obligaciones*, Ed. Tecnos, 3ª edición, Madrid, 1995.

LITAGO LLEDÓ, Rosa, “El principio de tutela judicial efectiva en las normas y procedimientos tributarios”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 24, 1994.

“Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero 1996)”, *JT* de Aranzadi, núm. 93, 1997.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio, “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

LÓPEZ GETA, José María, “Reflexiones acerca del deber de llevanza de contabilidad y otras obligaciones de control y registro en el sistema impositivo español”, *Impuestos*, núm. 5, 1985.

“La Base 31 del Real Decreto de 30 de marzo de 1926. A propósito de la facultad de comprobación abreviada a que se refiere el artículo 121 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 18, 1995.

“Información y asistencia al contribuyente (Breve crónica de los importantes avances registrados)”, *Impuestos*, núm. 2, 1996.

LÓPEZ GONZÁLEZ, Enrique, “Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública”, *DA*, núm. 218-219, 1989.

LÓPEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, *El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1988.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, “Inspección. Competencias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

Los deberes de información tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992.

“El control jurídico de la información registrada en ficheros de la Hacienda Pública”, *IF*, núm. 22, 1997.

“Análisis jurídico de la incorporaciones de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario*, L. 2, Lisboa, 1998.

“Análisis constitucional de las reacciones del Ordenamiento ante el cumplimiento extemporáneas de las obligaciones tributarias”, *Impuestos*, núm. 12, 1999.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Miguel, “Discrecionalidad de la Potestad de Imposición”, *RDFHP*, núm. 114, 1974.

LÓPEZ MENUDO, Francisco, “Los principios generales del procedimiento administrativo”, *RAP*, núm. 129, 1992.

LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “La prueba y la Estimación Indirecta de Bases Tributarias a la luz de la jurisprudencia”, *JT de Aranzadi*, núm. 9, 1997.

“Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 187, 1998.

Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

“Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones”, *Impuestos*, núm. 2, 1998.

LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988.

“La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, núm. 9, 1990.

“La gestión del IRPF sin declaración”, *JT de Aranzadi*, núm. 11, 1999.

LUCAS DURÁN, Manuel, *El acceso a los Datos en poder de las Administración tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

La gestión de los tributos...

LUCAS RUÍZ, Enrique, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Generalitat Valenciana, Conselleria d'Economía i Hisenda, Valencia, 1993.

LUCHENA MOZO, Gracia María, "Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria", *RDFHP*, núm. 243, 1997.

MAFFEZZONI, Federico, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Ed. Giuffrè, Milán, 1969.

MAGRANER MORENO, Francisco José, "Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

"La factura completa como medio de prueba", *TF*, núm. 21, 1992.

La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

MANTERO SÁENZ, Alfonso, "El Acta con prueba preconstituida", *HPE*, núm. 48, 1977.

"Las declaraciones complementarias", *CT*, núm. 29, 1979.

"Las actas inspectoras de comprobado y conforme", *CT*, núm. 30, 1979.

"El principio de estanqueidad tributaria", *HPE*, núm. 65, 1980.

"La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras (El Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre)", *CT*, núm. 51, 1984.

"La Sentencia de 24 de abril de 1984", *GF*, núm. 15, 1984.

"El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)", *CT*, núm. 53, 1985.

Procedimiento en la Inspección Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 3ª edición, Madrid, 1987.

“Comentario al RD 9/1988, de 15 de enero, por el que se modifican determinados preceptos del RIRPF y se aprueban nuevas tablas de retenciones”, *CaT*, núm. 65, 1988.

MÁRQUEZ SILLERO, Carmen, “La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas”, *RDFHP*, núm. 234, 1994.

MARTÍN CACERES, Adriana F., “Prescripción”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

MARTÍN DELGADO, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española”, *HPE*, núm. 60, 1979.

“Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias”, *HPE*, núm. 84, 1983.

“Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

“La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CT*, núm. 88, 1998.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, “La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo”, *QF*, núm. 19, 1995.

“La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (I y II)”, *QF*, núm. 7 y 8, 1999.

La gestión de los tributos...

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, “Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 161-162, 1996.

MARTÍN OVIEDO, José María, “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Fiscal”, *RDP*, Tomo LIV, 1970.

MARTÍN QUERALT, Juan, “La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 9, 1976.

“La perenne singularidad de lo tributario”, Editorial de *TF*, núm. 27, 1993.

“La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *TF*, núm. 32, 1993.

“Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”, Editorial de *TF*, núm. 68, 1996.

“Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública”, Editorial de *QF*, núm. 78, 1997.

MARTÍN QUERAL, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 10ª edición, Madrid, 1999.

MARTÍNEZ AGUADO, Jorge, “Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estatuto del Contribuyente)”, *GF*, núm. 166, 1998.

MARTÍNEZ HORNERO, Javier, “La terminación convencional en el procedimiento de Inspección de los tributos”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, “El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanados de la Hacienda pública a la luz de la Constitución”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

La condonación de las sanciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

“La nueva legalidad en vía económico-administrativa”, *CT*, núm. 36, 1981.

“La autoliquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *CT*, núm. 41, 1982.

“La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos”, *HPE*, núm. 80, 1983.

MARZAL DOMENECH, Ramón y DE BUNES IBARRA, José Manuel, “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global”, *CT*, núm. 78, 1996.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “La exigibilidad de los tributos”, *Civitas, REDF*, núm. 30, 1981.

