

ESTUDIOS

LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO

(A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo)

Francisco CLAVIJO HERNANDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
Miembro de la AEDAF

I.- Introducción

La modificación que, en los últimos años, se ha producido en el procedimiento de liquidación tributaria, se puede concretar, de una manera palpable, en el protagonismo que ha adquirido la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la liquidación de los impuestos con la práctica de comunicaciones, requerimientos y actos de liquidación tributaria dirigidos a los contribuyentes¹.

A través de estas actuaciones, la Dependencia de Gestión, en unos casos, solicita del contribuyente información relativa a la autoliquidación presentada exigiendo justificación de determinados extremos de la declaración; en otros, le requiere para que presente algún justificante sobre algún dato consignado en la declaración o autoliquidación; y en otros, practica la liquidación del impuesto al entender que la autoliquidación presentada por el contribuyente adolece de determinados defectos u omisiones².

En este estudio, me voy a ocupar de estas liquidaciones que el nuevo artículo 123 de la Ley General Tributaria denomina "liquidaciones provisionales de oficio". Para ello, se va a dividir el artículo en tres partes. En la primera, se estudiará el concepto de liquidación provisional de oficio. En el segundo, se analizará la naturaleza de esta modalidad de liquidación. Y en la tercera, el régimen jurídico de las liquidaciones provisionales de oficio.

¹ Empleo el término contribuyente no en el sentido técnico jurídico que se le puede dar a esta palabra conforme al artículo 31 de la Ley General Tributaria, sino en su más amplio sentido.

² Uno de los primeros estudios que se realizaron sobre estas liquidaciones lo efectuó el profesor Cazorla Prieto en el libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F., CISS, Bilbao, 1988, en el que plantea con gran acierto los problemas hoy conocidos de la aplicación de la informática a la gestión del IRPF.

ESTUDIOS

II.- Concepto de liquidación provisional de oficio

Puede definirse la liquidación provisional de oficio como aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente.

Esta definición, parcialmente inspirada en la regulación del artículo 123 de la Ley General Tributaria, debe ser justificada examinando analíticamente las distintas partes que la compone.

a) Decimos que la liquidación de oficio es una declaración explícita, y que consiste en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, ya que constituye una decisión expresamente manifestada de la Administración Tributaria sobre la cuantía de la deuda tributaria o sobre el importe de la devolución³. Esta nota del carácter expreso del acto de liquidación de oficio es uno de los criterios que nos sirve para distinguir esta figura jurídica de otras afines (como las liquidaciones provisionales derivadas de actas previas que practica la Inspección como consecuencia de una comprobación abreviada) en las que el acto de liquidación se puede materializar con arreglo a las técnicas del silencio administrativo. Cuando esto ocurre la Inspección no se pronuncia expresamente sobre la cuantía de la obligación tributaria principal, pero de su pasividad el ordenamiento entiende producida la liquidación provisional. Por lo demás, la forma de la liquidación de oficio será la escrita, y en ella se debe hacer mención, entre otros requisitos, a los elementos esenciales de la liquidación. Frente al artículo 54 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que solamente exige el que determinados actos sean motivados, "con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho", el nuevo artículo 124 a) de la Ley General Tributaria va más allá al exigir en los supuestos de aumento de la base imponible respecto de la declarada, que el acto de liquidación deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos que lo motivan, entendiendo por tales elementos, según se afirma en la doctrina⁴, tanto los

³ Por razones sistemáticas, este trabajo se limita a estudiar el acto de liquidación provisional de oficio únicamente respecto de la obligación tributaria principal, ya que lo que se pretende con este estudio es incardinar el acto de liquidación provisional de oficio dentro de la estructura del procedimiento de liquidación. Sin embargo, se quiere advertir que este tipo de acto se puede dictar también con relación a la liquidación de las obligaciones a cuenta, cuando se entienda, por ejemplo, por la oficina de gestión que la declaración de retenciones (modelo 110) adolece de omisiones o defectos.

⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El acto de liquidación", en Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 20, pág. 666 y "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), Volumen II, IEF, Madrid, 1991,

datos de hecho como de derecho en que se fundamenta la liquidación, y que la falta de esta motivación cualificada determinará la anulabilidad del acto cuando tal defecto formal dé lugar a la indefensión del contribuyente⁵.

b) La liquidación de oficio es un acto de efectos transitorios (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1970), ya que puede ser modificada por la Administración Tributaria, en tanto no haya caducado la potestad de comprobación, en el transcurso del procedimiento de liquidación sin necesidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión establecidos en los artículos 153 y siguientes de la Ley General Tributaria. Este principio de libre modificabilidad del acto de liquidación de oficio tiene una importante excepción en los casos en que se recurran estas liquidaciones, ya que la Administración Tributaria al dictar el acto de liquidación definitiva debe tomar en consideración la resolución o sentencia que haya recaído sobre el acto recurrido. Como escribe el profesor Ruiz García⁶: "La Administración no puede apartarse en tal supuesto de las interpretaciones o calificaciones jurídicas contenidas en la resolución jurisdiccional, así como tampoco de las estimaciones y valoraciones fácticas". Sin embargo, sí podrá apartarse de los indicados datos cuando aparecieran nuevos elementos de hecho desconocidos al juzgarse el acto de liquidación de oficio⁷.

c) La liquidación de oficio es un acto unilateral de los órganos gestores (Dependencias de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), que son hoy los órganos que, dentro de la Administración Tributaria, tienen competencia ratione materiae para dictar este tipo de actos de liquidación. Así se desprende del artículo 34 de la Orden de 12 de agosto de 1985 que establece: "La Dependencia de Gestión Tributaria tendrá las siguientes funciones:(...) d) Las funciones de liquidación y demás de gestión tributaria no encomendadas a otras Dependencias".

d) La Administración tributaria puede practicar la liquidación de oficio atendiendo a los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos al efecto por la misma Administración, cuando entienda, tras la correspondiente comprobación abreviada, que la autoliquidación presentada adolece de omisiones o defectos. Esa es la razón por la que los órganos gestores pueden requerir al contribuyente para que justifique cualquier dato contenido en su declaración tributaria. No se exige que se refiera a las deducciones, retenciones o pagos fraccionados, como ocurría, por ejemplo, hasta la ley 18/1991, de 6 de junio, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hoy los órganos de gestión pueden comprobar, como ha notado con acierto Magraner Moreno⁸, cualquier

pág. 1529; LEJEUNE, E. : "Comentarios al artículo 121 de la LGT", en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, págs. 210 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, Cívitas, Madrid, 1987, pág. 120, y BOLLO AROCENA, M^a. C.: Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983, pág. 120.

⁵ Cfr. SANCHEZ SERRANO, L.: La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, pág. 294

⁶ RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 213

⁷ Cfr. RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit. pág. 213

⁸ MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance, Aranzadi, Navarra, 1995, págs. 84 a 87

ESTUDIOS

dato de la declaración (además de las deducciones, retenciones y pagos fraccionados, puede, por ejemplo, comprobar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los gastos deducibles de las rentas del capital mobiliario o inmobiliario, reducciones en la base imponible, datos de los incrementos o disminuciones de patrimonio, etc.), con la excepción de la documentación contable de los empresarios o profesionales (Libros exigidos por normas contables o tributarias, Libros auxiliares, facturas, contratos, etc.), que sólo puede ser comprobada por la Inspección de los Tributos.

e) La Administración Tributaria puede también practicar la liquidación provisional de oficio partiendo de los datos obrantes en los archivos de Hacienda si resulta, tras la correspondiente comprobación abreviada, que la autoliquidación o no ha sido presentada, o se ha presentado omitiendo algún dato que integra el hecho imponible o conteniendo algún error en la autoliquidación. Sistemáticamente, los datos o antecedentes de los archivos de Hacienda pueden ser utilizados por la Dependencia de Gestión para girar la liquidación provisional de oficio en tres supuestos⁹: el primero, cuando el contribuyente no haya presentado la declaración, y el órgano gestor tenga conocimiento por sus archivos de hechos imposables por los cuales estaba obligado a realizarla y por consiguiente a autoliquidar el impuesto; el segundo supuesto será cuando el contribuyente, habiendo presentado la declaración, haya omitido la inclusión de algún hecho del que es conocedor el órgano gestor porque se encuentra en sus archivos; y el tercero, cuando el contribuyente habiendo presentado la declaración haya declarado elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos de los que obren en los archivos de Hacienda. Como puede observarse, esta ampliación de los medios de comprobación puestos a disposición de los órganos gestores supone que las Dependencias de Gestión puedan en la práctica girar liquidaciones de oficio partiendo de la información suministrada por la Base de Datos de Informática Fiscal, sin que sea necesario en ningún caso una actuación inspectora. Tanto es así, que cualquier dato no declarado por el contribuyente en su declaración-liquidación, del que tenga conocimiento la Administración Tributaria a través del ordenador de Hacienda, puede producir una liquidación de oficio¹⁰.

