

El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

José Andrés Rozas Valdés (*)

SUMARIO: I.—Introducción. II.—Estado de la cuestión: 1. La concepción tradicional ante el régimen de declaración-liquidación. 2. Principales tesis enunciadas en cuanto a la naturaleza jurídica de la declaración-liquidación.

III.—La declaración-liquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: 1. El Real-Decreto 422/88, de 29 de abril, sobre normas provisionales para la gestión y liquidación del ISD. 2. Consideraciones. IV.—Conclusiones.

I—INTRODUCCION

Habiéndose extendido a la práctica totalidad de nuestro sistema tributario el procedimiento de declaración-liquidación, no se halla en los textos legales una definición del mismo. Si a la carencia de concepto legal se une la complejidad de un instituto jurídico de difuso perfil, situado entre el acto administrativo y el deber de colaboración, es sencillo comprender la polémica doctrinal que esta situación ha suscitado.

Tampoco es difícil aventurar que el debate seguirá abierto en los próximos años, pese a lo mucho que se ha dicho, y en tan opuestos sentidos (1). Y ello por una razón. En el libro homenaje al Profesor Albiñana, que publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda se editó en Madrid el pasado mes de febrero, el Profesor Clavijo aportó un trabajo en el que bajo el título «La autoliquidación tributaria» hace un tratamiento tan exhaustivo como riguroso del estado de la cuestión. Coincidiendo posiblemente con la génesis de dicho estudio, se elabora en el Ministerio un proyecto de Real Decreto sobre la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La ordenación que hace tal Real Decreto 422/88, de 29 de abril, del procedimiento de declaración-liquidación deja en entredicho la cuidada y valiosa construcción del profesor de la universidad canaria.

Recapitulando las distintas posiciones que por cuanto a la naturaleza de las autoliquidaciones se han definido en la doctrina (punto II), se pretende en este trabajo apuntar las novedades que contiene el mencionado Decreto para incidir en su importancia por lo que al perfil del instituto se refiere (punto III).

(*) Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de la UCM.

(1) *Vid.* la tesis doctoral de José Ramón RUIZ GARCIA que con el título «El acto de liquidación en el ordenamiento tributario» defendió en la Universidad de Zaragoza en 1982, parte de la cual ha sido recientemente publicada: RUIZ GARCIA, José R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

II — ESTADO DE LA CUESTION

1. La concepción tradicional ante el régimen de declaración-liquidación

Excepción hecha de los efectos timbrados, el régimen de declaración-liquidación hace su entrada en el ordenamiento español con la Orden de 18 de febrero de 1941 que adopta este sistema para la Contribución de Usos y Consumos. Poco a poco, y de manera pronunciada a partir de 1970, se ha ido extendiendo a otras figuras impositivas hasta alcanzar hoy a la práctica totalidad del sistema, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos europeos como el alemán, en el que la liquidación continúa siendo una actividad básicamente administrativa.

El sistema clásico al que viene a sustituir el presente respondía al criterio tradicional de interponer la actividad administrativa entre la norma jurídica abstracta y su concreta aplicación a un caso determinado.

Dentro del mismo pueden distinguirse cuatro etapas:

1. Declaración del contribuyente.
2. Liquidación provisional por parte de la Administración. Notificación y pago.
3. Comprobación.
4. Liquidación definitiva, notificación y pago de la diferencia, o, en su caso, devolución.

En este esquema, para que se produzca una primera liquidación de la deuda tributaria, y con ello la posibilidad de su satisfacción, es necesario que medie la actuación de la Administración, liquidando y notificando. El procedimiento liquidatorio gira, pues, en torno a la actividad administrativa. No hay deuda líquida, y por tanto posible ingreso de la misma, hasta que no interviene la Administración.