MEILÁN GIL, José Luis, “El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 54, 1987.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, “La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia”, *RDFHP*, núm. 244, 1997.

La prescripción en derecho tributario, Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

MENÉNDEZ REXACH, Angel, “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *DA*, núm. 240, 1994.

MERINO CORCÓSTEGUI, Alvaro, *Las autoliquidaciones y la Inspección Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1997.

MERINO JARA, Isaac, “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”, *Impuestos*, núm. 12, 1987.

La gestión de los tributos...

“El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Impuestos*, núm. 12, 1988.

Las facturas y los requisitos documentales para la deducción del IVA, Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1991.

Facturas y Registros: requisitos y efectos fiscales, Ed. Lex Nova, 3ª edición, Valladolid, 1999.

MICHELI, Gian Antonio, “Premese per una teoria della potestà di imposizione”, *RDFSF*, Volumen XXVI, parte I, 1967.

“El procedimiento tributario de liquidación”, *RDFHP*, núm. 114, 1974.

Curso de Derecho Tributario, traducción de Julio Banacloche, Ed. EDERSA, Madrid, 1975.

MONTESINOS OLTRA, Salvador, *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996.

MONTESINOS OLTRA, Salvador y GARCÍA MORENO, Alberto, “Algunas consideraciones sobre la estimación indirecta”, *Civitas, REDF*, núm. 91, 1996

MORESCO SUAREZ, Angel, “La declaración anual de operaciones con terceros”, *Impuestos*, núm. 12, 1987.

MORILLO MÉNDEZ, Antonio, “Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones”, *CT*, núm. 54, 1985.

“La factura como instrumento probatorio y como obligación formal en el ámbito tributario”, *Impuestos*, núm. 7, 1986.

Las sanciones tributarias, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996.

“Liquidaciones provisionales como consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria”, *Monografías CaT*, núm. 238, 1996.

“La declaración tributaria y sus elementos constitutivos”, *GF*, núm. 152, 1997.

“Valoración y comprobación de valores. Su impugnabilidad a la luz de la normativa y de la jurisprudencia”, *Impuestos*, núm. 21, 1997.

“El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”, *IF*, núm. 29, 1998.

“La motivación de los actos de la Administración Tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *GF*, núm. 165, 1998.

“Caducidad y procedimientos tributarios”, *GF*, núm. 170, 1998

“El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *TF*, núm. 108, 1999.

“El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, núm. 18, 1999.

“El principio de congruencia en los procedimientos tributarios”, *TF*, núm. 112, 2000.

MOSCHETTI, Francesco, “La posibilidad de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

MOYA HURTADO DE MENDOZA, Rafael y otros autores, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria: el reto de modernizar la Administración”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 1, 1992.

MOYA HURTADO DE MENDOZA, Rafael y WERT ORTEGA, Miguel, “La gestión económico-financiera en la Agencia Tributaria”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 4, 1993.

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, “El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento”, *CT*, núm. 38, 1981.

MURRIA ARNAU, Juan, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 17, 1992.

La gestión de los tributos...

NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, "Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad", *CREDF*, núm. 76, 1992.

"La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades", *QF*, núm. 6, 1997.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.

NIETO GARCÍA, Alejandro, "La Administración sirve con objetividad los intereses generales", *Estudios sobre la Constitución Española*, homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, Ed. Civitas, Tomo III, Madrid, 1991.

Derecho Administrativo Sancionador, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1994.

NUÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

NUÑEZ PÉREZ, Guillermo G., "La actividad administrativa de comprobación tributaria", *Civitas, REDF*, núm. 53, 1987.

OCHOA TREPAT, María Luisa, "Revisión de oficio de las liquidaciones provisionales", *Impuestos*, núm. 12, 1987.

ORTÍZ CALLE, Enrique, "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", *RDT*, núm. 10, 1996.

PALAO, Carmen y BANACLOCHE, Julio, "El Número de Identificación Fiscal", *Impuestos*, núm. 1, 1990.

PALAO TABOADA, Carlos, "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", Estudio Preliminar al Volumen III de *Principios de Derecho Tributario* de Antonio Berliri, Madrid, 1974.

"El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria", *CT*, núm. 8, 1983.

“Exigencia de la factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *GF*, núm. 32, 1986.

“La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, homenaje al profesor Cesar Albiñana García-Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987.

“La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

“Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 63, 1992.

“La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”, *CT*, núm. 69, 1994.

“Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública”, *CT*, núm. 72, 1994.

“Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Civitas, REDF*, núm. 88, 1995.

“El Estatuto del Contribuyente (I): crítica de la concepción del Derecho Tributario como un Derecho estatutario”, Editorial de *QF*, núm. 6, 1996.

“El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir”, Editorial de *QF*, núm. 7, 1996.

“Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, 1997.

“Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, 1998.

PARADA, Ramón, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

PAREJO ALFONSO, Luciano, “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública”, *DA*, núm. 218-219, 1989.

La gestión de los tributos...

“Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

“El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

PAREJO ALFONSO, Luciano; JIMÉNEZ BLANCO, Antonio y ORTEGA ÁLVAREZ, Luis, *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Ariel, 5ª edición, Barcelona, 1998.

PASCUAL PEDREÑO, Eladio, “La estimación indirecta en el IVA”, *JT de Aranzadi*, 1992.

“Los presupuestos de aplicación del régimen de estimación indirecta”, *IF*, núm. 10, 1995.

“Naturaleza del régimen de estimación indirecta”, *AT*, 1995-2.

