



Universidad  
de La Laguna

Facultad de Derecho



Grado en: Derecho  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso 2013/2014  
Convocatoria: Junio

ANÁLISIS JURÍDICO DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.  
CLAVES PARA ANALIZAR ALGUNAS CUESTIONES PRÁCTICAS.

LEGAL ANALYSIS OF THE TAX ASSESSMENT.  
KEYS TO ANALYSE SOME PRACTICAL ISSUES.

Realizado por el alumno D. Héctor González Núñez.

Tutorizado por el Profesor D. Francisco Clavijo Hernández.

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

## ABSTRACT

The study of some aspects of Tax Law, like tax assessment, is the subject of this paper. For that purpose we have taken into account the measures established in the Administrative Law (LRJPAC according to its initials in Spanish) and in the Tax Legislation (LGT according to its initials in Spanish). In order to so we have participated in the discussion about their definition of tax assessment and we have chosen the one widely welcomed by the Spanish doctrine. In order to develop this idea, we include a section devoted to the tax assessment types and the relationship between the provisional assessment and the final assessment. Furthermore, due to the importance attached to its implementation, we present the analysis of the problems that exist nowadays in accordance with tax assessments. Our focus will be in three of them. The first one is related to the calculation of the late payment interest of the assessments by the Administration when they are replacing another assessment previously cancelled. Moreover, we analyze what happens when there is a delay or breach of obligation by the Administration. The second problem alludes to the Administration's duty to instigate the tax assessments and the consequences of reiterated breaches. Finally, provisional assessments in the limited verification procedure are studied.

## RESUMEN

El presente trabajo contiene el estudio de varios aspectos de una de las instituciones propias del Derecho Tributario como es el acto de liquidación. Para ello hemos tenido en cuenta las previsiones establecidas tanto en la normativa administrativa (LRJPAC) como en la legislación tributaria (LGT). Para su realización, hemos participado en el debate existente acerca de su definición de acto de liquidación, y hemos elegido la que presenta mayor seguimiento en la doctrina española dedicada al respecto. Para su desarrollo, incluimos un epígrafe dedicado a las clases de liquidación y a la vinculación entre la liquidación provisional y la definitiva. También, por la importancia que reviste para su aplicación, presentamos el análisis de los problemas que existen hoy en día respecto a las liquidaciones tributarias centrándonos en tres de ellos. El primero, el relativo al cálculo de los intereses de demora en las liquidaciones realizadas por la Administración cuando sustituyen a otra liquidación previamente anulada, y qué ocurre cuando existe retraso e incumplimiento por parte de la propia Administración. El segundo, se refiere al deber de ésta última de motivar los actos de liquidación y las consecuencias que conlleva su incumplimiento reiterado. Y, por último, se estudian las liquidaciones provisionales en los procedimientos de comprobación limitada.

<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>II. ACTO DE LIQUIDACIÓN.....</b>	<b>7</b>
1. <i>Concepto doctrinal.</i> .....	7
2. <i>Naturaleza del acto de liquidación.</i> .....	10
3. <i>Elementos del acto de liquidación.</i> .....	10
a. <i>Cuantía de la obligación tributaria</i> .....	12
b. <i>Concepto tributario.</i> .....	13
c. <i>Sujeto pasivo.</i> .....	13
d. <i>Motivación.</i> .....	14
e. <i>Declaración de voluntad.</i> .....	15
4. <i>La notificación del acto de liquidación</i> .....	16
<b>III. LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA. 18</b>	
1. <i>Clases de liquidación.</i> .....	18
2. <i>La vinculación entre la liquidación provisional y la definitiva</i> .....	21
<b>IV. ALGUNAS CUESTIONES QUE SE SUSCITAN HOY EN TORNO A LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>23</b>
1. <i>El cálculo de los intereses de demora en los casos de sustitución de la liquidación por anulación de la anterior.</i> .....	23
2. <i>Motivación de las liquidaciones tributarias.</i> .....	25
3. <i>Las liquidaciones provisionales en los procedimientos de comprobación limitada.</i> .....	27
<b>V. CONCLUSIONES .....</b>	<b>29</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>32</b>