Las dimensiones que va tomando la Hacienda pública a partir de la Segunda Guerra Mundial hacen necesaria la articulación de un procedimiento de gestión en el que se pueda proceder a una primera liquidación y consiguiente pago de la deuda sin que concurra una actividad administrativa expresa. Surgen así los distintos regímenes de declaración-liquidación en los que el protagonismo del proceso de concreción de la deuda tributaria pasa a tenerlo el contribuyente. El esquema tradicional se modifica, quedando reducido a tres momentos:

1. Declaración y autoliquidación por parte del contribuyente, y pago.
2. Comprobación por la Administración.
3. Liquidación de la Administración, si no es conforme la comprobación; notificación, y pago de la diferencia, o, en su caso, devolución.

2. Principales tesis enunciadas en cuanto a la naturaleza jurídica de la declaración-liquidación

Siguiendo el trabajo del Profesor Clavijo (2), podemos encuadrar en cuatro grupos las diferentes posiciones doctrinales que se han tomado frente a la cuestión.

2.1 Tesis clásica. El acto administrativo tácito

En cuanto la función liquidatoria contiene un ingrediente imperativo, la liquidación no puede llegar a existir mientras no medie un pronunciamiento administrativo, sea éste tácito o expreso.

En el ámbito de una concepción subjetiva del acto administrativo se entiende que éste corresponde exclusivamente a la Administración, no es admisible su realización por el contribuyente.

En el procedimiento de la declaración-liquidación se distinguen dos momentos. En el primero es el contribuyente quien elabora una mera propuesta de liquidación. Es en el momento de la presentación y recepción del documento de autoliquidación cuando lo que era una simple propuesta de un particular se transforma en acto administrativo liquidatorio por la adhesión tácita de la Administración al proyecto presentado.

Básicamente han sido dos los defensores de esta construcción entre nosotros, los Profesores SAINZ DE BUJANDA y GUTIERREZ DEL ALAMO.

Dos objeciones relevantes se han hecho a esta teoría:

1. La Administración cuando admite la autoliquidación no ejerce funciones liquidatorias, sino recaudatorias. Desarrolla una mera actividad de caja, sin prejuzgar el montante de la obligación tributaria. No se adhiere a un proyecto de liquidación, se limita a admitir un ingreso.

2. No es de sencillo encaje la presunción, referida a un acto de liquidación. Dada la naturaleza de éste, debe ser notificado con indicación de los recursos pertinentes.

A lo primero cabe decir que si, presentada y satisfecha la autoliquidación, la Administración no comprueba —lo que ocurre en la mayoría de los supuestos— el ingreso efectuado por el contribuyente se transforma en definitivo por la simple prescripción de la acción de liquidar. Con lo que habríamos de concluir que se ha recaudado sin haber liquidado, en función de un proyecto de liquidación que en la mayoría de los casos es contrario a la Ley. Es más, si admitimos con MARTIN DELGADO que «la recepción de las autoliquidaciones es meramente material, no permitiendo deducir de ella ni siquiera un acto de aceptación recaudatoria; piénsese que se admite la declaración por correo, y el ingreso en una entidad colaboradora» (MARTIN DELGADO, J.M. *HPE* núm. 84, 1983). Si se entiende, pues, que tampoco hay recaudación, se podrá decir que en muchos casos el procedimiento de gestión de los tributos se ve sustituido en sus fases de liquidación y recaudación por un ingreso material de una cantidad obtenida en función de cálculos privados.

(2) CLAVIJO HERNANDEZ, F. «La autoliquidación tributaria» en *Estudios de Derecho y Hacienda* V.II. *Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.

En cuanto a lo segundo —la necesidad de notificar un acto de liquidación para poder entender que es tal— podría obviarse la dificultad adaptando a los requisitos que ha de reunir toda notificación, el justificante de haber efectuado la autoliquidación que se traslada al contribuyente.

2.2 Acto administrativo realizado por los particulares en virtud de representación o delegación

Esta es la tesis de MARTINEZ LAFUENTE (3).

Las autoliquidaciones vienen a ser, para este autor, «actos realizados en nombre de la Administración».