PEDRAZA BOCHÓNS, José V., “Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los tributos”, *Civitas, REDF*, núm. 73, 1992.

“Rectificación de liquidaciones provisionales por la Inspección de los Tributos”, *JT de Aranzadi*, 1993-I.

PEÑA ALONSO, José Luis y CORCUERA TORRES, Amable, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. MacGraw-Hill, Madrid, 1995.

PEÑA GARBÍN, José Miguel, “La estimación indirecta de bases imponibles”, *GF*, núm. 55, 1988.

Todo sobre la Inspección de Hacienda, Ed. Praxis, Barcelona, 1995.

PEÑUELAS REIXACH, Lluís, “Reclamación en queja y procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, “El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación tributaria material”, *XV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967.

“Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *RDFHP*, núm. 79, 1969.

“Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina”, *RDFHP*, núm. 86, 1970.

“Función tributaria y procedimiento de gestión”, *RDFHP*, núm. 114, 1974.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. EDERSA, 3ª edición, Tomo II, Madrid, 1980.

Curso de Derecho Tributario, Ed. EDERSA, 4ª edición, Tomo I, Madrid, 1986.

PÉREZ DE VEGA, Leonor María, *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Ed. Lex Nova-Marcial Pons, Valladolid, 1998.

PÉREZ DE VEGA, Leonor María y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”, *RHL*, núm. 79, 1997.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier, “La valoración y la comprobación de valores en el sistema tributario estatal”, *TF*, núm. 92, 1998.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

“El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 6, 1975.

Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986

Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Ed. Civitas, 9ª edición, Madrid, 1999.

PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Angel, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

PÉREZ ROYO, Ignacio, “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, *Civitas, REDF*, núm. 96, 1997.

Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.

PEREZAGUA CLAMAGIRANO, Luis, *La prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

PERIS GARCÍA, Purificación, “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994.

La comprobación de valores y las garantías del contribuyente, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996,

PITA GRANDAL, Ana María, “Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 54, 1987.

“Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

“La Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991.

“La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”, *Civitas, REDF*, núm. 92, 1996.

“La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.

La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

PLAZA VILLASANA, Luis, “Las declaraciones complementarias y la regularización de las situaciones tributarias”, *AT*, 1992-2.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc, “Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *TT*, núm. 27, 1994.

“El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre”, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

PONT MESTRES, Magín, “La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 14, 1977.

“Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad”, *GF*, núm. 60, 1988.

“Comprobación e investigación”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991.

“Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes”, *RDFHP*, núm. 230, 1994.

“Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios”, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

“Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección”, *RDFHP*, núm. 241, 1996.

La gestión de los tributos...

PONT MESTRES, Magín y PONT CLEMENTE, Joan Fransesc, *Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

PUEYO MASÓ, José Antonio, “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *CT*, núm. 75, 1982

“Las funciones de la inspección de los tributos en la Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 50, 1984.

RAMALLO MASSANET, Juan, “Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos”, *DA*, núm. 240, 1994.

“La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “La Base Imponible y sus regímenes de determinación en el IVA”, *CT*, núm. 59, 1989.

“Regímenes de determinación de la base: estimación directa”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, Madrid, 1991.

RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *La estimación indirecta*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997

RODRÍGUEZ BEREJO, Alvaro, Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, Juan J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

“Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998.

“Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

RODRÍGUEZ CATIVIELA, Enrique José, “La Oficina Técnica de la Inspección: una creación del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *CT*, núm. 42, 1982.

RODRÍGUEZ FERREIRO, Manuel, “Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *GF*, núm. 12, 1984.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión”, *Impuestos*, núm. 1, 1999.

ROMANÍ BIESCAS, Arturo, “Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes”, *CT*, núm. 12, 1975.

ROMERO PÍ, Juan, “Obligaciones del sujeto pasivo”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, Madrid, 1991.

ROZAS VALDÉS, José Andrés, “El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Impuestos*, núm. 8, 1988.

“Actuaciones administrativas de información al contribuyente”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996.

ROZAS ZORNOZA, Manuel, “Gestión de los tributos. Estudio de las modificaciones que el Decreto 2137/1965, de 8 de julio, ha introducido en la misma”, *RDFHP*, núm. 62, 1966.

RUIBAL PEREIRA, Luz, “La posibilidad de no presentar declaración en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm. 6, 2000.

La gestión de los tributos...

RUIZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987.

Secreto bancario y Hacienda Pública, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

“El deber de colaboración con la Administración tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998”, *IF*, núm. 30, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Tomo II, Madrid, 1962.

Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Tomo III, Madrid, 1963.

“Nacimiento de la obligación tributaria”, *RDFHP*, núm. 58, 1965.

Lecciones de Derecho Financiero, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 10ª edición, Madrid, 1993.

SAINZ MORENO, Fernando, “La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados”, *RAP*, núm. 89, 1979.

SALVO TAMBO, Ignacio, “Los principios generales de la actuación de las Administraciones públicas y sus relaciones”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

“De las Administraciones Públicas y sus relaciones”, *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

SÁNCHEZ DOMÍNGUEZ, José M., “La estimación indirecta de bases en el IVA”, *Impuestos*, núm. 1, 1986.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *Civitas, REDF*, núm. 87, 1995.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, “El principio de participación en la Constitución Española”, *RAP*, núm. 89, 1979.

“La terminación convencional de los procedimientos administrativos”, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, *QF*, núm. 4 y 5, 1995.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis, “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”, *Civitas, REDF*, núm. 3, 1974.

