

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E - T U D I O S

**LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. COMENTARIO A LOS
ARTÍCULOS 120, 121, 122 Y 123 L.G.T.**

José María Lago Montero

Profesor Titular de Derecho Financiero Universidad de Salamanca.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. CONCEPTO DE LIQUIDACIÓN.

2. LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS.

2.1.- Criterios de clasificación.

2.2.- La inutilidad del artículo 122 L.G.T.

2.3.- Alcance de las novedades introducidas por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, en sus artículos 121 y 123. Comprobaciones abreviadas por oficinas gestoras. Liquidaciones provisionales.

2.4.- Comprobación inspectora. Liquidación provisional, liquidación provisional complementaria o liquidación definitiva.

2.5. Características de las liquidaciones provisionales.

2.6. Clases de liquidaciones provisionales.

a) A cuenta.

b) Parciales y totales.

c) Complementarias.

d) Cautelares o caucionales.

2.7. La liquidación definitiva.

E S T U D I O S

1. CONCEPTO DE LIQUIDACIÓN

En la doctrina se han utilizado tradicionalmente dos nociones fundamentales de liquidación. La primera concibe a la liquidación como un proceso, serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible, concluye en un acto de concreción de la deuda que la hace líquida y exigible. Según la segunda acepción, debe acotarse el término *liquidación* para referirse con él únicamente a este acto de imposición final (Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E.-LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.998).

En nuestro ordenamiento jurídico, y con la Ley General Tributaria vigente en la mano, a la liquidación como procedimiento o serie de actos se la ha denominado procedimiento de gestión tributaria, de tal manera que por liquidación en sentido estricto se entiende aquél acto que dentro del procedimiento de gestión tributaria, concreta una obligación líquida y exigible a cargo del administrado. La diferencia entonces, entre procedimiento y liquidación, aparece como una distinción entre el todo y la parte. La liquidación es el acto administrativo que, dentro del procedimiento de gestión tributaria, incorpora un pronunciamiento sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible.

Para delimitar algo más esta noción, es conveniente realizar algunas precisiones, la primera de ellas, referida al contenido del acto de liquidación. Éste tiene por objeto, como hemos anunciado, la determinación de la deuda tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo como consecuencia de la realización del hecho imponible. Pero dentro de la deuda tributaria que la liquidación cuantifique debe distinguirse lo que es el contenido esencial del acto de liquidación, la cuota tributaria, y lo que es el contenido accidental del acto de liquidación, integrado por los conceptos que enumera el artículo 58.2 L.G.T. (Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "El acto de liquidación", *C.R.E.D.F.* nº 20/1.978). En rigor no forma parte del acto de liquidación la determinación del interés de demora, de los recargos de aplazamiento, prórroga, especiales o de apremio ni de las sanciones pecuniarias (Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1.987).

Sin embargo, es cierto que nuestro ordenamiento jurídico rara vez separa el régimen jurídico aplicable al acto de liquidación de la obligación tributaria material y el aplicable a los actos de determinación de las prestaciones accesorias antedichas. En la práctica aparecen, pues, frecuentemente, en unidad de acto administrativo, la liquidación de la obligación tributaria material y la determinación de los intereses moratorios, generales o especiales, así como la imposición de recargos y sanciones de variado cuño. Cuando esto ocurre, se puede desglosar el contenido del acto, a efectos de suspensión por ejemplo, pues ésta puede afectar separadamente a cualquiera de los elementos de la deuda (Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Tecnos, Madrid, 1.994).

José María Lago Montero

Los actos administrativos que liquidan la obligación tributaria difieren, en rigor, de los actos administrativos que determinan las prestaciones tributarias accesorias, pues éstas tienen otro presupuesto de hecho, otra función en el procedimiento de aplicación del tributo y, en ocasiones, hasta otro órgano competente para practicarlas. La suspensión, pues, de unos y otros actos debería regularse y plantearse por separado, atendiendo a la distinta naturaleza jurídica de cada uno. Esto ocurre ya hoy respecto de los actos que imponen prestaciones sancionatorias, en los que el derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 de la Constitución) acarrea su carácter no ejecutivo en tanto no se ponga fin a la vía administrativa (artículo 138.3 L.R.J.A.P. y artículo 81. 3 L.G.T. recién reformado por la Ley de Derechos y Garantías de lo Contribuyentes, artículo 35 y disposición final primera) sin prestación de garantía alguna. No obstante, la frecuente carencia de normas jurídicas propias aplicables a los actos administrativos de determinación de prestaciones accesorias, inclina a éstos a seguir el régimen jurídico propio de las liquidaciones tributarias en sentido estricto.

La segunda precisión hace referencia también, aunque desde otro punto de vista, a los posibles contenidos del acto de liquidación. Éste concreta, como decimos, la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible, lo cual significa que si no se ha realizado el hecho imponible, nada hay que liquidar, y un acto administrativo que declarase la inexistencia de obligación tributaria por no realización del hecho imponible sería, en rigor, un acto no liquidatorio, y no una liquidación negativa. En cambio, si, habiéndose realizado un hecho imponible no existe una obligación tributaria merced a la concurrencia de exenciones, bonificaciones, reducciones o deducciones, el acto administrativo que lo determine sería una liquidación negativa, una liquidación que determinaría la inexistencia de deuda tributaria pese a la realización del hecho imponible (Cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Edersa, Madrid, 1.983).

Al margen de los supuestos recién citados, el contenido "normal" del acto de liquidación es la concreción de la obligación tributaria existente originada por la realización del hecho imponible. La deuda tributaria determinada por la liquidación debe ser satisfecha, en principio, por el sujeto pasivo. Y decimos "en principio" porque puede ocurrir que tal deuda tributaria haya sido ya satisfecha íntegramente con anterioridad en virtud de previa liquidación, autoliquidación o ingreso a cuenta -pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie-. Puede ocurrir también que tal deuda tributaria haya sido satisfecha sólo parcialmente, en virtud de los mecanismos antedichos. Y puede ocurrir, por último, que tal deuda tributaria haya sido satisfecha en exceso, que se haya ingresado ya un importe superior al determinado por la liquidación mediante tales mecanismos. En todos los supuestos, la liquidación goza del mismo contenido: concreta la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible. Y, sin embargo, genera situaciones jurídicas diferentes. Si la deuda no ha sido satisfecha aún, constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacerla. Si lo ha sido parcialmente, constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer la diferen-

E S T U D I O S

cia. Si lo ha sido totalmente, no constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer nada, limitándose a atribuir o confirmar la naturaleza satisfactoria de la obligación tributaria de los ingresos ya efectuados. Por último, si la deuda ha sido ingresada en exceso con anterioridad a la liquidación, ésta constituye a la Administración en la obligación de satisfacer al sujeto pasivo la diferencia en exceso ingresada (Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Comentario al artículo 120 L.G.T.", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1.983).

La última precisión a realizar respecto al concepto de liquidación se refiere a la exclusión del mismo, o mejor dicho, a la no inclusión en el mismo de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones. Las operaciones de liquidación tributaria que prevé el artículo 10.k. L.G.T. y que las leyes reguladoras de la mayoría de los tributos ordenan realizar a los sujetos pasivos, se asemejan materialmente a los actos de liquidación que emite la Administración Tributaria: consisten en la determinación de la deuda a satisfacer como consecuencia de la realización del hecho imponible. Por ello, es defendible su asimilación a los actos de liquidación provisional. Pero, como han señalado PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario*, II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.994, "procesalmente, y desde el punto de vista del derecho tributario administrativo, no son actos administrativos ni, por tanto, liquidaciones provisionales". Y es que, como ha explicado FERREIRO LAPATZA, J.J. : "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", *C.R.E.D.F.* nº 37/1.983, "sin variar su contenido, un acto varía radicalmente de régimen jurídico si en lugar de realizarlo la Administración lo realiza el administrado". Esto es lo que ocurre en materia de autoliquidaciones: la inexistencia de un pronunciamiento de la Administración impide que las mismas puedan ser consideradas técnicamente actos administrativos de liquidación. Con la consecuencia práctica trascendental de que las autoliquidaciones no pueden recurrirse directamente, como las liquidaciones provisionales, en tanto no se produzca un acto de la Administración, tácito o expreso, que confirme la autoliquidación, acto administrativo que frecuentemente ha de pedir y provocar el administrado -artículo 8 y disposición adicional 3ª R.D.I.I. y artículo 116 R.P.E.A.-.

2. LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS

2.1. Criterios de clasificación.

El artículo 120 L.G.T. clasifica los actos de liquidación en dos grupos: liquidaciones provisionales y definitivas. Dice este precepto: "1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. 2. Tendrán consideración de definitivas: a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional. b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios. c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. 3. En los de-

José María Lugo Montero

más casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales”.

A la vista de este artículo 120 L.G.T. es necesario delimitar con la mayor precisión posible cuáles son los criterios a seguir para distinguir entre uno y otro tipo de liquidaciones. GARCÍA-BRAGADO DALMAU, A.: “El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales”, *Estudios de Derecho Tributario*, II, I.E.F., Madrid, 1.979, aborda la distinción desde tres puntos de vista.

a) *Conceptualmente*, son liquidaciones definitivas las que se practican con vista de todos los elementos de juicio que permiten decidir de plano sobre la debida exactitud del tributo y provisionales, lógicamente, serán las que se practican sin tener en cuenta todos esos elementos de juicio (Esta afortunada distinción procede de BAS Y RIVAS, F.: *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, II, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1.960).

b) *Descriptivamente*, son liquidaciones definitivas las que como tales se enumeran en la ley, y provisionales las que así se mencionan, o bien las que no quedan incluidas entre las señaladas como definitivas.

c) *Según su régimen jurídico*, son provisionales las liquidaciones susceptibles de modificación por la Administración dentro del procedimiento de gestión sin acudir a procedimientos especiales de revisión; y definitivas, las que no pueden modificarse por la Administración de esta forma.

Estos tres criterios deben reputarse complementarios entre sí, pues nada hay en ellos que permita considerarlos como excluyentes o contrapuestos, como veremos seguidamente.