El Profesor CLAVIJO entiende que no hay delegación de funciones en tanto en cuanto el contribuyente no despliega al autoliquidar una función pública, sino que se limita a cumplir un deber. No se está ante un acto de representación o delegación, sino ante un acto propio de un particular «legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación».

Si formalmente la cuestión es clara, materialmente no lo resulta tanto. Y ello porque, como dice BANACLOCHE (4), pese a su extensión, el régimen de declaración-liquidación no deja de ser un método de gestión extraordinario. Extraordinario porque se traslada al contribuyente, so capa de eficacia, una función, la de liquidar, que de suyo corresponde a la Administración. Y ello reservándose el expediente formal de la liquidación por si la plasmación material de la misma no responde a los criterios administrativos.

En definitiva, que si en puridad formal no hay delegación de funciones, considerando los efectos que se derivan de la autoliquidación se descubre en la actividad desarrollada por el contribuyente un principio de semejanza con el procedimiento de liquidación que en otro tiempo desempeñara en exclusiva la Hacienda.

2.3 La autoliquidación como liquidación provisional

Defendidas principalmente por MORENO TORRES y BOLLO AROCENA (5), estas tesis son en líneas generales reconducibles a la enunciada por MARTINEZ LAFUENTE.

El art. 42 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas califica las autoliquidaciones como actos de gestión tributaria. En esencia, el apoyo de la tesis se sitúa en el eje argumental ya enunciado: el contenido y efectos de las declaraciones-liquidaciones es *de facto* equiparable al de las liquidaciones provisionales.

En el procedimiento de declaración-liquidación el contribuyente realiza unas actuaciones parecidas, al menos desde el punto de vista material —con semejantes características y efectos— a las que despliega la Administración a la hora de efectuar una liquidación provisional.

(3) MARTINEZ LAFUENTE, A. «El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanados de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución», en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 519 y 520.

(4) BANACLOCHE, J. *HPE* núm. 80, 1983.

(5) BOLLO AROCENA, M.C. *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Madrid, EDERSA, 1983, págs. 96 a 107.

Encuentra un escollo importante esta construcción en cuanto a la posibilidad de impugnación de la declaración-liquidación, pues en este punto se separa radicalmente de lo que es una liquidación provisional. Si la segunda es susceptible de impugnación, la primera requiere para ello un previo pronunciamiento administrativo contra el que actuar. Aunque pudiera llegar a entenderse que la recepción de la declaración-liquidación convierte la misma en acto administrativo por adhesión tácita (*vid.* tesis clásica) lo cierto es que el Derecho positivo exige una manifestación expresa de la Administración sobre el particular para que pueda entenderse que existe acto administrativo, y en consecuencia nacer el derecho a accionar contra el mismo.

Frente a tal dificultad en el desenvolvimiento de su planteamiento, reaccionan sus defensores entendiendo que la exigibilidad del pronunciamiento administrativo es más de orden procesal que material. Consideran así que se trata de un simple requisito formal que no ha de afectar a la naturaleza de la declaración-liquidación como tal. Sin embargo a mi parecer no se está ante un mero requisito, sino ante un presupuesto de procedibilidad. Si no hay acto administrativo —y el Derecho positivo es tajante en este punto— no hay siquiera posibilidad de proceder por faltar el presupuesto objetivo de toda actuación jurisdiccional. La exigencia de un pronunciamiento administrativo no es un mero requisito formal subsanable sin más.

2.4 Acto de colaboración

En ésta la tesis que mayor eco ha encontrado entre los tratadistas. Varias definiciones se han formulado en este sentido de la declaración-liquidación, que entiendo oportuno reproducir.