f) Los órganos gestores han de girar liquidaciones de oficio cuando, con ocasión de las devoluciones, el importe de la devolución solicitado por el sujeto pasivo en la autoliquidación no coincida con el que la Administración Tributaria hubiese fijado de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos, o partiendo de los mismos datos obrantes en los archivos de Hacienda. En estos supuestos de devoluciones, los órganos gestores podrán también requerir al sujeto pasivo para que presenten los registros y documentos establecidos en las normas tributarias relativos a sus actividades empresariales o profesionales, al objeto de constatar si los datos declarados coinciden con los que figuren en los registros y documentos de referencia.

g) La liquidación de oficio va dirigida a los sujetos pasivos para que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria liquidada, o para que procedan al cobro del exceso ingresado

⁹ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, cit., pág. 88

¹⁰ Cfr. SANTIDRIAN, J. y MORENO, F.: Los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 278

anticipadamente sobre la deuda liquidada. Esta última característica de la liquidación de oficio trata de resaltar que hoy estas liquidaciones no sólo se practican "al solo efecto recaudatorio", sino también para proceder, como he escrito en otro lugar¹¹, a la consolidación de un derecho de crédito de la Hacienda Pública por el importe ingresado anticipadamente que queda imputado, y en caso de que la cuota líquida sea inferior (no equivalente) a la suma de las cantidades ingresadas a cuenta, para determinar el importe de la devolución¹².

III.- Naturaleza de la liquidación provisional de oficio

Las liquidaciones de oficio, como todos los actos de liquidación provisional que practica la Administración en los casos en que exista una incertidumbre sobre algún elemento del hecho imponible¹³, son actos resolutorios, declarativos y definitivos¹⁴.

A) Acto resolutorio

El acto de liquidación provisional de oficio es una auténtica resolución administrativa, y no un mero acto jurídico de comprobación, en cuanto dicho acto de liquidación está encaminado a que los sujetos pasivos hagan efectivo el importe de la deuda tributaria¹⁵ o, en el caso de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente sobre la deuda tributaria.

Como ocurre con todo acto de liquidación provisional, la Administración tributaria con este acto de liquidación de oficio no trata de asegurar la fe pública y la certidumbre de los elementos que integran el hecho imponible que es lo propio del acto de comprobación tributaria, sino únicamente pretende -mediante esta declaración de voluntad, de efectos transitorios, sobre el an o el quantum de la deuda tributaria- exigir del contribuyente el pago de la obligación tributaria principal, que nació de la realización del hecho imponible, o, en el caso de las devoluciones, determinar el exceso ingresado anticipadamente para que proceda a su cobro.

Por ello, la liquidación provisional de oficio constituye en esencia una manifestación de voluntad, mediante la cual la Administración tributaria, dispone, con efectos transitorios, en orden a los intereses tributarios que tiene a su cuidado, ejercitando la potestad de liquidación e incidiendo correlativamente en la situación jurídica del contribuyente.

¹¹ CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), Volumen II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1514

¹² Cfr. también BOLLO AROCENA, M.C.: "Comentarios al artículo 126 de la LGT", en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 243

¹³ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., págs 1512 y 1513.

¹⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., págs. 1514 a 1518.

¹⁵ Cfr. GIANNINI, A.D.: Istituzioni di Diritto Tributario, 9ª ed., Giuffrè, Milano, 1965, pág. 191.