El legislador español ha optado por un criterio descriptivo para tipificar las liquidaciones definitivas, en tanto que las provisionales se califican de forma negativa: las que no son definitivas. No obstante, creemos que en la mayoría de los casos (dejando al margen de momento los apartados b) y c) del artículo 120.2, sobre los que volveremos en breve), lo que determina que la liquidación sea provisional o definitiva es la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración sobre la cuantía de la deuda tributaria dentro del procedimiento de gestión y sin acudir a los procedimientos especiales de revisión (Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.. *Comentarios...*, cit). Y no hay tal posibilidad cuando la liquidación ha sido practicada previa completa comprobación administrativa del hecho imponible y su valoración, es decir, cuando la Administración ha contado con todos los elementos de juicio para la debida aplicación del tributo. Así las cosas, los criterios conceptualista, descriptivo y del régimen jurídico son perfectamente compatibles en orden a la calificación de una liquidación como provisional o definitiva.

El profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) explica que “la doctrina distingue un aspecto sustancial y otro procedimental de la definitividad. En sentido sustancial sig-

E S T U D I O S

nifica que la Administración, al dictar el acto administrativo en que aquella liquidación se plasma, tiene formado un juicio sobre el caso. El aspecto procedimental, por su parte, postula la inmodificabilidad de la declaración de la Administración en el marco del procedimiento liquidatorio...; la acepción material es el fundamento de la formal o procedimental; la liquidación definitiva genera determinados efectos jurídico-procedimentales porque se adopta en vista de todos los elementos que permiten formar a la Administración su juicio; pero la liquidación definitiva produce sus efectos típicos aún cuando, en el caso concreto, no pueda considerarse como definitiva en el plano sustancial". Sobre esta última aseveración volveremos enseguida al comentar el artículo 120.2.c.

Dado que el artículo 120.2.a. L.G.T. califica a las liquidaciones como provisionales o definitivas según haya mediado o no previa comprobación, es necesario precisar, si quiera sea en simples trazos, qué alcance ha de tener tal actividad comprobadora para que la liquidación subsiguiente sea considerada definitiva. Se entenderá realizada tal comprobación cuando se haya constatado la existencia del hecho imponible declarado, se haya investigado lo no declarado, así como todos aquellos elementos y circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible y se haya, por último procedido a la valoración de todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria -cfr. artículo 109 L.G.T.-.

Sólo la *completa* comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración dará lugar a una liquidación definitiva. Así, el artículo 27 del Texto Refundido de la Renta de Aduanas (Real Decreto 511/1.977, de 18 de febrero), reflejando el artículo 120 L.G.T., contiene, sin embargo, una mejor redacción que éste -vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1.986, Aranzadi 2.375, ponente MENDIZÁBAL ALLENDE-. El profesor SÁNCHEZ SERRANO (*La declaración tributaria*, I.E.F., Madrid, 1.977) matiza que en algunos casos "la liquidación provisional va precedida de una cierta actividad comprobadora de la Administración" y considera por ello que el artículo 120.2.a. L.G.T. no ha sentado un criterio claro en orden a la distinción de las liquidaciones provisionales y definitivas.

Así pues, la comprobación realizada sólo en parte, la comprobación no terminada, no habilita para calificar a la liquidación subsiguiente como definitiva. En este sentido, ni la llamada comprobación de valores, que se limita a "la cuantificación de alguno de los elementos del hecho imponible" -cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L. "Comentario al artículo 52 L.G.T", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Madrid, 1.983) ni la comprobación documentada en acta previa son comprobaciones *completas* que permitan considerar a las liquidaciones resultantes de las mismas como definitivas.

Por lo que se refiere a la comprobación de valores, ya demostró en su día BOLLO AROCENA -*Análisis jurídico...*, cit.- que ésta no agota "la fase de comprobación e investigación que configuran los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria y que debe tomarse como referencia para distinguir las liquidaciones provisionales de las

José María Lago Montero

definitivas...". Especialmente clarificadora sobre el carácter provisional de la liquidación girada tras la comprobación de valores resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1.988, ponente PUJALTE CLARIANA -G.F. nº 64/1.989-.

Por lo que respecta a la comprobación documentada en acta previa, ARIAS VELASCO, J.: "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", C.T. nº 18/1.976 sostiene con acierto que "no cualquier comprobación sino sólo la comprobación completa y suficiente, que se plasma en acta definitiva, da lugar a liquidación definitiva", si bien considera defendible que "del mismo modo que la liquidación definitiva produce un efecto preclusivo, vinculante para la Administración, la liquidación derivada del acta previa produzca un análogo efecto preclusivo, aún cuando parcial y limitado a los elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya regularización se propone. Nos encontraríamos, así, ante una figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos". A nuestro juicio, el derecho positivo vigente impide, hoy por hoy, una solución híbrida como la planteada, aunque la demande, desde luego, el principio de seguridad jurídica, que veta la existencia de reiteradas comprobaciones y liquidaciones sobre un mismo hecho imponible y obliga a la Administración a una muy exquisita motivación de sus cambios de criterio. Tanto jurisprudencial como doctrinalmente se avanzan soluciones en este sentido (Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: "Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica. Actas previas y liquidaciones provisionales y complementarias", C.T. nº 65/1.993).

El profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) opina que cuando el sujeto pasivo acepta parcialmente la propuesta de regularización inspectora y se levanta acta previa, "pese a haberse realizado la comprobación, la liquidación que se gira es de carácter provisional; lo que determinará en tal caso que se gire liquidación provisional o definitiva no es la existencia o no de la comprobación, sino la aceptación parcial o total de la regularización de su situación tributaria por el sujeto pasivo". Esto es inexacto. La aceptación parcial por el sujeto pasivo de la propuesta inspectora no determina directamente el carácter provisional de la liquidación. Lo que determina es que la comprobación se tenga por no terminada, y es por esto, porque no ha concluido la comprobación, por lo que la liquidación que se dicta es provisional. Como señalan MANTERO SÁENZ, A.-CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1.990, en los supuestos de actas previas "falta la comprobación administrativa 'definitiva'".

Por lo que se refiere al artículo 120.2.b. L.G.T., que considera definitivas a las liquidaciones giradas sobre bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios, se trata de un precepto que ha perdido su virtualidad tras la supresión de estos órganos especiales de gestión tributaria hace ya años bastantes (ley 34/1.980) como para que la Ley 25/1.995, de 20 de julio, que reforma la L.G.T., se hubiera molestado en eliminar tan añeja e inoperante referencia. Cabría considerar definitivas hoy día a las liquidaciones que se giraran sobre bases firmes fijadas mediante estimación indirecta, régimen éste

E S T U D I O S

sustitutivo del de estimación por Jurados desde la Ley 34/1.980, de reforma del procedimiento tributario. Así lo creen MANTERO SÁENZ, A.-CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento...*, cit., que consideran provisionales aquellas liquidaciones que "no han sido giradas conforme a las bases firmes (impositivas fijadas en estimación indirecta)".

A nuestro juicio, sin embargo, tras la supresión de los Jurados no es ya la firmeza de la base el criterio válido para distinguir entre liquidación provisional o definitiva. Fijada que 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 concluido la estimación. En el régimen de estimación por Jurados, el acto firme del Jurado Tributario fijando la base imponible daba por concluido el procedimiento especial de comprobación que este órgano llevaba a cabo. En el régimen de estimación indirecta, en cambio, la Inspección puede fijar bases imponibles que adquieran firmeza sin que haya concluido la comprobación -formalización de acta previa no recurrida-. En estos casos, pese a la firmeza de la base, la liquidación que se practicare sería provisional, por no haberse terminado la comprobación. Y, recíprocamente, la Inspección puede fijar bases imponibles que no adquieran firmeza dando por concluida la comprobación -formalización de acta definitiva recurrida-. En estos casos, pese a la no firmeza de la base, la liquidación que se practicare sería definitiva, por no haberse terminado la comprobación.

Entendemos, en resumen, que a partir de la supresión de los Jurados Tributarios el criterio que formula en artículo 120.2.b. L.G.T. en orden a la clasificación de las liquidaciones como provisionales o definitivas se subsume en el criterio que formula el apartado a) del mismo artículo 120.2.

Finalmente, el artículo 120.2.c. L.G.T. considera definitivas las liquidaciones que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. Habitualmente no existe este plazo para comprobar dentro de la ley particular de cada tributo, por lo que el mismo se confunde con el de prescripción del ejercicio de la potestad liquidadora del artículo 64 L.G.T. Tales liquidaciones conceptualmente no son definitivas, pues no se han practicado con vista de todos los elementos de juicio que permiten decidir de plano sobre la debida exacción del tributo. Por ello, se entiende en la doctrina y en la jurisprudencia que tales liquidaciones provisionales no se elevan a definitivas por el mero transcurso del tiempo, sino que son liquidaciones provisionales las cuales, cuando decae el derecho de la Administración a comprobar, adquieren los caracteres de inmodificabilidad propios de las definitivas. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1.998, y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit. Vid., Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de noviembre de 1.984 -*Impuestos* nº 8/1.985-, Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1.985 -*Aranzadi* 2.330, ponente PÉREZ TEJEDOR-, y Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 1.987 -*R.D.F.H.P.* nº 198/1.988-.

José María Lago Montero

Tampoco las liquidaciones resultantes de actuaciones de comprobación abreviada, ex artículos 121 y 123 L.G.T., recién reformados por la Ley 25/1.995, son definitivas. Le dedicamos un epígrafe particular más adelante.

Debemos concluir este apartado señalando que, a tenor del artículo 120.1.L.G.T. en nuestro ordenamiento jurídico toda liquidación o es provisional o es definitiva, es decir, necesariamente pertenece a una de estas dos categorías, y cualesquiera otras que se mencionen en las leyes han de participar de la naturaleza de una u otra. Apunta en este sentido el profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) que "en la legislación del Impuesto de Derechos Reales, las liquidaciones provisionales y definitivas han sido dos modalidades más entre las varias que puede revestir el acto de liquidación, pero no las únicas;...Sustancialmente distinta parece la concepción de la Ley General Tributaria. El citado artículo 120 admite como únicos términos de clasificación los conceptos de provisional y definitiva; todas las restantes categorías -a cuenta, complementarias, caucionales, parciales y totales- no son, según esto, sino modalidades de la liquidación provisional, a tenor del párrafo 3º de tal artículo". Ésta última aseveración será contrastada más adelante.