- i) «La autoliquidación es un acto de colaboración en la gestión tributaria, exigido por la ley, que se manifiesta en documentos privados... u oficiales...» (BANACLOCHE, J. *ob. cit.* pág. 54, 1983);
- ii) «actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas» (MARTIN DELGADO, J.M. *ob. cit.* pág. 49, 1983);
- iii) «la declaración efectuada por el sujeto pasivo y la consiguiente liquidación de la deuda tributaria por él mismo practicada, se encuadran mejor en el ámbito de los deberes de colaboración del contribuyente con la Administración» (ESEVERRI, E. «Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias» en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983);
- iv) «“actos del administrado” que, por imperativo de la Ley, éste debe cumplir en el marco del procedimiento de gestión tributaria con los efectos que la propia Ley le asigna» (PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*, T. II, 4.^a ed., EDERSA, Madrid, 1984);
- v) «acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material, y de cumplirla en ese importe liquidado» (CLAVIJO, F. *ob. cit.* pág. 738, 1987).

En igual sentido se han manifestado, sin enunciar definición alguna, o refiriéndose a la de otro autor, ALBIÑANA en 1979 (6), ARIAS VELASCO en 1984 (7), GUIO MONTERO en 1985 (8), y MANTERO SAENZ en 1987 (9).

La Jurisprudencia también se ha pronunciado en la línea de considerar la declaración-liquidación como un acto de colaboración del contribuyente con la Administración (cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1977).

Si las tesis a grandes rasgos expuestas en los epígrafes anteriores pueden ser aceptables de «lege ferenda», parece esta última la más adecuada a la vista del Derecho positivo. No obstante, esta situación plantea un desfase entre lo material y lo formal que en definitiva es de donde arranca toda la polémica y que provoca abundantes problemas desde la óptica de la seguridad jurídica y la justicia tributaria.

Así puede decirse con PEREZ DE AYALA, J.L., y GONZALEZ, E., que si «desde el punto de vista del Derecho Tributario material, su contenido y efectos (de la declaración-liquidación) son asimilables a los que la ley atribuye a las liquidaciones provisionales... procesalmente, y desde el punto de vista del Derecho Tributario administrativo, no son actos administrativos, por tanto, liquidaciones provisionales» (*ob. cit.* pág. 85)

Esta disociación se advierte con claridad al considerar el pago como actividad coincidente con la presentación de la declaración-liquidación (cfr. art. 20,4 del Reglamento General de Recaudación y leyes propias de los tributos en que se ha establecido este régimen).

El sentido y causa última del tributo —la detracción de recursos en aras de la satisfacción de necesidades públicas— aparece como tal en la declaración-liquidación: el pago. La Administración no se manifiesta sobre el montante de la obligación tributaria, pero admite la existencia de uno de sus elementos más relevantes que en definitiva va a coincidir, en la mayoría de los casos, con el importe de la deuda tributaria. ¿Puede decirse entonces que no hay obligación tributaria líquida cuando se ha satisfecho parte, todo, o más del montante a que ha de ascender la deuda tributaria?

III — LA DECLARACION EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El art. 34,2 de la Ley 29/87 reguladora del ISD concede al Gobierno la facultad de regular los procedimientos de liquidación y pago del Impuesto, incluido en su caso el de auto-liquidación, con carácter general o para supuestos especiales.

Ante las dificultades que supone la elaboración de un nuevo Reglamento que sustituya al de 1959, y probablemente porque la calidad técnica de éste permite su aplicación pese al cambio legislativo, el ejecutivo ha optado por preparar unas normas reglamentarias de carácter provisional para la regulación de aquellos aspectos del Impuesto que por su novedad requieren una normativa específica.

(6) ALBIÑANA, C. *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1979, págs. 537 a 539.

(7) ARIAS VELASCO, J. *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 1984.

(8) GUIO MONTERO, *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Valladolid, Lex Nova, 1985.

(9) MANTERO SAENZ, A. *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, 3ª edición, Escuela de Hacienda Pública, 1987.

Entre otras cuestiones se recoge en este texto un régimen peculiar de autoliquidación, que introduce un elemento relevante en el debate sobre la naturaleza jurídica de este instituto: la potestabilidad. Haciéndose eco del precepto legal arriba citado reserva el régimen de declaración-liquidación a unos supuestos tasados y, lo que es más importante, su adopción tiene carácter facultativo, no imperativo.