La declaración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

“Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I y II)”, *Impuestos*, núm. 8 y 9, 1992.

SANMARTÍN FERNÁNDEZ, Jaime, “La función gestora en la Administración Tributaria”, *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

SANTA-BARBARA RUPÉREZ, Jesús, “Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: su regulación en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996.

SANTI ROMANO, *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, Traducción de Santiago Sentís Melendo y Marino Ayerra Redín, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.

SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, Sección de Publicaciones e Intercambio de la Universidad de Madrid, Tomo I, Volumen 2º y 3º, Madrid, 1967.

La gestión de los tributos...

SERRANO ANTÓN, Fernando, *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

SERRANO DE TRIANA, Adolfo, “La función de la seguridad jurídica en la doctrina del Tribunal Constitucional”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

SERRANO LÓPEZ, Roberto, “La declaración censal”, *TF*, núm. 1, 1990.

“El Número de Identificación Fiscal”, *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990.

SERRERA CONTRERAS, Pedro Luis, “La reclamación en queja dentro de la vía de gestión tributaria”, *HPE*, núm. 16, 1972.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”, *TT*, núm. 42, 1998.

SOLANA VILLAMOR, Francisco, “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, *CT*, núm. 50, 1984.

SOLER ROCH, María Teresa, *Los recargos de prorroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, REDF*, núm. 25, 1980.

“Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *CT*, núm. 59, 1989.

“Deberes tributarios y derechos humanos”, *TT*, núm. 30, 1995.

“El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes”, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1997.

“Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *Civitas, REDF*, núm. 97, 1998.

SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “La dejación de potestades administrativas en materia de cuantificación del tributo”, Comunicación presentada a las XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, 1996.

“La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998.

SOPENA GIL, Jordi, “La regla de no discriminación en la imposición internacional”, *TT*, núm. 39, 1997.

SUÑÉ LLINÁS, Emilio, “Sobre el concepto de potestad”, Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

TELLO BELLOSILLO, Javier M., “Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 180, 1998.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “La reforma de la gestión tributaria”, *CT*, núm. 68, 1993.

“El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Civitas, REDF*, núm. 82, 1994.

“Las funciones de los órganos de gestión. Algunas consideraciones críticas”, *QF*, núm. 3, 1997.

“Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998.

TORREGROSA CARNÉ, María Dolors, “El procedimiento de gestión y la Ley 30/1992”, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

La gestión de los tributos...

TRIGO MORTERERO, Alejandro, "Liquidaciones provisionales de oficio y facultades comprobadoras de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria", *CT*, núm. 75, 1995.

TURPÍN VARGAS, José, "Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias", *RDFHP*, núm. 95, 1971.

"Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa", *RDFHP*, núm. 109, 1974.

URÍA FERNÁNDEZ, Francisco, "Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario. Repercusiones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre", *TF*, núm. 49, 1994.

VANONI, Ezio, *Opere Giuridiche II*, Ed. Giuffrè, Milán, 1962.

VEGA BORREGO, Felix Alberto, "La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada", *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, 2000.

VELÁZQUEZ CUETO, Francisco A., "Los métodos de determinación de la base imponible. La estimación indirecta", *CT*, núm. 74, 1995.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, "Configuración jurídica de la obligación tributaria", *RDFHP*, núm. 25, 1957.

"Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, núm. 39, 1960.

"Hacienda Pública y Administración pública", *HPE*, núm. 26, 1974.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, "La declaración-liquidación en el ordenamiento tributario", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996.

VILLAR EZCURRA, Marta y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *QF*, núm. 10, 1999.

VILLEGAS MORENO, Alicia, “El Reglamento de Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia”, *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

VV.AA., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Ed. EDERSA, Tomos I y II, Madrid, 1983.

La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio), Ed. Cedecs, 1ª edición, Barcelona, 1995.

Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley), Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999.

Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Centro de Estudios Financieros, 1999.

Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999.

Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Ed. Civitas, Madrid, 1999.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”, *TF*, núm. 99, 1999.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José, “La declaración tributaria complementaria”, *Civitas, REDF*, núm. 26, 1980.

El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Ed. Civitas, 1ª edición, Madrid, 1992.

“¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español”,

La gestión de los tributos...

Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996 y *CT*, núm. 77, 1996.

“La Ley de derechos y garantías del contribuyente y la aplicación de los tributos”, *Justicia Administrativa*, núm. 2, 1999.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

ÍNDICE



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

	Página
ABREVIATURAS.....	1
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO I. LA GESTIÓN TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN JURÍDICO-POSITIVA	
I. INTRODUCCIÓN.....	9
II. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA.....	10
III. LA EVOLUCIÓN JURÍDICO-POSITIVA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA.....	12
1. Planteamiento de la cuestión: las razones principales que han determinado la transformación de la gestión tributaria.....	12
2. La generalización de las autoliquidaciones.....	14
A) La declaración-liquidación en las normas anteriores a la Ley General Tributaria.....	16
a) La Orden de 18 de febrero de 1941, sobre la Contribución de Usos y Consumos.....	16
b) Las Órdenes de 13 de mayo y de 17 de junio de 1958, relativas al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.....	17
c) La Orden de 22 de enero de 1959, sobre presentación de declaraciones de ingresos a cuenta en la Contribución sobre la Renta.....	18
B) La Ley General Tributaria y la Reforma Tributaria de 1964.....	18
a) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.....	18
b) La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y el Decreto de 30 de junio, sobre aplicación de la Ley a los Impuestos Especiales y de Lujo y normas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.....	21