Apuntamos por último, que no es posible, a nuestro juicio, mantener un criterio apriorístico de calificación de las liquidaciones en uno u otro sentido. Las liquidaciones, creemos, no son provisionales con carácter general y definitivas con carácter excepcional, ni tampoco lo contrario. GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, IV, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.972, cree que la Ley General Tributaria "define las liquidaciones provisionales de modo residual, como todas aquellas que no son definitivas". Por su parte, RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...cit.*, cree que la Ley General Tributaria "en la realidad, sin embargo, parece reconocer como norma general las liquidaciones provisionales, circunscribiendo el carácter de definitivas a aquéllas que reúnan ciertos requisitos". A nuestro juicio no hay sustento para las contrapuestas opiniones de estos prestigiosos autores. Una liquidación es provisional o definitiva en cada caso atendiendo únicamente a los criterios expuestos en este apartado.

Cuestión distinta es que, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, que demanda una gestión tributaria ortodoxa, compuesta por actos administrativos revestidos de certeza, nuestro ordenamiento debiera establecer que la Administración cuando liquide, lo haga, como regla general, con carácter definitivo y sólo excepcional y motivadamente, con carácter provisional. El contribuyente tiene derecho a la certeza liquidatoria. La liquidación provisional le sume en plena incertidumbre. Algún día el legislador debería invertir esta situación.

2.2.- *La inutilidad del artículo 122 L.G.T.*

Dispone este precepto que "cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquella no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza". Como ha explicado LEJEUNE VALCÁRCEL, E.:

E S T U D I O S

Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, homenaje a Don Fernando Sáinz de Bujanda, II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991, "se trata de un precepto de muy limitado alcance hoy día, por cuanto fue pensado a la vista de la conexión existente, en el momento de elaborar la Ley General Tributaria, entre el entonces vigente Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y los denominados Impuestos a cuenta. Pensando en tal conexión, fundamento de toda la estructura que tenía la imposición directa, era totalmente correcta la previsión de que la base imponible de un tributo que fuera determinada por referencia a la de otro, no tuviera carácter definitivo (siendo, por tanto, revisable) hasta tanto la base de referencia no adquiriera firmeza. Pero al estar tan precisamente redactado para un supuesto concreto, el precepto que analizamos no era automáticamente de aplicación a otros casos que, aún haciendo uso de esta técnica referencial, no contemplaban una estricta conexión de bases; tal era el caso del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio...".

Hoy por hoy son muy frecuentes las remisiones, en las leyes reguladoras de algunos tributos, a la hora de regular la base imponible, a las leyes reguladoras de otros tributos disciplinadoras de idéntica magnitud. Las conexiones y remisiones en la imposición patrimonial estática y dinámica son múltiples -Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales-. Pero ello no significa en modo alguno que la fijación de la base imponible de cualquiera de ellos penda de la firmeza de la base imponible de ninguno de los otros, previsión ésta que no se contiene en la normativa reguladora de ninguno de ellos. El precepto es, pues, hoy por hoy, inaplicable y no se entiende cómo el reformador de la Ley 25/95 lo ha dejado inalterado.

Cuestión distinta a ésta, y que podría ser encarada en el futuro por éste o por cualquier otro precepto, es, como plantea el propio LEJEUNE, ob.cit., la de la deseable armonización entre los tributos en materia de valoraciones uniformes de los bienes, "que debe tomar, como estaba previsto desde los primeros proyectos del Impuesto sobre el Patrimonio neto, a este impuesto como punto de arranque para las valoraciones aplicables a los otros", tarea ésta en la que, quedando camino por recorrer, se ha avanzado bastante.

2.3. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, en sus artículos 121 y 123.

La Ley 25/1.995, de 20 de julio, reforma, entre otros, los artículos 121 y 123 L.G.T. para introducir en ellos lo que ya preveían diversas normas reguladoras de tributos en particular: la realización por las oficinas gestoras de actuaciones de comprobación parcial con resultado de liquidaciones provisionales, tras la pertinente autoliquidación y antes de la comprobación inspectora. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico...*, cit., fue pioner en aclarar el alcance de estas actuaciones de control o comprobación parcial realizadas por oficinas gestoras. Especialmente insistentes en distinguir esta parcial com-

José María Lago Martínez

probación gestora de la comprobación inspectora son los comentarios de RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., y MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

Con redacción redundante, plagada de vocablos innecesarios o/e imprecisos, estos preceptos reconocen por fin, con carácter general para todos los tributos, lo que era práctica habitual de los grandes tributos del sistema -I.R.P.F., I.V.A., I.Sociedades- y que puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

a) Las oficinas gestoras pueden practicar actuaciones de comprobación parcial. La L.G.T. reformada prefiere decir, con notoria ambigüedad, que "la Administración tributaria podrá efectuar actuaciones de comprobación abreviada". Pero lo que se quiere expresar, aunque no se consiga claridad, es que son las oficinas gestoras las que pueden comprobar, siquiera sea parcialmente, y no sólo las oficinas inspectoras que, evidentemente, comprueban del cero al infinito -artículo 140 L.G.T.-. Se pretende zanjar así, por si a alguien le quedaba a estas alturas alguna duda, la añeja discusión acerca de si los órganos de gestión tenían competencias comprobadoras o si éstas estaban monopolizadas por los órganos de inspección. A nuestro juicio, siempre el artículo 109 L.G.T. avaló la primera interpretación, que hoy ratifican, aunque torpemente, los reformados artículos 121.1 y 123 L.G.T. Nunca dudó al efecto SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, F.D.U.C., Madrid, 1.982, donde decía textualmente: "Todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación. Hay, pues, que desterrar la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria". Amplia explicación de la periclitada polémica en BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*cit. Sigue aferrada al esquema clásico, aún después de la Ley 25/1.995, PITA GRANDAL, A.M.: "La atribución de competencias en materia de comprobación", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero* nº 92/1.996, para quien sólo la Inspección detenta, en rigor, competencias en materia de comprobación.

Tampoco encuentro especialmente afortunada la expresión "comprobación abreviada". La comprobación por oficina gestora durará lo que sea menester, pues no se le fija plazo, lamentablemente, por cierto, y será "breve", "abreviada", "larga" o "alargada" según sea la capacidad de trabajo de la oficina en cuestión -medios y aptitudes personales y materiales-, y según con que otra dimensión temporal se la compare. Lo que se quiere decir y no se acierta a decir es que la comprobación gestora es deliberadamente parcial, incompleta, para distinguirla de la comprobación inspectora, que debe ser total y completa. Por eso se supone a ésta más larga y aquélla más breve y se la bautiza de "abreviada".

Cierto es que el artículo 23 de la reciente Ley 1/1.998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que "el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa

E S T U D I O S

aplicable fije un plazo distinto". Hay que entender, pues, que iniciadas actuaciones de comprobación por oficina gestora, éstas deberán desarrollarse y concluir, salvo interrupciones justificadas o imputables al interesado, en el razonable plazo de seis meses. El problema que plantea este precepto, a falta del necesario desarrollo reglamentario, es que carece de referencias acerca de la necesaria notificación formal al administrado de que se han iniciado tales actuaciones de comprobación, notificación sin la cual es imposible iniciar el cómputo de los seis meses, deviniendo el precepto inoperante.

b) La comprobación por oficina gestora versa sobre los datos declarados, almacenados o requeridos que sea capaz de reunir la oficina gestora, con la sola exclusión del examen de la contabilidad empresarial o profesional. Tal exclusión no juega en el supuesto del artículo 123.2, segundo párrafo: "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". Esto es lo que se deduce tras la fatigosa lectura del poco ordenado artículo 123 L.G.T. Resulta del mismo que la comprobación por oficina gestora no es tan incompleta como cabría esperar de su adjetivación de "abreviada". Si la oficina gestora puede examinar todos los datos declarados, los ya obrantes en su poder con anterioridad, los requeridos *ex profeso* para la ocasión, e incluso la contabilidad -a efectos de contraste con los datos declarados cuando se trate de devolver cuotas diferenciales-, estamos ante una comprobación que puede resultar, en muchos casos, bastante exhaustiva y "alargada".

La doctrina ha denunciado con acierto, antes y después de la reciente reforma de la L.G.T., este solapamiento de comprobaciones, la tradicional inspectora y la novedosa y creciente gestora, sin que la L.G.T. proceda, ni antes ni ahora, a delimitar los efectos de la una para con la otra, con evidente perjuicio para la seguridad jurídica de los administrados. Véase, por todos, MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1.997. DE LA PEÑA VELASCO, G.: "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 L.G.T.)", *Impuestos* nº 1/1.996, llevado del noble afán de delimitar efectos de la comprobación gestora para con la posterior comprobación inspectora, entiende que aquélla produce un efecto preclusivo parcial, de tal manera que la Inspección no podrá comprobar de nuevo lo que ya comprobó la oficina gestora. Esta es desde luego una solución deseable y satisfactoria para con el principio de seguridad jurídica. Pero del derecho positivo hoy día vigente no vemos que pueda deducirse, desgraciadamente, tal posición. La potestad comprobadora de la Inspección no aparece limitada ni en la L.G.T. ni en el R.G.I. por el contenido de las posibles comprobaciones gestoras que se hayan desarrollado antes. Volveremos después sobre esto.

c) Fruto de la comprobación "abreviada" es la liquidación provisional "de oficio". Manteniendo su línea de introducir calificaciones innecesarias o improcedentes, nos di-

José María Lago Montero

cen los renovados artículos 121.2 y 123 L.G.T. que la Administración podrá practicar liquidaciones provisionales "de oficio" tras practicar actuaciones de comprobación "abreviada". No tengo especial adición a entrecomillar palabras. Ocurre que, de nuevo, se utiliza una expresión inapropiada: de oficio. Todo el procedimiento de gestión tributaria se desarrolla de oficio. La Administración no liquida a instancia de parte. Es un procedimiento inquisitivo. Es desarrollo de una potestad administrativa, de un poder-deber: la Administración puede y debe liquidar sin previa petición de parte. Tildar a una liquidación como "de oficio" está sencillamente de más. Todas las liquidaciones se practican de oficio y ésta también. Sobra el recordatorio.