**ABREVIATURAS UTILIZADAS**

<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>CC</b>	Código Civil
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>ISD</b>	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LRJAP y PAC</b>	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común
<b>RGI</b>	Reglamento de Gestión e Inspección
<b>SAN</b>	Sentencia de la Audiencia Nacional
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia

## **I. INTRODUCCIÓN.**

El presente trabajo tiene por objeto cumplir con la exigencia requerida para la obtención del título de Graduado en Derecho en la Universidad de La Laguna. El mismo contempla el estudio del concepto de acto de liquidación, sus clases, así como algunos de los aspectos problemáticos que se suscitan alrededor del mismo.

Su realización conlleva la demostración de la adquisición de competencias tanto generales como específicas que evidencien nuestro dominio de aquellas tareas esenciales en un profesional del Derecho.

En cuanto a las razones para su elección son varias. En primer lugar, está la adquisición de ciertas competencias básicas de investigación jurídica como el saber realizar la búsqueda, obtención y manejo de las fuentes jurídicas que es primordial para cualquier jurista, bien sean éstas fuentes de origen legal, jurisprudencial o doctrinal y que se encuentran explicadas en este estudio. Asimismo, esta búsqueda y manejo posibilita, a la vez que facilita, la adquisición progresiva de una conciencia crítica en el análisis del ordenamiento jurídico, en este caso el ordenamiento jurídico tributario.

De igual forma ha sido necesario, y de gran utilidad, el empleo de las TIC para la búsqueda y obtención de la información jurídica referida anteriormente. Solamente así, podría dar como resultado un ejemplo de comunicación escrita utilizando argumentación jurídica.

En segundo lugar, otro motivo lo conforma nuestro deseo de profundizar en el conocimiento e identificación de las instituciones jurídicas del Derecho Tributario, concretamente el acto de liquidación, así como su problemática. Esto es aún más importante cuando se consigue combinar en el presente trabajo las dos áreas disciplinares que me resultan más atractivas como es el Derecho Tributario, en lo relativo a la liquidación tributaria, y el Derecho Administrativo en lo referente a la teoría del acto administrativo.

Para concluir, el estudio del acto de liquidación tributaria y su problemática actual, reitero, constituye el núcleo de este trabajo. Su contenido se estructura en tres apartados bien diferenciados. En el primer epígrafe se acomete el estudio tanto del concepto de acto de liquidación, con las precisiones terminológicas pertinentes, como el de los elementos que lo componen. El segundo punto, está dedicado a las clases de liquidación y a la vinculación entre la liquidación definitiva y la liquidación provisional. Y, el tercer epígrafe, analiza algunos de los aspectos problemáticos que generan en la actualidad las liquidaciones tributarias. Para finalizar, presentamos las obvias conclusiones en las que se sintetizan diversos aspectos que se deducen del estudio pormenorizado de cada uno de los núcleos de los distintos epígrafes.

## II. ACTO DE LIQUIDACIÓN.

### 1. *Concepto doctrinal.*

Para empezar, ha de señalarse que en la doctrina encontramos gran variedad de autores que, refiriéndose todos ellos a lo que hoy acuñamos como «acto de liquidación», emplean múltiples expresiones que crean cierta confusión terminológica que estimamos debe clarificarse desde un primer momento<sup>1</sup>.

Así pues, hallamos en la doctrina a autores (LAFERRIERE, WALINE) que acostumbran a emplear el vocablo «acto creador de la deuda impositiva» aunque contra ellos se rechaza tal terminología puesto que, la deuda tributaria nace desde la misma realización del hecho imponible y no desde el dictado del acto de liquidación en cuestión. Por otra parte, suelen utilizarse otras expresiones como «orden de pago» o «intimación de pago» en las que desaparecen algunos rasgos distintivos del acto de liquidación o, como es frecuente en la doctrina latinoamericana (JARACH, DE LA GARZA), se decantan por el uso de expresiones como «determinación tributaria» o «acto de determinación». Asimismo, está extendida en la doctrina italiana la utilización de la locución «acto de imposición»

---

<sup>1</sup> Sobre este debate, *vid.* Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 31-45.