En un primer momento se describirá el contenido del mencionado Real Decreto en cuanto al régimen que viene siendo estudiado se refiere (punto 1) para en función del mismo dar paso a una serie de consideraciones sobre su sentido y relevancia (punto 2).

1. El Real Decreto 422/88 de 29 de abril sobre normas provisionales para la gestión y liquidación del ISD

1.1 Requisitos para acceder al régimen de declaración-liquidación

Tras enunciar el carácter potestativo de la misma —«podrá ser objeto de autoliquidación»—, el art. 13 del Decreto establece dos requisitos para que se pueda acceder a este régimen:

i) de orden SUBJETIVO. Inclusión de todos los causahabientes en un mismo documento o declaración tributaria, y unanimidad de los mismos en cuanto a la opción por el régimen de declaración-liquidación;

ii) y de orden OBJETIVO. Habrá de someterse al régimen escogido la totalidad de los bienes y derechos transmitidos.

Si la transmisión es *mortis causa* deben cumplirse ambas condiciones, y sólo la segunda en los restantes casos.

Por cuanto al elemento TEMPORAL se refiere, el art. 15 se remite para su regulación al art. 3 del Decreto, que recoge dos supuestos:

i) *mortis causa*, incluidos los beneficios de contratos de seguros de vida. La documentación —en este caso la declaración-liquidación— habrá de presentarse en el plazo de seis meses a contar desde el día del fallecimiento;

ii) en los restantes supuestos, 30 días hábiles desde el siguiente al de causa o celebración del acto o contrato.

En los artículos 4 y 5 se regulan supuestos de prórroga y suspensión de los plazos indicados.

El punto segundo del art. 15 se dedica a los requisitos FORMALES. Se habrá de practicar en el modelo de impreso que facilite al efecto el Ministerio de Economía y Hacienda. A éste se acompañarán copia auténtica y simple (si es público) o copia y original (si es privado) del documento en que se recoge el negocio de que trae causa la transmisión.

1.2 Procedimiento

Tiene dos momentos. La realización de la autoliquidación por el sujeto pasivo, y su presentación ante el órgano administrativo que corresponda.

La primera fase no tiene mayor complicación que la que pueda suponer la de completar el impreso correspondiente, y que no ha de ser poca tenida en cuenta la complejidad del tributo.

En cuanto a la segunda caben dos supuestos:

i) si de la práctica de la autoliquidación no resulta cuota tributaria a ingresar, se presenta el impreso directamente en la oficina gestora, que sellará y anotará el documento original —devolviéndose al interesado— y conservará la copia simple a efectos de examen, comprobación y práctica de las liquidaciones complementarias que en su caso procedan;

ii) si resulta importe a ingresar, el procedimiento se desglosa en dos momentos:

— en primer lugar se efectuará el ingreso que resulte de la autoliquidación, en la Caja que corresponda;

— hecho lo cual, se presentará la autoliquidación, junto con el documento original y su copia en la oficina competente. Esta oficina sellará y anotará los documentos en los términos ya enunciados.

2. Consideraciones

Es sin duda lo más relevante de esta regulación el que, como ya se ha dicho, su adopción tenga carácter facultativo. Afecta directamente esta circunstancia a la naturaleza del instituto jurídico, y de modo radical. Difícilmente se podrá afirmar, a la vista del citado Real Decreto, del procedimiento de declaración-liquidación que es manifestación de un deber de colaboración o, como dice CLAVIJO, que la autoliquidación es un acto debido, al menos en cuanto a ISD se refiere. En la ordenación de este régimen en ISD, la declaración-liquidación deja de ser un acto debido para convertirse en un acto querido, potestativo, en definitiva en un derecho o facultad del sujeto pasivo, que podrá ejercer ciertas condiciones.