ESTUDIOS

B) Acto declarativo

Una segunda nota que define la naturaleza del acto de liquidación provisional de oficio, en relación con su efecto jurídico respecto de la obligación tributaria principal, es que se trata de un acto declarativo y no constitutivo. Con ello trato, una vez más, de insistir en que a través de este acto de liquidación provisional, la Administración tributaria se limita a declarar el importe de la deuda tributaria que ya ha nacido antes, por la realización del hecho imponible. La obligación tributaria nace, en nuestro ordenamiento jurídico, de la realización del hecho imponible, y la Administración cuando dicta este acto de liquidación de oficio, solamente se limita a reconocer y declarar la existencia de la obligación tributaria principal y a fijar, es decir, a liquidar, con efectos transitorios, su cuantía, sin que tal declaración tenga incidencia alguna respecto del nacimiento de la obligación tributaria principal¹⁶.

C) Acto definitivo

La liquidación provisional de oficio es, desde una perspectiva procedimental, un acto definitivo, en la medida en que este acto aparece dotado, en el procedimiento de liquidación, de una autonomía funcional¹⁷.

Como ha escrito el profesor Palao Taboada¹⁸, un acto provisional se dicta para anticipar algunos de los efectos propios del acto definitivo. En el caso de la liquidación provisional de oficio, el de producir algunos de los efectos del acto de liquidación definitiva como es, por ejemplo, el exigir un ingreso a cuenta de la deuda definitiva que se pueda determinar por la Dependencia de Inspección en el acto de liquidación definitiva.

No existe, por ello, desde esta perspectiva, una diferencia sustancial entre este acto de liquidación provisional de oficio y el acto de liquidación definitiva. Ambos son actos definitivos, ya que los dos actos aparecen dotados, en sí y por sí, de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación¹⁹. Y, por consiguiente, existe entre ellos una igualdad en cuanto a los efectos jurídicos fundamentales: a) Los artículos 61 y 126 de la Ley General Tributaria y 20 del Reglamento General de Recaudación no establecen ninguna diferencia entre los actos de liqui-

¹⁶ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la obligación tributaria", en Hacienda y Derecho, Tomo IV, I.E.P., Madrid, 1966, págs. 5-253.

¹⁷ Cfr. RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, Cívitas, Madrid, 1987, pág. 195.

¹⁸ PALAO, C.: "Declaración de incompetencia de los Jurados", en Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº3, pág. 649 (nota 16).

¹⁹ En la doctrina del Derecho Tributario suele advertirse, siguiendo a Sandulli (Il procedimento amministrativo, Giuffrè, Milano, 1959, págs. 55-59), que el criterio diferenciador de los actos de trámite o preparatorios respecto de los definitivos radica en que los primeros adquieren existencia en estricta e inmediata función del acto final del procedimiento en que se encuentran, y por consiguiente, no aparecen dotados de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación. En cambio, los actos definitivos son aquellos que aparecen dotados en el procedimiento de liquidación de una autonomía funcional, al ser actos susceptibles, por su función misma, de incidir en situaciones protegidas por el Derecho. Cfr. PALAO, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el derecho español", Estudio Preliminar a su traducción al Volumen III de los Principios de Derecho Tributario, E.D.F., Madrid, 1974; RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 195; y CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., pág. 1517.

dación provisional y los de liquidación definitiva en cuanto al efecto de exigibilidad de la obligación tributaria principal, por lo que ambos producen tal efecto²⁰; y b) El artículo 42 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, equipara también expresamente las liquidaciones provisionales a las definitivas como susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa.

IV.- El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales de oficio

Examinados el concepto y la naturaleza de la liquidación provisional de oficio, es hora ya de abordar el estudio de su régimen jurídico. En el mismo deben distinguirse dos cuestiones: la titularidad de la potestad de liquidar provisionalmente de oficio (A), y los trámites que han seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación de oficio (B).

A) La titularidad de la potestad de liquidación provisional de oficio

La titularidad de la potestad de liquidar provisionalmente de oficio corresponde, según el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, a la Administración tributaria, y dentro de ella, según dispone el artículo 34 de la Orden de 12 de agosto de 1985, a la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es el órgano que, como hemos dicho, tiene atribuida, dentro de la organización territorial de la Administración tributaria, la competencia para dictar el acto de liquidación provisional de oficio²¹.