La gestión de los tributos...

c) La Orden de 3 de marzo de 1965, sobre declaraciones-liquidaciones para ingreso de cuotas retenidas en el Impuesto sobre las Rentas del Capital.....	22
d) La autoliquidación en los Textos Refundidos de los diferentes tributos después de la Reforma Tributaria de 1964.....	23
a') El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.....	24
b') El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.....	25
c') El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.....	25
e) El Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970, sobre Contribución Territorial Urbana e Impuestos y el Decreto de 5 de marzo del mismo año, que incorpora a los Textos Refundidos de las Leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación.....	27
f) El Decreto de 20 de julio de 1974, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Lujo y el Decreto 618/1976, de 5 de marzo.....	30
C) La reforma tributaria de los años 1977-1978.....	31
a) El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.....	31
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	32
c) El Impuesto sobre Sociedades.....	32
d) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	33
e) El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	35
f) Los Impuestos Especiales.....	35
D) La Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.....	36
E) Las reformas posteriores de nuestro sistema tributario estatal.....	37
a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio.....	37
b) El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales.....	38
F) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.....	39
G) La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades..	41
H) Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de No Residentes.....	41

3. La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos.....	43
A) Las normas anteriores a la Ley General Tributaria.....	44
a) El Decreto-Ley de 30 de marzo de 1926 y la Real Orden de 13 de julio de ese mismo año.....	44
b) La Real Orden de 23 de septiembre de 1927.....	46
c) La Ley de 28 de marzo de 1941, de Inspección de Hacienda.....	47
d) La Orden de 10 de abril de 1954, sobre Normas de Inspección.....	48
e) La Orden de 18 de diciembre de 1954.....	49
B) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.....	50
C) Las normas posteriores a la Ley General Tributaria.....	51
a) El Decreto 2137/1965, de 8 de julio, sobre Procedimiento de gestión de los tributos.....	51
b) El Decreto 545/1976, de 24 de febrero, de Modificación del Decreto de 8 de julio de 1965.....	54
c) El Decreto 1920/1976, de 16 de julio, sobre Régimen de determinadas liquidaciones tributarias.....	54
d) El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero.....	59
e) La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984.....	64
f) La Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 11 de julio de 1984 y el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, sobre el Régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los tributos y de las liquidaciones tributarias de ellas derivadas.....	67
D) La reforma tributaria de 1985.....	68
a) La Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.....	68
b) El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos.....	69
c) La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.....	70
E) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.....	72
F) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.....	72
4. La atribución de funciones comprobadoras a los órganos gestores.....	73

La gestión de los tributos...

A) La comprobación de los órganos gestores en la normativa general.....	75
a) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.....	75
b) El Decreto de 11 de marzo de 1971, de Reorganización del Ministerio de Economía y Hacienda.....	78
c) El Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, de Reorganización de la Administración Territorial.....	79
d) La Orden de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública.....	80
e) El Reglamento General de Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986.....	80
f) El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987.....	82
g) La Ley 31/1990, de Presupuestos Generales para 1991, por la que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	83
B) Las funciones de comprobación de los órganos de gestión en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	84
a) Antecedentes normativos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	84
a') Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria...	84
b') Contribución General sobre la Renta.....	85
c') Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.....	88
b) El Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	88
c) El Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, que modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	92
d) La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	96
e) La Resolución de 2 de junio de 1994, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean Unidades de Módulos en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria.....	98
C) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.....	100
D) La comprobación de los órganos gestores en las Leyes posteriores a la reforma de la Ley General Tributaria de 1995.....	102
IV. CONCLUSIÓN.....	105

CAPÍTULO II. LOS PRINCIPIOS APLICABLES A LA GESTIÓN TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN.....	109
II. LOS PRINCIPIOS SUPERIORES DEL ORDENAMIENTO.....	111
1. El principio de seguridad jurídica.....	112
A) El principio de seguridad jurídica en el ordenamiento español.....	112
B) Configuración doctrinal del principio de seguridad jurídica.....	113
C) El principio de seguridad jurídica en la doctrina jurisprudencial.....	116
2. El principio de igualdad.....	118
A) Descripción normativa del principio de igualdad.....	118
B) Significado doctrinal del principio de igualdad.....	119
C) La elaboración jurisprudencial del principio de igualdad.....	120
3. El derecho a la tutela judicial efectiva.....	122
A) El derecho a la tutela judicial efectiva en el ordenamiento español.....	122
B) La aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva a los procedimientos tributarios.....	123
4. Los principios del artículo 103 de la Constitución.....	125
A) El principio de objetividad en la actuación administrativa.....	125
a) El principio de objetividad en el ordenamiento.....	125
b) El significado del principio de objetividad.....	126
c) La desviación de poder.....	128
B) El principio de eficacia administrativa.....	129
a) Regulación normativa del principio de eficacia administrativa..	129
b) El principio de eficacia y sus manifestaciones.....	131
C) Los principios de organización de las Administraciones públicas.....	133
a) El principio de jerarquía.....	134

La gestión de los tributos...