Lo que parecen querer los preceptos que comentamos 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. Y que tal iniciación, que es de oficio, vaya seguida de las pertinentes liquidaciones provisionales. Así, al menos, lo ha interpretado la doctrina -PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1.997-. Si ésta es la *ratio legis* de estos preceptos, habría que criticarles doblemente. Primero, por no expresar con claridad que tal atribución de competencias a las oficinas gestoras es lo que se pretende. Y segundo, porque tal atribución es innecesaria: ya se deducía del artículo 109 L.G.T. que compete a toda la Administración, y no sólo a la Inspección, la investigación de lo no declarado por el sujeto pasivo -Cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.996-.

La liquidación que se practique fruto de actuaciones de comprobación abreviada es, como dicen acertadamente los artículos 121.2. y 123 L.G.T., provisional. No puede ser definitiva porque no se ha practicado aún comprobación inspectora y completa. Y sólo la completa comprobación inspectora del hecho imponible y sus circunstancias integradoras, condicionantes o modificativas produce la calificación jurídica de definitiva para la liquidación subsiguiente. Para DE LA PEÑA VELASCO, G.: *La liquidación provisional...*, cit., la liquidación provisional fruto de una comprobación abreviada es un *tertius genus* entre la liquidación provisional y la definitiva. A nuestro juicio no cabe esta tercera vía. Toda liquidación que se practique con la comprobación no terminada es provisional y nada más que provisional. Otra cosa es que nos agrade el diseño jurídico positivo que permite reiteradas comprobaciones y liquidaciones gestoras e inspectoras, según denunciarnos en otro lugar -LAGO MONTERO, J.M.: "El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda Local", *R.I.D.T.* nº 5/1.997-. Pero es la situación lamentablemente vigente que, desde luego, debe corregirse en el sentido indicado por DE LA PEÑA: Toda comprobación parcial, abreviada, no terminada o como se la quiera denominar, debería vincular a la Administración en cierta medida de cara a la posible comprobación ulterior, y ello también a efectos liquidatorios.

d) No se puede liquidar sin previa audiencia al interesado. O como dice, por fin, con toda corrección, el reformado artículo 121 en su punto 3: "Antes de dictar la liqui-

E S T U D I O S

dación 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". Estamos de enhorabuena por la definitiva incorporación al derecho tributario positivo de este mandato, largamente reclamado por la mejor doctrina y jurisprudencia, que no tendrá ya que acudir al derecho administrativo supletorio en demanda de auxilio para evitar sorpresivas liquidaciones sin previo aviso y sin el elemental contraste de pareceres propio de todo procedimiento bilateral y contradictorio.

2.4. Comprobación inspectora. Liquidación provisional, liquidación provisional complementaria o liquidación definitiva.

Una vez puesto en marcha el procedimiento de gestión tributaria y practicadas, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada y liquidación provisional pertinentes, prevé la L.G.T. una tercera fase: la comprobación por los órganos de inspección. La comprobación inspectora tiene por objeto el examen exhaustivo de la situación tributaria del contribuyente en el tributo concreto que sea analizado, a fin de verificar el cumplimiento o incumplimiento por el sujeto inspeccionado de sus deberes materiales y formales -una minuciosa clasificación de éstos, con notable aporte jurisprudencial, en LAGO MONTERO, J.M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.998-. Los resultados obtenidos por el inspector actuario en su labor de averiguación se plasman en acta, documento que recoge la propuesta de liquidación que el actuario considera procedente, amén de cualesquiera otras propuestas de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado -cfr. artículo 49 R.G.I., que prevé también, obviamente, que el actuario declare correcta la situación tributaria del sujeto inspeccionado-.

El artículo 50 R.G.I. disciplina dos categorías de actas en función de sus repercusiones procedimental-liquidatorias. "Las actas que extienda la Inspección de los Tributos pueden ser previas o definitivas. Son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar", dice el número 1 de este precepto, olvidando definir después, en algún lugar, cuales son las actas definitivas. No pueden ser éstas otras, para ser coherentes con el diseño reglamentario, que aquéllas que dan lugar a liquidaciones definitivas -cfr. JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, I.E.F., Madrid, 1.993-

De cuando procede incoar un acta de una clase o de otra se ocupa el propio artículo 50 R.G.I. a continuación, de manera no muy ortodoxa, en nuestra opinión. De un lado, parece establecerse como criterio general el de que las actas sean definitivas, de tal manera que, cuando excepcionalmente la Inspección extienda un acta previa, "deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora" -artículo 50.4 R.G.I.-. Pero por otra parte los números 2 y 3 de este artículo 50 R.G.I. establecen una lista tan repleta de su-

José María Lago Montero

puestos en los que procederá la incoación de un acta previa, que se plantea la duda de si no será ésta, el acta previa, el auténtico documento a extender en la generalidad de los casos. Nada menos que ocho supuestos de hecho habilitan a la Inspección a incoar acta previa, de los cuales el contenido en el artículo 50.2.c. resume la filosofía de todos ellos, con una habilitación prácticamente en blanco: "Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional".

La doctrina ha criticado severamente el abuso de acta previa a que conduce este precepto. Una cosa es que las comprobaciones parciales, no terminadas por causas tasadas y razonables, puedan y deban documentarse en acta previa con el resultado liquidatorio que sea pertinente y otra bien distinta que la Inspección goce de una facultad discrecional para no terminar las comprobaciones engorrosas y, para mayor escarnio, documentarlas en actas previas con resultados liquidatorios -Cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit.-. El R.G.I. necesita una reforma urgente en este punto que delimite con precisión cuándo pueden interrumpirse las actuaciones; cuántas actas previas se pueden incoar y cuántas correspondientes liquidaciones provisionales, que serán complementarias cuando rectifiquen a una liquidación provisional ya practicada con anterioridad; en qué medida queda vinculada la inspección por la comprobación ya documentada en acta previa de cara a actas sucesivas previas o definitivas; y en qué medida la liquidación provisional, fruto de acta previa, es rectificable o irrectificable por las posteriores liquidaciones provisionales complementarias fruto de nuevas actas previas o por la posterior liquidación definitiva fruto de acta definitiva. Entre tanto, estas graves insuficiencias normativas admiten soluciones doctrinales y jurisprudenciales -el más reciente y actualizado examen en JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección...*, cit.-.

A la vista de lo expuesto podríamos pensar que la tercera fase del procedimiento de gestión -comprobación inspectora- alberga en realidad dos fases, la comprobación documentada en acta previa y la comprobación documentada en acta definitiva, estando, por tanto, el procedimiento compuesto por cuatro fases y no por tres. Así ocurrirá en muchos supuestos, dada la normativa examinada, hoy por hoy vigente. Más no debe ser ese el esquema procedimental habitual. Primero porque, repetimos, la comprobación documentada en acta previa debe ser la excepción y no la regla. Y segundo, porque la mayoría de los tributos, entre ellos los locales, no se presta a suspensiones de comprobación del artículo 50 R.G.I. La comprobación inspectora se desarrolla desenvolviéndose de principio a fin sin incurrir en ninguno de los supuestos habilitantes para suspender las actuaciones-incoar acta previa-practicar liquidación provisional-. La comprobación termina, se documenta en acta definitiva y ésta incorpora una propuesta de liquidación definitiva que el inspector-jefe hará suya o hará rectificar, dictando en cualquier caso el acto final del procedimiento que es la liquidación definitiva -cfr. artículo 60 R.G.I. que convierte al inspector-jefe en el único órgano competente para liquidar en todo procedimiento en el que se hayan desarrollado actuaciones inspectoras-.

E S T U D I O S

La recaudación no es, en nuestra opinión, la quinta fase del procedimiento de gestión tributaria. La recaudación es una función administrativa que se desarrolla a través de un procedimiento administrativo distinto al de gestión tributaria, y que se despliega cada vez que en éste se determina una deuda tributaria líquida, exigible y no ingresada con anterioridad. La recaudación arranca de cada uno de los actos de liquidación, administrativos o del administrado, que se produzcan en el procedimiento de gestión y que arrojen deuda a ingresar.

Interesa señalar antes de concluir este apartado que las tres posibles fases que, a nuestro juicio, presenta el procedimiento de gestión tributaria no concurren necesariamente en la gestión de todos los tributos. El tributo se aplica frecuentemente en la realidad con la concurrencia única y exclusiva de la primera fase, iniciación, en su modalidad de autoliquidación. Eventualmente se desarrolla a continuación la segunda fase, comprobación abreviada y liquidación provisional por oficina gestora, particularmente relevante en los tributos en los que, por haber mediado excesivas anticipaciones de ingresos, deba la Administración proceder a la devolución de cuotas diferenciales. Pero no en todos los casos se produce esta parcial comprobación por oficina gestora ni, de producirse, da lugar siempre a una liquidación provisional. El tributo puede haber sido correctamente autoliquidado por el sujeto pasivo y éste nada debe ni nada le es debido por la Administración tributaria, que, si ninguna irregularidad detecta, se abstiene de emanar acto administrativo alguno. Más eventual aún si cabe es el desarrollo de la fase tercera del procedimiento de gestión. La inspección de los tributos actúa básicamente en ejecución de planes de inspección anuales, que no contemplan todos los años a todos los contribuyentes de todos los tributos. Sólo una pequeña parte de los sujetos pasivos tributarios es objeto de comprobaciones inspectoras, concluidas o no, con resultado liquidaciones provisionales o definitivas -cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1.994-.