Esta tesis de que la potestad de liquidación provisional de oficio corresponde a la Dependencia de Gestión supone excluir dos hipótesis que plantea el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, que no por obvias no requieren de alguna precisión. En primer lugar, que esta competencia no la tienen atribuidas todos los órganos que integran la Administración tributaria, sino sólo las oficinas gestoras. Y en segundo lugar, que esta potestad de liquidación de oficio no está tampoco asignada a la Dependencia de Inspección, aunque el término amplio del artículo 123 de la Ley General Tributaria permita incluir dentro del mismo tanto a los órganos de Gestión como a los de Inspección.

En efecto, el tenor literal del artículo 123.1 de la Ley General Tributaria habla de Administración tributaria, que es un término que, en principio, puede incluir tanto a uno como otro órgano²². Sin embargo, esta expresión debe, en mi opinión, interpretarse en el marco de la estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (artículo 103 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991; Orden de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructura la Agencia Estatal de Administración Tributaria; Orden de 12 de

²⁰ Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "La exigibilidad de los tributos", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 30, págs. 219 y ss.

²¹ Cfr. PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, 5ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 214

²² Cfr. SANTAMARIA ADEMA, J.M.: "Consideraciones en torno a la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en Revista de Estudios Financieros, nº 151, pág. 86

ESTUDIOS

agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública; Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y Resolución de 16 de diciembre de 1994, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la organización parcial de determinados órganos centrales y territoriales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), y entenderse únicamente referida a los órganos gestores que son los que, dentro de la Administración periférica, tienen atribuidas genéricamente las funciones de liquidación y demás de gestión tributaria, pues la de los órganos inspectores se limita a la práctica de las liquidaciones cuando se deriven de sus actuaciones de comprobación inquisitiva e investigación tributarias.

Por tanto, podemos concluir que la Dependencia de Gestión es el órgano competente dentro de la Administración tributaria para dictar las liquidaciones provisionales de oficio²³.

B) Los trámites que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación de oficio

La Ley General Tributaria no diseña en el artículo 123 un procedimiento en sentido estricto para dictar el acto de liquidación provisional de oficio: es decir, una pluralidad de actos característicamente coordinados de modo que cada uno de ellos es presupuesto de admisibilidad de los siguientes y condición de eficacia de los anteriores²⁴. Lo que este artículo hace es señalar una serie de trámites dentro de la segunda fase del procedimiento de liquidación tributaria²⁵, que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación. Por ello, más que de procedimiento de liquidación provisional de oficio, se debe hablar de distintos tipos de actuaciones dentro de la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación tributaria, que pueden ser clasificadas en tres grupos: actividades de comprobación abreviada (a), audiencia de los interesados (b), y el acto de liquidación provisional de oficio (c).

a.- Actuaciones de comprobación abreviada de los órganos gestores

La generalización y masificación de los deberes tributarios ha traído consigo no solo, como hemos dicho, un protagonismo de la Dependencia de Gestión en los procedimientos tributarios, sino una ampliación también de sus competencias administrativas en la gestión de los tributos respecto de las que tradicionalmente tenía asignadas. La atribución de las funciones de comprobación abreviada a la Dependencia de Gestión por el artículo 123 de la Ley General Tributaria viene a ser, como se ha destacado por una autorizada doctrina²⁶, el con-

²³ Esta tesis la ha confirmado recientemente el artículo 144 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995), que establece: "Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos".

²⁴ Cfr. GUASP, J.: Derecho Procesal Civil, Tomo. I, 3ª ed. (reimpresión), I.E.P., Madrid, 1977, pág. 296

²⁵ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario Español", en Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 129 y ss, esp. págs. 143 y 144

²⁶ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 84 a 96, y MARTIN QUERALT, J.: en la obra colectiva Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, de los profesores Ferreiro, Clavijo, Martín Queralt, Pérez Royo y Tejerizo, 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 190.