b) Los principios de descentralización y desconcentración.....	135
c) El principio de coordinación administrativa.....	136
D) El principio de legalidad administrativa.....	139
a) Regulación normativa del principio de legalidad administrativa.....	139
b) El significado del principio de legalidad administrativa: la doctrina de la vinculación negativa y positiva de la Administración a la Ley y al Derecho.....	140
III. LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS INFERIDOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS REGULADORAS.....	142
1. La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.....	142
2. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.....	143
A) El principio de proporcionalidad.....	144
a) Regulación normativa del principio de proporcionalidad.....	144
b) El significado del principio de proporcionalidad.....	145
c) Elaboración jurisprudencial del principio de proporcionalidad..	146
B) El principio de generalidad.....	148
C) El principio de eficacia administrativa: remisión.....	149
D) El principio de limitación de costes indirectos.....	150
a) Regulación normativa del principio de limitación de costes indirectos.....	150
b) Fundamento constitucional del principio de limitación de costes indirectos.....	151
c) Proyección actual y futura del principio de limitación de costes indirectos.....	152
IV. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO...	154
1. La aplicación directa de los principios generales del Derecho Administrativo..	154
2. Los principios constitucionales mencionados en la Ley 20/1992, de 26 de noviembre: remisión.....	157
3. Los principios de buena fe y confianza legítima.....	158

A) Su plasmación legal.....	158
B) Los principios de buena fe y confianza legítima: su significado doctrinal.....	159
C) Los principios de buena fe y confianza legítima en la jurisprudencia de nuestros Tribunales.....	161
D) La doctrina de los actos propios como manifestación del principio de buena fe.....	164
3. El principio de cooperación y colaboración en las relaciones administrativas..	165
4. El criterio de eficiencia en la actuación administrativa.....	167
5. Los principios que informan las relaciones de las Administraciones públicas con los ciudadanos.....	168
A) El principio de transparencia.....	169
B) El principio de participación.....	170
6. Otros principios de carácter procedimental.....	171
A) El principio inquisitivo o de oficialidad.....	172
B) El principio de contradicción.....	173
C) El principio de congruencia de la resolución administrativa.....	174
V. UN SUPUESTO ESPECIAL: LOS PRINCIPIOS APLICABLES AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.....	175
1. Breve referencia al principio de proporcionalidad.....	176
2. El principio del procedimiento sancionador separado.....	177
3. La aplicación de los principios del orden penal al procedimiento sancionador tributario.....	180
A) El derecho del inculpado a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable.....	182
B) El derecho a la presunción de inocencia.....	186
VI. CONCLUSIÓN.....	187
	627

CAPÍTULO III. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: POTESTADES Y DEBERES ADMINISTRATIVOS

I. INTRODUCCIÓN.....	193
II. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	195
1. Configuración teórica.....	195
A) Las potestades administrativas.....	195
B) Las facultades jurídicas.....	198
C) Los deberes administrativos.....	198
2. Configuración normativa.....	198
A) La atribución de potestades y deberes administrativos en la Ley General Tributaria.....	199
B) La incidencia de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la atribución de potestades y deberes a la Oficina gestora.....	200
C) Las normas de organización de la Administración tributaria estatal como determinantes del otorgamiento de potestades a los órganos de gestión.....	201
a) Competencias normativas.....	202
b) Competencias aplicativas.....	203
a') El Departamento de Gestión Tributaria.....	207
b') Las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria....	208
c') Las Dependencias de Gestión de las Delegaciones de la Agencia Tributaria y los Servicios o Secciones de Gestión de las Administraciones de la Agencia.....	210
3. Tipología de potestades y deberes administrativos.....	214
III. LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.....	215
1. La potestad de comprobación y la potestad de investigación tributaria.....	216
2. La atribución de la potestad de comprobación tributaria a los órganos de gestión.....	219

3. La potestad de comprobación abreviada de los órganos de gestión tributaria...	225
A) El concepto de comprobación abreviada.....	225
B) Los medios de comprobación abreviada.....	228
a) Los datos consignados en las declaraciones y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.....	229
b) Los elementos de prueba en poder de la Administración.....	232
C) Los límites a la potestad de comprobación abreviada de los órganos de gestión tributaria.....	234
4. La comprobación de valores.....	236
A) La comprobación de valores como potestad de los órganos de gestión tributaria.....	236
B) La valoración de los bienes en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.....	240
5. Efectos jurídicos de la comprobación efectuada por los órganos de gestión....	242
A) La verificación de los elementos del hecho imponible declarado y de su valoración: alcance jurídico de la comprobación realizada por los órganos de gestión.....	242
B) La interrupción de la prescripción del tributo comprobado.....	243
C) La práctica de la liquidación provisional de oficio.....	245
IV. LA POTESTAD DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.....	246
1. Introducción: delimitación previa del significado del término “liquidación”....	246
2. Concepto y características de la liquidación tributaria.....	247
A) Las características de la liquidación tributaria.....	248
a) La liquidación tributaria es un acto administrativo.....	248
b) La liquidación tributaria es un acto decisorio.....	252
c) La liquidación tributaria es un acto resolutorio.....	253
d) La liquidación tributaria es un acto expreso.....	253
e) La liquidación tributaria es un acto declarativo.....	254

La gestión de los tributos...