El sujeto pasivo puede, pues, ser objeto, de acuerdo con la L.G.T. y R.G.I., de una, dos o tres comprobaciones administrativas con sus consecuentes liquidaciones tributarias. O de ninguna comprobación ni liquidación administrativa. Todas las fases del procedimiento, salvo su iniciación, que se produce generalmente mediante autoliquidación, más no necesariamente, son contingentes. Como explica el profesor PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., "la generalización de las autoliquidaciones...ha alcanzado un nivel elevadísimo en nuestro ordenamiento tributario actual, mientras que eran prácticamente desconocidas en la época de la aprobación de la L.G.T. Todo ello debe ser tenido en cuenta antes de iniciar el estudio de los diferentes procedimientos regulados en dicha L.G.T., cuyo desarrollo no tiene lugar ni con la rígida separación entre ellos que dicho texto presupone, ni con la ineluctable secuencia de sus fases prevista en el mismo". Concurren o no esas fases en función de la estructura del tributo, del cumplimiento que el sujeto pasivo realice de sus deberes materiales y formales, y de la capacidad de trabajo que las oficinas gestoras e inspectoras demuestren en el cumplimiento de sus funciones de comprobación y liquidación. Como ha señala-

José María Lago Montero

do la doctrina, "ni sólo las oficinas gestoras liquidan ni sólo los órganos de inspección comprueban", lo que unido a la falta de delimitación normativa del alcance y efectos de las funciones de cada cual convierte hoy por hoy, al procedimiento de liquidación "en semillero de potenciales controversias tributarias que avivarán el nivel de conflictividad ya existente en este ámbito de los procedimientos de aplicación del tributo, en el que tan acusada resulta la sensibilidad y la capacidad "reaccional" del contribuyente - cfr. MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

2.5. Características de las liquidaciones provisionales.

Una vez delimitadas las categorías liquidatorias provisional y definitiva, podemos recoger las características fundamentales de las liquidaciones provisionales, dado que éstas, además de predominar absolutamente en la práctica sobre las definitivas, presentan un régimen jurídico conflictivo y propio, merecedor de una atención particular.

Las liquidaciones provisionales se giran normalmente sobre los datos facilitados por el propio sujeto pasivo. Pero como señala el artículo 121.1 L.G.T., la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos. Y en caso de que la Administración se aparte de estos datos al liquidar provisionalmente, el hipotético aumento de la base tributaria que se produzca sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos que la motiven -cfr. artículo 124.1.a. L.G.T.-. Ocurre, en suma, que la liquidación provisional puede practicarse sobre la exclusiva base de los datos declarados por el sujeto pasivo, o bien atendiendo a datos ya obrantes en poder de la Administración con anterioridad u obtenidos por ella merced a la realización de una abreviada, pero cierta, actividad comprobadora.

En cualquier caso, las liquidaciones provisionales se practican sin tener a la vista todos los elementos de juicio necesarios para la debida exacción del tributo, se practican sobre hechos y bases imponibles que sólo son presunta y probablemente ciertos, quedando pendientes del resultado que arroje la comprobación terminada y la subsiguiente liquidación definitiva. La liquidación provisional es, pues, desde el punto de vista del ortodoxo quehacer administrativo, y si se nos permite la expresión, poco más que un engendro, un artificio técnico para determinar la deuda sin datos ciertos, un pronunciamiento inseguro y chapucero, que pervive entre nosotros por su demoledora eficacia y por la singularísima comodidad que entraña para la Administración Tributaria este liquidar sin comprobar como en rigor se debería.

Es la liquidación definitiva, practicada previa completa comprobación, la que determina perfectamente la deuda tributaria, de tal manera que las liquidaciones provisionales incorporan un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda tributaria definible, según la doctrina, con las siguientes notas.

E S T U D I O S

a) "Fijan *aproximadamente* el importe de la obligación tributaria material, al carecerse de un conocimiento exacto del hecho imponible o de cualquier otra circunstancia determinante del *quantum* de la obligación tributaria material. Por el contrario, si ha habido la comprobación y valoración del hecho imponible por parte de la Administración financiera, el acto de liquidación es *definitivo*, y se caracteriza...porque ya las oficinas...fijan *exactamente* el importe de la obligación tributaria material..." -cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *El acto de liquidación...*, cit.-.

b) Presentan, cuando determinan deuda a ingresar, un claro *carácter fiscal, recaudatorio*, pues "el desembolso que en virtud de aquélla haga el contribuyente puede no ser el efectivamente debido" -cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.-, que sólo se conocerá certeramente tras la comprobación y liquidación definitiva. Es evidente que no toda liquidación provisional tiene efectos recaudatorios, pues puede determinar la inexistencia de deuda tributaria o generar la devolución al sujeto pasivo de ingresos efectuados en exceso sobre la cuantía de la deuda. Con esta nota quiere significarse simplemente que la liquidación provisional pretende, cuando determina deuda a ingresar, proporcionar un ingreso rápido a la Administración, y no cuantificar exactamente el importe de la deuda tributaria. Véase la crítica a esta nota en RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit.-.

c) Mediante la liquidación provisional se efectúa un *pronunciamiento anticipado* sobre la cuantía de la deuda tributaria, pues ésta se fija *antes de su perfecta determinación* por la liquidación definitiva -cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario*, cit.-.

d) El ingreso efectuado en su caso por el contribuyente en virtud de una liquidación provisional tiene el carácter de *a cuenta* del resultado que arroje la definitiva correspondiente. Sobre las liquidaciones provisionales a cuenta volveremos enseguida.

Todos estos caracteres que confluyen en la liquidación provisional y en el ingreso que, en su caso, ella proporciona -aproximado, fiscalista, anticipado, a cuenta- nos permiten adelantar la idea de que las liquidaciones provisionales presentan una clara vocación "garantista", "cautelar" en sentido amplio, pues tratan de asegurar la efectividad del crédito que determine la liquidación definitiva mediante el ingreso de una cantidad a cuenta de aquél, que es fijada por un pronunciamiento aproximado o anticipado de la cuantía de la deuda tributaria.

Pero a nuestro juicio, la nota más característica de la liquidación provisional es su libre modificabilidad por la liquidación definitiva que se practique a posteriori, a la vista de los datos ofrecidos por la comprobación terminada. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases", *Carta Tributaria* nº 59/1.987, explica: "La comprobación administrativa discurre, ¡qué duda cabe!, sobre el hecho imponible y su valoración, según recuerda el artículo 120.2.a. L.G.T. y esta comprobación es actuación previa y preceptiva a la práctica de la liquidación definitiva. Pero no existe precepto ni doctrina que niegue a la Administra-

José María Lago Montero

ción tributaria la facultad de reconsiderar la aplicación de las normas jurídicas al practicar la liquidación *definitiva* separándose del criterio o de los criterios que guiaron la liquidación *provisional*. Es decir, y contrariamente a la posición de la Audiencia Nacional, la liquidación definitiva puede entrar en cuestiones de hecho y de derecho, y éstas pueden derivar de la comprobación inspectora". La Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1.993 sostiene que "la actuación inspectora...no debe intervenir en la rectificación de los elementos de derecho fijados por una liquidación provisional, por lo que, habiéndose dictado ésta, no podría modificarse a través de las actuaciones inspectoras, sino acudiendo a los procedimientos de revisión de oficio o a la declaración de lesividad", criterio éste, como apuntan MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit., sostenido tradicionalmente respecto a la rectificación de tipos de gravamen por el T.E.A.C. -Resoluciones de 4 de abril de 1.990 y 30 de mayo de 1.990-. A nuestro juicio, hoy por hoy, lamentablemente, y como señala RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., "es consustancial a las liquidaciones provisionales ser libremente modificables en el propio procedimiento de gestión, sin necesidad de acudir a procedimientos especiales. El sujeto pasivo debe contar siempre con la posible modificación de la liquidación provisional. En esencia, la provisionalidad significa la ausencia de eficacia vinculante (*Bindungswirkung*)".

Las liquidaciones provisionales son actos resolutorios, declarativos de derechos y obligaciones, de necesaria notificación separada al administrado, que puede impugnarse tanto por errores de hecho como de derecho padecidos en su práctica, a través de los recursos oportunos. La no impugnación de la liquidación provisional para nada afecta al derecho a impugnar la posterior liquidación definitiva que se produjere confirmando expresa o presuntamente la provisional. Contra la impugnabilidad de una liquidación definitiva que no altere el contenido de una liquidación provisional anterior no impugnada no puede alegarse la excepción de acto confirmatorio porque la definitividad de la liquidación modifica la situación jurídica creada al practicarse la provisional "...pues, aún cuando el resultado de la deuda tributaria no haya variado, las consecuencias jurídico-procesales que se derivan de uno y otro tipo de liquidación son diversas" -cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.-. Así lo ha sostenido tradicionalmente el T.E.A.C., habiendo, no obstante, últimamente, titubeado bastante -la Resolución de 4 de junio de 1.992 sostiene, erróneamente, que del "transcurso del plazo para llevar a cabo la comprobación no deriva la existencia de un nuevo acto administrativo reclamable en vía económico-administrativa, con nuevo plazo de recurso, sino que la no comprobación inspectora, dentro de plazo, de una liquidación implica la conversión de esta última en liquidación definitiva con efectos desde siempre y sin que surja un nuevo acto administrativo reclamable. Y en la Resolución de 29 de julio de 1.991 se sostiene que "este tribunal quiere dejar sentado de una vez por todas que...cuando una liquidación provisional se transforma en definitiva por el mero transcurso del tiempo, es decir, sin que medie nuevo acto administrativo, no cabe entender abierto un nuevo plazo de impugnación; que aún cuando es cierto que diversas resolu-

E S T U D I O S

ciones acogieron un criterio distinto, este T.E.A.C. considera ahora erróneo dicho criterio, si bien no ha tenido ocasión directa de rectificarlo expresamente" -citadas por MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

El artículo 120 L.G.T., al limitarse a clasificar las liquidaciones en provisionales y definitivas, no ha establecido criterio alguno que determine cuándo la Administración puede practicar liquidaciones provisionales ni el número de éstas que pueden girarse, con referencia a un mismo hecho imponible, antes de la liquidación definitiva. RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., apunta: "La doctrina alemana señala que es preciso que la Administración alegue las razones por las cuales no dicta una liquidación definitiva sino una provisional, es decir que motive la provisionalidad de la liquidación...Esta exigencia ha sido recogida en el párrafo 165 de la nueva Ordenanza Tributaria...No parece, sin embargo, que las anteriores consideraciones puedan ser aplicadas, *sic et simpliciter*, al Ordenamiento tributario español; obsérvese que, a diferencia del legislador alemán, el legislador español no hace depender la práctica de la liquidación provisional de la realización de determinados presupuestos; la liquidación provisional carece, por tanto, en el Ordenamiento español, del carácter excepcional con que aparece configurada en el Derecho alemán y que fundamenta, en última instancia, el deber de motivarla...".