¿Qué ventajas encuentra el contribuyente en este régimen? En principio una mayor celeridad en la liquidación del impuesto de por sí el único beneficio que supone —si se puede considerar como tal— es el de concretarse antes la deuda tributaria.

Examinada la cuestión con detalle se descubre sin embargo que la mayor celeridad sí puede tener interés en el caso de que se pretenda una liquidación parcial a cuenta, a efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores o efectos que se hallasen en depósito y en otros supuestos análogos. En este caso mediante el régimen de declaración-liquidación se podrá disponer con mayor prontitud de los bienes mencionados, sin tener que aguardar a la práctica de la liquidación parcial a cuenta por parte de la oficina gestora (cfr. art. 8,6).

En cuanto a los efectos registrales, pese a regularse en el art. 16 dentro el capítulo sexto, dedicado a las autoliquidaciones, la opción por el régimen de declaración-liquidación no trae ninguna ventaja en tanto en cuanto surte los mismos efectos en las oficinas registrales la justificación del pago que la presentación del documento que se pretende registrar ante los órganos competentes para su liquidación.

Para terminar, un comentario respecto al art. 16. En este precepto se dice que cuando el documento se haya admitido en el Registro en virtud de autoliquidación, se extenderá una nota al margen; advirtiendo que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de las liquidaciones complementarias que, en su caso, proceda practicar. Pues bien, en su punto cuarto se establece que tal nota deberá ser cancelada cuando se presente carta de pago de liquidación complementaria, y, en todo caso, a los cinco años de expedición. En otras palabras, que por lo que al Registro se refiere tiene los mismos efectos una liquidación administrativa que una autoliquidación con cinco años de vigencia. En este último supuesto, y es lo que interesa destacar, nos encontraremos con que los cálculos privados de una autoliquidación habrán adquirido la firmeza de una liquidación formal administrativa, cosa que ya viene pasando en la mayoría de los tributos y que analizado con detenimiento cuestiona el procedimiento.

IV — CONCLUSIONES

1. Los abundantes problemas prácticos y teóricos que ha generado el procedimiento de declaración-liquidación traen su causa de la contradicción que se produce entre su desarrollo material y su consideración formal.

Si atendiendo a sus efectos es equiparable a la liquidación administrativa, al abordar su configuración, la calificación jurídica se decanta hacia el ejercicio de un deber por un particular.

Del intento de enlazar dos divisiones de una misma realidad han surgido diversas concepciones doctrinales que, aparentemente opuestas entre sí, se complementan en muchos aspectos.

Para SAINZ DE BUJANDA la Administración se adhiere tácitamente a la propuesta del particular; para MARTINEZ-LAFUENTE y BOLLO AROCENA lo que se produce es una delegación administrativa; y para CLAVIJO sencillamente no hay propiamente actuación administrativa, sino despliegue de un deber de colaboración.

La Administración está haciendo una dejación material de facultades, aunque no una delegación formal, y de algún modo se adhiere a lo que propone el contribuyente, al admitir la presentación de la autoliquidación. Y cuando se eleva tal propuesta no es menos cierto que se está ejerciendo un deber de colaboración.

2. El Real Decreto 422/88 de 29 de abril por el que se establecen una serie de normas provisionales para la gestión y liquidación del ISD introduce en el debate sobre la declaración-liquidación un factor de discusión relevante: el carácter opcional que se atribuye a este procedimiento por cuanto a su aplicación al ISD se refiere. Se pasa de un deber a un derecho.

3. En un principio el procedimiento de declaración-liquidación nace como expresión de una limitación administrativa: la imposibilidad fáctica de liquidar un volumen creciente de declaraciones.

Al superarse tal condicionante por la aparición de medios informáticos —extremo éste que viene demostrado por la extensión de las llamadas liquidaciones paralelas— no parece justificado el mantener, al menos en la casi totalidad del sistema tributario, el régimen de autoliquidación. Superado el escollo por otra vía, no tiene sentido mantener un remedio que genera abundantes problemas.