f) La liquidación tributaria es una acto de efectos transitorios o definitivos.....	257
B) El concepto de liquidación tributaria.....	257
3. Liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas.....	257
A) Criterios de diferenciación entre las liquidaciones provisiones y las liquidaciones definitivas.....	257
B) La modificación de la liquidación provisional por la Inspección de los tributos.....	260
C) La liquidación provisional convertida en definitiva por inactividad de la Administración.....	262
D) La liquidación definitiva y la liquidación firme.....	263
E) Las liquidaciones provisionales complementarias.....	265
4. Las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la LGT.....	267
5. Efectos jurídicos de la liquidación tributaria dictada por los órganos de gestión.....	273
6. Supuestos especiales de liquidación tributaria.....	273
A) La estimación indirecta de bases imponibles.....	274
a) La estimación indirecta como procedimiento especial de liquidación.....	274
b) La competencia de los órganos de gestión para la aplicación de la estimación indirecta.....	277
B) Un supuesto especial: la liquidación provisional de oficio en el Impuesto sobre el Valor Añadido.....	280
VI. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	283
1. La potestad sancionadora de la Administración tributaria como función complementaria de las demás funciones administrativas.....	284
2. La competencia de los órganos de gestión tributaria para imponer sanciones...	288
3. El procedimiento sancionador: remisión.....	290

VI. LOS DEBERES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	290
1. Los deberes de información y asistencia a los contribuyentes.....	292
A) Las comunicaciones de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.....	296
B) El deber de información sobre el valor de los bienes.....	299
2. Otros deberes administrativos.....	300
VII. CONCLUSIÓN.....	302
 CAPÍTULO IV. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS SUJETOS PASIVOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS	
I. INTRODUCCIÓN.....	307
II. LA POSICIÓN JURÍDICA DE LOS PARTICULARES: DEBERES TRIBUTARIOS Y DERECHOS Y GARANTÍAS.....	308
1. Las situaciones subjetivas pasivas de los particulares: obligaciones y deberes tributarios.....	308
A) La obligación y el deber en la Teoría General del Derecho.....	309
B) Las situaciones jurídicas de obligación y deber en el ámbito tributario	312
a) Los criterios distintivos de la obligación y el deber en la doctrina tributaria.....	313
b) Aplicación de los criterios expuestos a las prestaciones de los particulares en la gestión tributaria.....	318
c) La distinción entre deber y obligación en la normativa tributaria.....	319
2. Las situaciones subjetivas activas de los particulares: derechos y garantías.....	320
III. LOS DEBERES TRIBUTARIOS DE LOS PARTICULARES EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA.....	322
1. Consideraciones generales: Tipología de deberes tributarios.....	322
2. Los deberes tributarios de los sujetos pasivos en la gestión tributaria.....	324
A) Los deberes tributarios citados en el artículo 35 de la LGT.....	324
	631

a) Las declaraciones tributarias.....	325
a') El concepto legal de declaración tributaria.....	325
a'') La declaración tributaria como documento.....	326
b'') La interpretación del término “espontáneamente” en la definición de la declaración tributaria.....	326
c'') El autor de la declaración tributaria.....	328
b') El contenido de la declaración tributaria: declaración de conocimiento y declaración de voluntad.....	330
a'') Diferentes opiniones doctrinales acerca del contenido de la declaración tributaria.....	330
b'') Nuestra posición sobre el contenido de la declaración.....	332
c') Los requisitos formales de la declaración tributaria.....	332
a'') Declaración documental <i>versus</i> declaración verbal.....	332
b'') Los formularios oficiales de declaración tributaria.....	333
c'') La introducción de la informática en la presentación de las declaraciones tributarias.....	334
d') Clases de declaraciones tributarias.....	336
a'') Las llamadas declaraciones tácitas.....	336
b'') Las declaraciones complementarias.....	337
c'') Las declaraciones extemporáneas.....	340
e') Los efectos jurídicos de la declaración tributaria.....	342
a'') La iniciación del procedimiento de liquidación.....	342
b'') La presentación de la declaración no implica aceptación de la procedencia del gravamen.....	343
c'') La presunción de certeza de la declaración tributaria.....	344
d'') La presentación de la declaración interrumpe la prescripción.....	345
e'') Los efectos específicos de la declaración extemporánea.....	345
f') La naturaleza jurídica de la declaración tributaria.....	347
a'') La declaración tributaria como confesión extrajudicial.....	347
b'') La declaración tributaria como autoliquidación.....	349
c'') La declaración tributaria como acto constitutivo de la obligación tributaria.....	350
d'') Nuestra posición acerca de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria.....	350
b) Las comunicaciones tributarias.....	353
a') La declaración censal.....	354
b') El deber de comunicar la identidad.....	356

c') Las comunicaciones tributarias en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	358
d') Otras comunicaciones tributarias.....	362
c) Los deberes contables y registrales.....	363
d) El deber del sujeto pasivo de facilitar la comprobación gestora: la información sobre datos propios.....	365
 B) Los deberes tributarios no citados en el artículo 35 de la LGT: las autoliquidaciones tributarias.....	 368
a) Introducción.....	368
b) Normativa aplicable a la autoliquidación tributaria.....	371
a') La regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria.....	371
b') La regulación de la autoliquidación en la normativa propia de cada tributo.....	374
c) La autoliquidación como objeto de un deber tributario.....	376
d) El concepto de autoliquidación tributaria.....	380
a') La declaración-liquidación y la autoliquidación.....	381
b') Diversos conceptos doctrinales de autoliquidación tributaria.....	382
c') La definición de autoliquidación tributaria que proponemos.....	385
e) La naturaleza jurídica de la autoliquidación tributaria.....	386
a') La autoliquidación como operación intelectual del sujeto pasivo.....	387
b') La recepción de la autoliquidación como acto administrativo tácito o presunto.....	388
c') La autoliquidación como acto administrativo por delegación.....	390
d') La autoliquidación como liquidación provisional.....	392
e') La autoliquidación como deber de colaboración del sujeto pasivo en la gestión de los tributos.....	393
f) El contenido de la autoliquidación tributaria.....	394
g) Los sujetos obligados a autoliquidar.....	396
h) Requisitos formales de la autoliquidación tributaria.....	399
i) Los efectos jurídicos derivados de la presentación de la autoliquidación tributaria.....	401
a') La autoliquidación tributaria inicia el procedimiento de gestión.....	401
b') La autoliquidación determina el importe de la deuda tributaria o de la devolución y permite, en su caso, la recaudación.....	403
c') La presentación de la autoliquidación tributaria interrumpe la prescripción.....	405