A nuestro juicio, no obstante, las anteriores consideraciones merecen algún matiz, en línea con lo que ya hemos manifestado en los epígrafes precedentes a éste y en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *El procedimiento...*, cit.-. El artículo 120 L.G.T. no puede interpretarse aisladamente, fuera del contexto del procedimiento de gestión tributaria en el que se incardinan las liquidaciones que él regula y clasifica. Y en ese procedimiento, que generalmente se inicia por autoliquidación, concurre una segunda fase de comprobación por oficina gestora en la que las liquidaciones que se practiquen son, en todo caso, provisionales. Y en la tercera fase, de comprobación por oficina inspectora, las liquidaciones que se practiquen deben ser, como regla general y para respetar el principio de seguridad jurídica, definitivas, habiendo de motivarse la excepcional provisionalidad en los supuestos del artículo 50 R.G.I.

La Administración puede practicar liquidaciones provisionales en tanto no concluya la comprobación o el plazo especial para realizarla previsto en la norma reguladora del tributo o, en su defecto, el plazo de prescripción. Dentro de esos plazos, la Administración puede, a su vez, practicar segunda o sucesivas liquidaciones provisionales rectificadoras de una liquidación provisional anterior, que serán complementarias, en tanto incorporen una nueva y mejor apreciación y calificación de los hechos determinantes de la obligación de contribuir que la incorporada a la primera liquidación provisional. Enseguida nos ocuparemos de las liquidaciones complementarias y de las limitaciones a su práctica.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 1.995 -citada por

José María Trigo Montero

MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.- se preocupa de esclarecer una distinción frecuentemente equivocada en la práctica: "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 imponibles, 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 establece derechos y obligaciones a favor de los ciudadanos; en cambio, la firmeza o no firmeza es la posibilidad de que esos mismos actos 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, bien porque ya no hay ninguna instancia superior, o sea, que se ha agotado la posibilidad de ulterior recurso. Precizando esto, debe afirmarse que el carácter de firmeza puede predicarse, tanto de las liquidaciones provisionales, como de las definitivas".

2.6. Clases de liquidaciones provisionales.

Una vez aclarado que toda liquidación es o provisional o definitiva, así como los criterios de distinción entre una y otra categoría, y expuestas las características fundamentales propias de las liquidaciones provisionales, vemos seguidamente las clases de éstas que la L.G.T. menciona. El artículo 120.3 enumera como ejemplos de liquidaciones provisionales las liquidaciones a cuenta, complementarias, caucionales, parciales y totales. Este precepto plantea dos cuestiones a resolver, que son si estamos ante una simple enumeración o ante una clasificación, y si, sea lo uno o lo otro, la misma es propia únicamente de las liquidaciones provisionales o puede aplicarse también a las liquidaciones definitivas.

Respecto al primer problema, la doctrina ha manifestado que se trata de una simple enumeración abierta y no excluyente de la posible existencia de otras modalidades de liquidación provisional, si bien no es fácil encontrar especies distintas a las citadas en el artículo 120.3 L.G.T. Además, nada impide que una liquidación provisional sea a la vez a cuenta, complementaria y parcial, por ejemplo, pues los términos utilizados por este precepto no son excluyentes. Para ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit., "...es dudosa la utilidad de la enumeración dado lo indefinido de los contornos de cada uno de sus términos y la ausencia de consecuencias normativas sobre la función y efectos de cada uno de aquéllos". RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., opina que "tal norma no tiene, en puridad, un alcance preceptivo o dispo-

E S T U D I O S

sitivo, sino meramente descriptivo o enumerador, conteniendo una simple indicación *ad exemplum*. Es factible, por tanto...la existencia de liquidaciones provisionales no incorporadas a la citada enumeración”.

Por lo que se refiere a las llamadas vulgarmente “liquidaciones paralelas”, no parece que se aparten lo más mínimo del género liquidatorio provisional ni que constituyan una especie diferenciada dentro del mismo, a no ser por las graves deficiencias que en su práctica apresurada, informática e inmotivada, han presentado y presentan. Deficientes o no, motivadas o no, son liquidaciones provisionales, emitidas por oficina gestora, sin completa comprobación inspectora -cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Las llamadas liquidaciones paralelas*, C.I.S.S., Valencia, 1.988-.

En cuanto a la aplicabilidad o no de las categorías del artículo 120.3 L.G.T. también a las liquidaciones definitivas, es una cuestión a dilucidar con el análisis de cada figura, que brevemente realizaremos enseguida, sin que pueda mantenerse *a priori* que la inclusión en este precepto imponga la provisionalidad de las figuras en él recogidas. Así, ROMANÍ BIESCAS, A.: “Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes”, *C.T. nº 12/1.975*, comentando el artículo 120.3 L.G.T., señala: “Lo que tal precepto significa, lejos de monopolizar las liquidaciones caucionales al imperio de la provisionalidad, es que cuando no concurren las circunstancias determinantes del carácter definitivo, habrá una liquidación provisional y que ésta podrá ser parcial, total, caucional, etc. Pero ello no excluye que éstas o algunas de las enumeradas puedan, si se dan los presupuestos del apartado 2 del artículo 120, ser definitivas. Lo prueba también el que se incluya en la meritada enumeración, junto a las caucionales, a las ‘totales’, ya que sería absurdo pensar que una liquidación total es siempre provisional por venir incluida en el apartado 3 del mencionado artículo”.

a) A cuenta.

Las liquidaciones a cuenta se han definido en la doctrina como aquéllas que se practican con carácter de anticipo a otra liquidación que, provisional o definitivamente, determine la cuantía de la deuda tributaria. Tales liquidaciones carecen, a nuestro juicio, de sustantividad propia para constituir no ya una modalidad autónoma, sino siquiera una especie dentro del género liquidatorio provisional. Y ello porque, como hemos señalado en los subapartados inmediatamente precedentes, toda liquidación provisional se encuentra siempre pendiente del resultado que arroje la comprobación terminada y de la liquidación definitiva subsiguiente, de tal manera que la deuda tributaria fijada por una liquidación provisional tiene siempre el carácter de “a cuenta” de la que definitivamente se determine tras concluir la comprobación -cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentario...*, cit.-.

Normalmente se han propuesto como ejemplos de liquidaciones a cuenta las autoliquidaciones que el sujeto pasivo realiza unidas a sus declaraciones, así como ciertas cuantificaciones de anticipaciones de ingresos anteriores a la realización del hecho imponible -cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit.-. Ni

José María Lago Montero

unas ni otras operaciones son subsumibles en el concepto de liquidación ni se tratan, por tanto, de "liquidaciones a cuenta", bien por no existir un pronunciamiento administrativo o bien por ser éste anterior a la efectiva realización del hecho imponible -vid. *supra* epígrafe A-. No existe, pues, liquidación a cuenta donde no hay una liquidación técnicamente considerada.

Entendemos, pues, que toda liquidación provisional, máxime cuando determina un ingreso, es una liquidación a cuenta, y que toda liquidación a cuenta es una liquidación provisional: cuando una liquidación es definitiva, no puede ser a cuenta de nada, pues nada ocurre, en el plano liquidatorio, tras una liquidación definitiva.

b) Parciales y totales.

La distinción entre liquidaciones parciales y totales obedece a que las liquidaciones se practiquen "teniendo en cuenta solo alguno o algunos de los distintos elementos constitutivos de la base imponible" o bien teniéndolos todos en cuenta. Así, ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit., que añaden: "Ejemplo típico de liquidación parcial se ofrece en el Impuesto sobre Sucesiones, cuando, no habiéndose inventariado el total de la masa hereditaria, se solicita se practique liquidación referida solamente a parte de los bienes, con el fin de poder disponer de los mismos".

Tal distinción carece de relieve jurídicamente, "alude a una realidad de hecho, pero no responde a exigencias de sistema" -cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit.-. Como explica el profesor SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...*, cit., "la distinción entre *liquidaciones parciales y totales* ofrece perfiles jurídicos algo borrosos, dado que cada hecho imponible genera una obligación tributaria y que esta última constituye una unidad inescindible. En rigor, por tanto, sólo cabe que la obligación aparezca liquidada de modo provisional o definitivo...No obstante, la distinción legal entre liquidaciones parciales y totales se relaciona con la posibilidad de un pronunciamiento administrativo escalonado -dentro todo él de su provisionalidad- sobre la cuantía de la deuda tributaria, en la medida en que dicho importe deriva de diversos elementos que hayan de ser sucesivamente tenidos en cuenta por los órganos de gestión".

Ocurre que en ocasiones los diversos elementos determinantes de la obligación de contribuir son conocidos no simultánea y globalmente, sino sucesiva y parcialmente, dando lugar a pronunciamientos sucesivos y parciales sobre la cuantía de la deuda tributaria. Tales es el caso de las liquidaciones provisionales fruto de actas previas de los apartados a) y b) del artículo 50.2 R.G.I. Según este precepto, procede la incoación de acta previa "cuando en relación con el mismo tributo e idéntico período, el sujeto pasivo, retenedor o responsable, acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección de los Tributos. En este caso, se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste conformidad expresa, incluyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. En cada una de las actas se hará referencia a la formalización de la otra. La liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que co-

E S T U D I O S

mo complementaria o definitiva se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe”.