trapunto de la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección²⁷. Tanto es así que en el actual procedimiento de liquidación se ha entrecruzado la tradicional división de funciones de los órganos administrativos (que, como es sabido, consistía en que las oficinas gestoras liquidaban y los órganos de la Inspección comprobaban), ya que hoy día ni la oficina gestora se limita a liquidar, ni la Inspección se limita a comprobar, sino que en la aplicación de los tributos, comprueban y liquidan tanto uno como otro órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Así, el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria regula la comprobación abreviada como una actuación administrativa al servicio de la liquidación de oficio, configurando esta actuación de las oficinas gestoras dentro de los dos límites siguientes: por una parte, se exige que se realicen sólo aquellas actuaciones de comprobación que sean necesarias para poder efectuar la liquidación que proceda; y por otra, en ningún caso la comprobación abreviada puede alcanzar al examen de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales de los sujetos pasivos²⁸. Por ello, se puede afirmar que la comprobación abreviada constituye un supuesto de parcialidad comprobadora en donde el órgano gestor se limita únicamente a constatar datos, sin entrar a comprobarlos. De ahí que este tipo de actuaciones de comprobación abreviada suela, en la práctica, materializarse en controles masivos de contribuyentes, con un apoyo en los datos suministrados por la Base de Datos de Informática Fiscal, que es lo que ha determinado, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una potenciación de las denominadas "liquidaciones paralelas"²⁹ y con ello un destacado protagonismo de los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación de dicho Impuesto³⁰.

El carácter parcial de las comprobaciones abreviadas que realizan los órganos gestores explica plenamente la naturaleza provisional de estas liquidaciones de oficio, ya que, por su propia naturaleza, las actuaciones comprobadoras -al limitarse a una mera constatación de datos- no eliminan la incertidumbre de la Administración sobre los hechos y elementos que conforman el hecho imponible.

Se debe, por último, destacar que la reserva que hace el artículo 123 de la Ley General Tributaria, a la Inspección, de la comprobación de la contabilidad, no impide que se pueda uti-

²⁷ Cfr. ALBIÑANA, C.: "La Inspección de los tributos: una evolución significativa", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 4, págs. 76 y ss; CERVERA, F.: La inspección de los tributos. Garantías y Procedimiento, I.E.F., Madrid, 1975; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 11, págs. 401 y ss; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 19, págs. 389 y ss. y "La Sentencia del TS de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/1982", en Revista Jurídica de Cataluña, 1985, pág. 201 y ss.; JUAN LOZANO, A.Mª: La Inspección de Hacienda ante la Constitución, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

²⁸ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 86 y ss.

²⁹ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.: Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.E., cit., págs 91 y ss.

³⁰ Cfr. PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 151 y 152

ESTUDIOS

lizar la contabilidad como justificante de algún dato consignado en la declaración, ya que este "monopolio" inspector se refiere únicamente a la comprobación de los datos contables relativos a las actividades empresariales o profesionales, no a que esos datos puedan ser utilizados como justificante³¹. Sin embargo, en los supuestos de devoluciones tributarias, se da una excepción a esta regla de reserva a la Inspección de la comprobación de la contabilidad: en estos casos, los órganos gestores están facultados para exigir del contribuyente la exhibición de los registros exigidos por las normas tributarias, con objeto de constatar que los datos declarados coinciden con las anotaciones efectuadas en dichos registros.

En resumen, los órganos gestores pueden, a través de la comprobación abreviada, constatar si los datos declarados se encuentran suficientemente acreditados a través de los justificantes de los mismos que hayan sido presentados con la declaración o, en su caso, pueden requerir al contribuyente que los aporte, con la única excepción de aquellos cuya comprobación requiera la utilización de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

b.- Audiencia de los interesados

La audiencia de los interesados es un trámite esencial en los procedimientos administrativos como el de liquidación, en los que se dictan actos de gravamen³² que restringen el patrimonio jurídico anterior del sujeto, hasta el punto de que este trámite ha sido garantizado por la Constitución. El artículo 105 de la Constitución dispone: "La ley regulará: (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado", y constituye, además, una garantía vinculada a los derechos de defensa y contradicción (artículo 24.2 de la Constitución) que tiene una indudable tradición en nuestro Derecho Público, estando reconocida en la Base 10ª del artículo 2 de la ley de Bases del Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889, en el artículo 91 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, y en el artículo 84 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común³³.

La importancia del trámite de audiencia en este tipo de liquidaciones provisionales ya había sido destacada por Sáinz de Bujanda en el prólogo al libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F. del profesor Cazorla Prieto, cuando destacaba, a mi juicio con toda razón, que no existía necesidad de una reforma del marco legal del procedimiento liquidatorio para que la situación de las denominadas "liquidaciones paralelas" se racionalizase, con ventaja para la Administración y para los contribuyentes, pues bastaba, en una primera fase,

³¹ Cfr. PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, cit. pág. 152.

³² Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: Curso de Derecho Administrativo, T.I., 6ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, pág. 546

³³ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: Curso de Derecho Administrativo, Vol.II, 4ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, pág. 490 a 492; GONZALEZ PEREZ, J.: Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo, 3ª ed., Cívitas, 1989, págs. 667 a 688; FERNANDEZ MONTALVO, R.: "De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos", en Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Ed. Carpei, Madrid, 1993, págs. 300 a 302, y PARADA, R.: Derecho Administrativo, Vol.I, 7ª ed., Marcial Pons, págs. 253 y 254

entre otras medidas, con la "concesión a los interesados de un breve plazo para alegaciones -sin necesidad de recurrir- para poner de manifiesto ante la Administración los errores producidos en las propias hojas de las llamadas liquidaciones paralelas"³⁴.

El artículo 123.3 de la Ley General Tributaria configura el trámite de audiencia de los interesados con sustantividad propia en la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación. Su finalidad no es sólo la genérica formulación de alegaciones a las que se refiere el artículo 79.1 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sino la más precisa de dar oportunidad a los contribuyentes para que puedan realizar esas alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes, después de conocer todos los elementos y datos que integran el expediente de liquidación provisional de oficio.

El trámite de audiencia del artículo 123.3 está sujeto a los tres requisitos siguientes:

a) Debe concederse a cualquier interesado, entendiendo por tal la persona destinataria del futuro acto de liquidación provisional de oficio, que no es otro que el sujeto que ha presentado o debía presentar la correspondiente declaración-liquidación³⁵.

b) La vista del expediente y audiencia del interesado ha de concederse una vez efectuada la comprobación abreviada e inmediatamente antes de que la oficina gestora dicte el acto de liquidación provisional de oficio, puesto que solo así se cumple la garantía que representa la audiencia del interesado en un doble sentido: para la Administración tributaria, que puede así reunir todos los elementos que integran el hecho imponible, y fundamentar la adopción del acto de liquidación provisional de oficio; y para los contribuyentes, al objeto de que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen convenientes para la defensa de su derecho.

c) El plazo para poder alegar y presentar los documentos y justificantes es el que establezca la oficina gestora, que, según dispone el artículo 123.3 de la Ley General Tributaria, no será inferior a diez días ni superior a quince.

c.- El acto de liquidación provisional de oficio

La fase de liquidación provisional finaliza cuando se dicta el acto de liquidación provisional de oficio.

La oficina gestora, con este acto, anticipa, como se ha expuesto en líneas anteriores, algunos de los efectos del acto de liquidación definitiva, fijando, con efectos transitorios, una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo de la misma y de su cuantía.

Como ya he explicado en líneas anteriores su concepto y características, me limitaré ahora a destacar que la liquidación provisional de oficio es un acto administrativo, que contiene una manifestación de voluntad de la Administración tributaria sobre el an o el quantum de la deuda tributaria, y que, como se ha dicho, se rige por los principios del procedimiento administrativo, y, más específicamente, por las normas del procedimiento de liquidación.

³⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: Prólogo al libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F., cit., pág. 13

³⁵ Cfr. SANCHEZ SERRANO, L.: La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, págs 48 y 163 y ss.

ESTUDIOS

IV.- CONCLUSIONES

Después de todo lo expuesto, podemos establecer las cuatro conclusiones siguientes:

1.º) La liquidación provisional de oficio puede ser definida como aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente.

2.º) La liquidación provisional de oficio, igual que cualquier otra liquidación provisional, constituye un acto resolutorio, declarativo y definitivo.

3.º) La Dependencia de Gestión de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es el órgano competente dentro de la Administración tributaria para dictar la liquidación provisional de oficio.

4.º) El acto de liquidación provisional de oficio debe ser dictado por los órganos gestores siguiendo una serie de trámites o actuaciones dentro de la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación tributaria, que pueden clasificarse en tres grupos: a) actividades de comprobación abreviada, b) audiencia de los interesados, y c) el acto de liquidación provisional de oficio.