La gestión de los tributos...

d') La presentación de la autoliquidación permite iniciar el procedimiento establecido para su impugnación.....	406
3. Los deberes de colaboración de terceras personas en el ámbito de la gestión tributaria.....	408
A) La aportación de información sobre terceros como deber tributario.....	410
B) Las formas de obtención de la información.....	412
C) La obtención de la información por suministro.....	414
a) La declaración anual de operaciones con terceras personas correspondiente a empresarios y profesionales.....	415
b) La información por suministro de las entidades de crédito.....	417
c) El deber de informar acerca de operaciones con activos financieros.....	419
d) El deber de suministrar información de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta.....	421
e) Los deberes de información de los registros públicos y notarios.....	423
f) Los deberes de información en la regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.....	425
g) Los deberes de información por suministro en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	427
a') El deber de información de las entidades prestamistas..	427
b') El deber de suministrar información de las entidades receptoras de donativos que dan derecho a deducción en el Impuesto.....	428
c') El deber de información de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva.....	428
d') Otros deberes de información por suministro.....	429
D) Los límites al deber de información por suministro.....	430
a) Límites a la obtención de la información.....	430
b) Límites al uso de la información.....	432
a') El deber de sigilo de los funcionarios.....	432
b') El uso exclusivo de la información para la gestión de los tributos.....	433
c') El acceso del interesado a los datos propios en poder de la Administración.....	434
E) Los deberes relacionados con los acuerdos de colaboración del artículo 64 del RIRPF.....	436

IV. LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS PARTICULARES EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA.....	438
1. Un texto único sobre los derechos y garantías de los contribuyentes.....	438
2. Una particular referencia a los derechos de los contribuyentes en relación con el procedimiento de gestión tributaria.....	441
A) Una alusión a los derechos constitucionales.....	443
B) Los derechos de los contribuyentes en la Ley General Tributaria.....	445
C) Los derechos de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero.....	448
a) El derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones.....	448
b) El derecho del contribuyente a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.....	449
c) El derecho a conocer la identidad de las personas responsables de la tramitación del procedimiento.....	451
d) El derecho a obtener certificaciones y copias de las declaraciones y otros documentos presentados.....	452
e) El derecho a no aportar documentos que hayan sido ya presentados y se encuentren en poder de la Administración actuante.....	453
f) El derecho al carácter reservado de la información obtenida por la Administración y al acceso a registros y archivos administrativos.....	456
g) El derecho al trato respetuoso.....	457
h) El derecho a que las intervenciones del contribuyente en el procedimiento se realicen de la forma menos gravosa para el mismo.....	458
i) El derecho a formular alegaciones y aportar documentos en el procedimiento de gestión.....	459
j) El derecho a la audiencia.....	461
C) El Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	462
D) Los derechos de los ciudadanos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.....	464
3. Las garantías de los contribuyentes en el procedimiento de gestión tributaria..	465
V. CONCLUSIÓN.....	467

CAPÍTULO V. EL PROCEDIMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN: LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	473
II. EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	476
1. La iniciación del procedimiento.....	476
A) Modos de iniciación del procedimiento.....	476
B) Efectos jurídicos de la iniciación del procedimiento.....	478
2. La instrucción del procedimiento.....	479
A) El trámite de alegaciones.....	479
B) La prueba en el procedimiento de gestión tributaria.....	480
a) La factura como medio de prueba.....	483
b) Otros medios de prueba.....	485
C) El trámite de audiencia.....	486
3. La finalización del procedimiento.....	490
A) Terminación normal del procedimiento: la liquidación tributaria.....	490
a) El contenido de la liquidación tributaria.....	491
b) La motivación del acto de liquidación tributaria.....	493
B) La duración del procedimiento de gestión.....	495
a) El plazo de terminación del procedimiento.....	495
b) La caducidad del procedimiento.....	497
C) La terminación convencional del procedimiento.....	503
D) La notificación de la liquidación tributaria.....	507
a) El contenido de la notificación de la liquidación.....	509
b) Las notificaciones defectuosas.....	511
c) La práctica de la notificación de la liquidación.....	512
a') La notificación domiciliaria.....	513
b') La notificación por comparecencia.....	516

III. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.....	517
1. Introducción.....	517
2. La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador tributario de los órganos de gestión.....	518
3. El desarrollo del procedimiento sancionador tributario por los órganos de gestión.....	526
A) La iniciación del procedimiento.....	527
B) La instrucción del procedimiento.....	528
C) La tramitación abreviada del procedimiento sancionador.....	531
D) La resolución del procedimiento.....	533
E) La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias.....	534
IV. CONCLUSIÓN.....	537
CONCLUSIONES.....	541
BIBLIOGRAFÍA.....	571
ÍNDICE.....	621