Así mismo procederá la incoación de acta previa “cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en que se materialice”. En ambos supuestos del artículo 50.2 R.G.I. estamos ante actas previas generadoras de liquidaciones a cuenta y parciales, que son necesariamente provisionales, pues no siendo conocidos todos los elementos determinantes de la obligación de contribuir no puede haberse concluido la comprobación de los mismos.

BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit., entiende que una liquidación parcial puede ser definitiva cuando “por haber sido tenidos en cuenta parte de los elementos constitutivos de la base imponible en una previa liquidación provisional parcial, la definitiva se limita a concretar la cuantía del resto de la obligación tributaria que no fue objeto de liquidación provisional por no haber sido valorados la totalidad de aquéllos elementos”. A nuestro juicio, sin embargo, esta segunda liquidación que determina la parte de deuda tributaria aún no liquidada ni satisfecha, si es definitiva no puede limitarse a eso; concretará el importe total de la obligación tributaria, aunque determine el ingreso de sólo una parte de la deuda. Una liquidación definitiva necesariamente debe de ser total. Así, LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit., dice: “...si la liquidación definitiva es la que se dicta una vez que la Administración dispone, tras la comprobación, de todos los elementos de conocimiento y juicio precisos para pronunciarse sobre la cuantía de la obligación tributaria, al ser ésta una e inescindible (al menos dentro de un planteamiento tradicional del tributo), la liquidación que se dicte habrá de abarcar necesariamente la totalidad de la deuda. Por otra parte, en la medida que la liquidación definitiva se caracteriza porque no es posible, una vez producida y dentro del procedimiento de gestión, un ulterior pronunciamiento administrativo, parece obvio que ésta ha de referirse a la totalidad de la deuda, no constando que las leyes de los distintos tributos, ni en la práctica liquidatoria real, existan liquidaciones definitivas complementarias respecto de otra liquidación definitiva parcial anterior”.

Las liquidaciones definitivas son siempre totales. Una liquidación provisional será total si tras la comprobación se confirma que la misma tuvo en cuenta correctamente todos los elementos determinantes de la obligación de contribuir, debiendo ser por ello confirmada y no modificada por la liquidación definitiva.

c) Complementarias.

Mayor enjundia doctrinal y práctica presentan las liquidaciones complementarias. Son éstas, a nuestro juicio, las liquidaciones provisionales que rectifican a una liquidación provisional anterior. ARIAS VELASCO, J.: *Actas previas...*, cit., dice: “En cuanto a lo que sea una liquidación complementaria, apenas cabe otro recurso que invadir, una vez más, el terreno de Pero Grullo, declarando que será la que complemente otra anterior”. Por otra parte, el mismo autor en colaboración con SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedi-*

José María Lago Montero

mientos..., cit., define a las liquidaciones complementarias como "aquéllas que tienen lugar para rectificar, modificar o integrar nuevos hechos imponible en una liquidación provisional anterior ya tenga ésta el carácter de a cuenta, cautelar o parcial".

No encontramos satisfactoria ni la primera ni la segunda noción propuestas. También la liquidación definitiva puede complementar -rectificar, modificar, integrar- otra anterior y, sin embargo, no son lo mismo liquidación definitiva y liquidación complementaria. Además no es certero decir que la liquidación complementaria tiene como referencia nuevos hechos imponible (en plural), sino nuevos hechos, apreciaciones o calificaciones de los elementos y circunstancias que afecten *al* hecho imponible (en singular).

La liquidación complementaria se practica sin que haya concluido la comprobación y es por ello siempre una liquidación provisional, a su vez rectificable (en tanto no concluya la comprobación) por otra liquidación provisional complementaria; y modificable, cuando concluya la comprobación, por la liquidación definitiva. Sobre la distinción entre la rectificación de una liquidación provisional a través de una liquidación complementaria, y la modificación de aquélla a través de la práctica de una liquidación definitiva, vid. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.

Toda liquidación provisional complementaria es también, por ser provisional, a cuenta, y puede ser a su vez parcial, total o cautelar, si reúne los requisitos propios de cada una de estas especies.

Las liquidaciones complementarias sí poseen sustantividad propia para constituir una especie dentro del género liquidatorio provisional, especie que se define por su virtualidad rectificadora de liquidaciones provisionales anteriores. Lamentablemente, su régimen jurídico no está normativamente regulado de acuerdo con las necesidades que la existencia de esta figura liquidatoria plantea. Como anticipábamos más arriba, la L.G.T. no se ha pronunciado sobre cuándo y cuántas liquidaciones complementarias pueden practicarse partiendo de un mismo hecho imponible. El ordenamiento jurídico debería regular con más precisión en qué concretos supuestos pueden practicarse liquidaciones provisionales, en general, y liquidaciones provisionales complementarias, en particular, obligando además, en cada caso, a la Administración a indicar que la liquidación se practica con ese carácter y a motivar el mismo.

En este sentido el artículo 50.4 R.G.I. preceptúa: "Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible a que se haya extendido ya la comprobación inspectora". Tan loable mandato persigue que una comprobación iniciada no se fraccione arbitrariamente por la Administración. Como ha explicado BANACLOCHE PÉREZ, J.: *Manual del contribuyente*, La Ley, Madrid, 1.990, las actas previas, "al dejar en situación de pendencia parcial la situación del administrado, exigen estar motivadas para garantía de su seguridad jurídica". "Es esa provisionalidad de la liquidación que deriva del acta previa lo que deter-

E S T U D I O S

mina que los supuestos en los que tal acta puede extenderse estén previstos reglamentariamente. ...Esta posibilidad de la Administración de modificar su actuación anterior puede vulnerar el principio de seguridad jurídica y crear supuestos de indefensión del contribuyente" -cfr. FRÍAS MARRERO, B.: "Inspección. Documentación", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, II, cit.-.

La comodidad que este camino entraña para la Administración, y la inseguridad que el mismo representa para el administrado hace necesario plantearse cuántas veces puede producirse esta situación tridimensional: interrupción de la comprobación-acta previa-liquidación provisional, en el curso de la inspección de un mismo hecho imposible. Dicho de otra manera: dado que no existe ningún criterio limitativo de la discrecionalidad de la Administración de declarar completa o incompleta la comprobación, ¿puede limitarse su facultad de incoar actas previas y practicar liquidaciones provisionales? A nuestro juicio, es preciso evitar la tendencia de la Administración a abusar de la provisionalidad de sus liquidaciones con el único fin de poder después modificarlas libremente, sin someterse a los rígidos corsés de los procedimientos especiales de revisión o la declaración de lesividad.

Como ya hemos apuntado en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Aplicación administrativa...*, cit.- la incertidumbre parcial y transitoria sobre el hecho imposible y sus circunstancias legitima una interrupción de la comprobación, un acta previa y una consiguiente liquidación provisional. El listado del artículo 50.2.y 3 R.G.I. es reconducible a este supuesto genérico, con la salvedad del subapartado c) del artículo 50.2, antes criticado, que abre una gran puerta a la discrecionalidad administrativa, y a la reiteración de actas previas y de liquidaciones provisionales complementarias. Y esta reiteración, caso de producirse ¿tiene justificación? ¿Ampara el artículo 120 L.G.T. la práctica de un número ilimitado de liquidaciones provisionales complementarias?

Contra el parecer de alguna añeja y preconstitucional, en el más pleno sentido, resolución -cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1.970, Ar. 3.058- entiende la mejor doctrina que la no limitación del número de posibles liquidaciones complementarias en la L.G.T. no significa que la Administración pueda practicar cuantas estime oportuno. No es la ausencia de prohibiciones lo que delimita el campo del actuar administrativo sino la existencia de concretas habilitaciones positivas para obrar. La Administración sólo puede hacer aquello que le está permitido. Llevado al terreno de las liquidaciones complementarias, haría falta habilitación normativa expresa, referida a un caso concreto, para girar cada una de ellas. En este sentido, RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., apunta que la Audiencia Territorial de Sevilla, en sentencia anulada en interés de ley por la recién citada del Tribunal Supremo, lo entendió así, rechazando que el artículo 120 L.G.T. sirva para dictar indefinido número de liquidaciones complementarias, por lo que acude a la normativa específica del tributo en busca de una habilitación para girar la liquidación complementaria, que no encuentra. En el mismo sentido cita este autor las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 1.961 -Ar. 3.064-, 22 de enero de 1.963 -Ar. 557-, 2 de febrero de 1.966

José María Lago Montero

-M.H. 39-, 12 de julio de 1.966 -M.H. 166-, y 3 de febrero de 1.970 -M.H. 18-.

En aplicación del principio de seguridad jurídica, y en tanto no se reforme o desarrolle reglamentariamente el artículo 120 L.G.T., precisando los supuestos en que pueden girarse liquidaciones provisionales, debe evitarse la práctica de liquidaciones complementarias al menos en los siguientes supuestos. A) Cuando la primera liquidación provisional girada no sea firme (esté recurrida o sea susceptible de recurso). Razones de economía procesal y perturbación mínima al administrado, concurren a favor de esta solución. B) Cuando tras la primera liquidación provisional se interrumpa la comprobación por causa imputable a la Administración. Si los retrasos en la comprobación imputables al administrado pueden legitimar la práctica de liquidaciones provisionales de carácter cautelar, como veremos enseguida, los retrasos imputables a la propia Administración no pueden llevar aparejadas repercusiones liquidatorias para el administrado que nada influyó en la demora. C) Cuando se haya girado una primera liquidación provisional y una segunda liquidación provisional complementaria, aunque se incoe después un acta previa. Y ello porque no toda interrupción de la comprobación, no todo acta previa debe acarrear consecuencias liquidatorias, máxime cuando ya se han emitido dos pronunciamientos administrativos provisionales y cabe esperar aún la liquidación definitiva.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1.994 -cfr. MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.- sostiene acertadamente que el acta previa es improcedente "si la contabilidad es correctamente llevada, si ha sido examinada sin limitaciones por la Inspección y si ésta comprobó que concuerda con `los correspondientes soportes documentales`, siendo evidente que la acción investigadora ha llegado a una determinación cierta y reglamentaria de la base tributaria que, en este caso, conduce a un acta definitiva...y a una liquidación definitiva, máxime cuando no se hace mención en el documento a ninguna situación atípica que pudiera llevar a solución contraria. A mayor abundamiento, el derecho constitucional a la seguridad jurídica (y su trasunto, la seguridad económica) conducen, también, a este resultado".

d) Cautelares o caucionales.

Son éstas liquidaciones provisionales específicas, de naturaleza aún más garantista, si cabe que la que de por sí tiene toda liquidación provisional, que se caracterizan por la concurrencia de un presupuesto de hecho especial para su práctica: la existencia de circunstancias que ponen en peligro el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria.

Como hemos explicado en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1.990- el ordenamiento jurídico ha previsto la práctica de liquidaciones cautelares de dos clases. La primera de ellas la componen las liquidaciones cautelares previstas para asegurar el cobro del tributo en circunstancias que se consideran de riesgo para la efectividad del crédito

E S T U D I O S

tributario. Así, cuando el sujeto pasivo promueve incidencias dilatorias en el procedimiento de gestión. El derecho positivo vigente no recoge ya la mayoría de los presupuestos de hecho históricamente habilitantes para la práctica de este grupo de liquidaciones cautelares, habiendo optado el legislador por suprimir de plano la posible incidencia dilatoria y hacer con ello innecesaria la liquidación cautelar. Tal es el caso de los recursos contra la pertinencia de la aplicación de la estimación indirecta (y, hasta la L.R.P.T. de 1.980, contra la pertinencia de la intervención del Jurado) y del recurso contra la base fijada en estimación indirecta(hasta la L.R.P.T. de 1.980, recurso contra la base fijada por el Jurado), todos ellos hoy de imposible interposición separada respecto del acto liquidatorio final.

Dentro de este primer grupo se encuadran también las liquidaciones cautelares previstas para combatir incidencias dilatorias en la comprobación de los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales. Con origen en el viejo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1.959 -artículo 83.2, 96.1, 89 y 99.2- se reprodujeron en los reglamentos de los impuestos antedichos previsiones de práctica de liquidación provisional cautelar allí donde el administrado conseguía suspender la comprobación o retrasarla o reclamar contra la comprobación de valores separada o contra la base fijada en tasación pericial contradictoria. Solamente uno de los presupuestos de hecho específicamente habilitantes se mantiene hoy, al margen, claro está, de la genérica potestad de liquidar provisionalmente que la Administración tiene, cuando no ha concluido la comprobación, también en estos impuestos, lógicamente, ex artículo 120 L.G.T. Sobrevive, con presupuesto de hecho propio, una liquidación provisional de carácter cautelar, con origen en el artículo 82.5 R.D.R., norma reproducida luego en los artículos 68.7 y 74.2.b. del Reglamento vigente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -R.D. 1.629/1.991, de 8 de noviembre-. Prevén estos preceptos que transcurridos los plazos concedidos, incluso el de prórroga, en su caso, para la presentación de los documentos y datos necesarios para comprobar y liquidar, si éstos no se hubiesen presentado, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Con la misma filosofía -combatir incidencias dilatorias en el procedimiento de gestión- se han incorporado más recientemente a nuestro ordenamiento jurídico dos nuevos presupuestos de hecho específicos para la práctica de liquidaciones provisionales cautelares. Así, el artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretende evitar la abulía de los litigantes que aparentemente pleitean por la adquisición de bienes, gravada en el tributo, estableciendo que "si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto". El reglamento, pues, desconfía de pleitos eternos, sospechando que lo que realmente se persigue con ellos es ganar el olvido del caso por parte de la Administración tributaria, y la salvífica prescripción.

José María Lago Montero

Por su parte, el artículo 75 del mismo reglamento trata de combatir presuntas negligencias y/u ocultaciones de los administradores o poseedores de los bienes de una herencia que no identifican a los herederos, obligando a aquéllos a presentar los documentos necesarios para la liquidación y, si no acreditan justa causa para suspenderla, "se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente". Misma desconfianza y misma receta que en el caso anterior.

La segunda modalidad de liquidaciones cautelares, llamadas ahora frecuentemente caucionales, es la prevista en el artículo 74.2 L.G.T. y normas particulares concordantes en los tributos que gravan el tráfico patrimonial, inter vivos o mortis causa. Dice este precepto que "siempre que la ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que se hará constar por nota marginal de afección en los registros públicos". Después de establecer la afección general de los bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan su tráfico o circulación -artículo 74.1 L.G.T.-, se establece un supuesto de afección especial, caracterizado desde el punto de vista liquidatorio por las siguientes notas.

Producido el hecho imponible -transmisión gravada por I.T.P. o I.S.D.- y generada la obligación tributaria, el sujeto pasivo declara y alega ser merecedor de una denominada exención provisional, esto es, condicionada al cumplimiento futuro de una serie de requisitos legales -el ejemplo más frecuente en la práctica es la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial-. Como la Administración tributaria no sabe, ni puede saber, si el contribuyente va a cumplir en el futuro con los requisitos condicionantes de la exención, el tributo se liquida cautelarmente pero se suspende su ingreso durante el plazo que la ley concede en cada caso para cumplimentar los requisitos determinantes de la exención. De esta liquidación caucional practicada y no ingresada se toma nota marginal en los registros públicos, que expresa la afección del bien inscrito al pago de la liquidación no ingresada, garantía real para si en el futuro no se perfeccionase la exención y deviniera exigible la obligación.

Transcurrido el plazo que la ley concede para cumplir los requisitos determinantes de la exención -en el ejemplo transcrito, construir viviendas de protección oficial- pueden darse varias posibilidades. 1ª. El sujeto pasivo ha cumplido con los requisitos condicionantes de la exención. Ésta se convierte ya en definitiva. La Administración debe practicar una liquidación negativa, que determina la inexistencia de deuda tributaria, que sustituye y elimina a la liquidación caucional anterior, y ordena cancelar la nota marginal de afección en los registros públicos. 2ª. El sujeto pasivo no ha cumplido con

E S T U D I O S

los requisitos condicionantes de la exención. Ésta no se consolida. Cesa la suspensión de ingreso de la liquidación caucional, que debe ser satisfecha en los plazos de ingreso de toda liquidación no suspendida. Si se pagare la deuda, se cancelará la nota marginal de afección. Pero si no se pagare la Administración puede ejecutar la garantía, es decir, perseguir el bien afecto, cualquiera que sea su poseedor, que responderá de la deuda hasta el importe de la liquidación caucionalmente practicada y anotada en el registro, en los términos y con el procedimiento previsto en los artículos 41 L.G.T. y 37 R.G.R.

Esta liquidación, provisional porque se practica sin haber mediado completa comprobación, es caucional desde el punto de vista de que previene un futuro incumplimiento por el contribuyente de los requisitos condicionantes de una exención que provisionalmente se le concede. Es, además, imprescindible para que se practique la nota marginal de afección en los registros públicos que pesa sobre el bien inscrito, y que es la auténtica garantía, real, registral y de eficacia *erga omnes*. Del régimen jurídico de esta liquidación caucional, de notables contrastes doctrinales y jurisprudenciales, hemos dado amplia cuenta en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Las liquidaciones cautelares...*, cit.-.

2.7. La liquidación definitiva.

Después de cuanto llevamos expuesto acerca del concepto de liquidación y de la diferenciación entre liquidaciones provisionales y definitivas, es quizá innecesario un epígrafe dedicado a estas últimas, pues sus características y régimen jurídico se extraen sin dificultad de las consideraciones anteriores. Además, su conflictividad dista mucho de ser análoga a la que padecen las liquidaciones provisionales. Ello no obstante, y a modo de resumen conclusivo, trazaremos las notas propias de esta figura.

La liquidación definitiva es el pronunciamiento administrativo definitivo sobre la existencia y la cuantía de la deuda tributaria. Se practica tras completa comprobación, esto es, cuando la Inspección, examinados todos los elementos de juicio, da por concluida una comprobación documentándola en acta definitiva.

Por razones de seguridad jurídica se asimilan a las liquidaciones definitivas las liquidaciones provisionales una vez transcurrido el plazo para comprobar propio del tributo de que se trate o, en defecto de éste -habitualmente inexistente-, el plazo general de prescripción del ejercicio de la potestad comprobadora y liquidadora -artículo 64 L.G.T.-.

La liquidación definitiva abre el plazo de recaudación de la deuda tributaria que determina en la medida en que no haya sido ingresada con anterioridad a la misma. O bien reconoce la existencia de un derecho a la devolución de lo ingresado en exceso sobre el importe de la obligación tributaria.

La liquidación definitiva es un acto administrativo resolutorio, declarativo de un derecho o de una obligación. Como todos los actos administrativos, se beneficia de la

José María Lago Montero

presunción de legalidad así como de los caracteres que ésta acarrea: es ejecutivo y ejecutorio, vincula a sus destinatarios a su cumplimiento, que será hecho valer coactivamente de no darse satisfacción voluntariamente. "Al girar una liquidación tributaria la Administración no sólo declara su derecho a cobrar el tributo, sino que al mismo tiempo impone el *límite* de este derecho económico e igualmente limita hasta esa cantidad la responsabilidad del patrimonio del deudor frente a la Hacienda..." -cfr. Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1.987 y 9 de octubre de 1.989, citadas por MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

Las liquidaciones definitivas deben notificarse a los interesados aunque no rectifiquen las provisionales -artículo 124.2 L.G.T.- siendo aún en este caso actos administrativos impugnables por los interesados mediante los pertinentes recursos de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo.

Las liquidaciones definitivas son irrevisables por la Administración, de oficio, dentro del procedimiento de gestión. Si la Administración autora del acto quisiera revisarlo deberá promover uno de los procedimientos especiales de revisión de los artículos 153 a 156 L.G.T. o bien la declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contenciosa -artículo 159 L.G.T.-.