A mayor abundamiento y sin ánimo de entrar en el estudio detallado de términos como el italiano «accertamento» (GIANNINI) o el alemán «steuerbescheid» concluiremos afirmando que es preferible abrazar la expresión «acto de liquidación» y ello por varias razones que, siguiendo a RUIZ GARCÍA, podemos sintetizar en el uso frecuente y habitual por parte del Derecho Tributario nacional, la legislación, la doctrina y la jurisprudencia.

Hechas estas precisiones, debemos abordar el concepto del acto de liquidación<sup>2</sup>. No obstante, y aunque pueda parecer que va en contra del ánimo del autor de este trabajo, hemos de recordar la premisa proclamada por JAVOLENO, según la cual *omnis definitio in iure civile periculosa est*. Ahora bien y reiterando palabras de RUIZ GARCÍA, al que seguimos en estas líneas, «la Ciencia del Derecho no ha dejado de reconocer el saldo positivo que una correcta definición puede arrojar, tanto por lo que se refiere a la más cabal comprensión del instituto definido como, a la postre, por la mayor seguridad jurídica que toda clasificación conlleva» y más aún respecto a términos como el de liquidación que con frecuencia suele dar paso a interpretaciones y concepciones diferentes y a veces parcialmente contradictorias. Así pues, a esta práctica definitoria en pro de la seguridad jurídica se ha sumado el legislador nacional puesto que, como novedad, define el acto de liquidación en el primer apartado del artículo 101 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>3</sup> de 2003:

*«La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad, que en su caso, resuelve a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.»*

Por su parte, analizando los conceptos con empleo más extendido en la doctrina podemos distinguir tres posturas: la primera de ellas que estudia la liquidación desde un concepto procedimental; otra que defiende al acto de liquidación desde una visión material; y por último las definiciones mixtas del acto de liquidación que integran las dos posturas ya citadas

<sup>2</sup> Vid. Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 45-64

<sup>3</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



Partiendo de la tesis procedimental podemos definir la liquidación como el acto resultante del procedimiento de gestión. Acudiendo a autores destacados, observamos que BERLIRI lo define en varios trabajos como «aquel acto que, sobre la base de los elementos determinados mediante dicho procedimiento o de los determinados directamente y sin controversias con el interesado, constituye, el acto final del procedimiento de aplicación del tributo» siendo criticada por ser una mera especificación de la tesis que define al acto administrativo como aquel que se desprende del procedimiento administrativo correspondiente. Por otra parte, y con una concepción divergente del procedimiento de imposición, MAFFEZZONI caracteriza al acto de liquidación como «el acto final del procedimiento de imposición, aquel que produce el efecto jurídico querido por el procedimiento administrativo, no es un acto de la Administración pública, sino un acto de transferencia de ciertas sumas de dinero por los sujetos pasivos del poder de imposición a los órganos de la Administración pública, es decir, como el acto esencial del procedimiento».

Frente a esta definición del acto de liquidación como acto resultante del procedimiento de liquidación hallamos a quiénes, desde una concepción material, delimitan al acto de liquidación como aquel que determina la cuantía de la deuda tributaria y ello partiendo de la percepción tradicional del acto de liquidación como el que determina la cuantía de la prestación concretamente debida a pesar de que ello ponga de manifiesto el desconocimiento de otros fundamentos integrantes o la relevancia de los aspectos fijados al liquidarse la deuda.

Por último y con cierta exégesis aglutinadora y comprensiva, surge la definición mixta del acto liquidación ya que los anteriormente expuestos, dejan palpable que de manera autónoma no sirven para definir el acto de liquidación de una manera efectiva. De esta forma, SAINZ DE BUJANDA explica que el acto de liquidación «se singulariza por dos notas fuertemente caracterizadoras, a saber: 1ª. En cuanto a su contenido, es el acto que determina el importe de la deuda tributaria y 2ª. respecto al lugar que ocupa en el procedimiento, es el último eslabón de la cadena, es decir, el que cierra el procedimiento liquidatorio, o al menos, una de sus fases». Por último y con un cierto

afán didáctico, CLAVIJO<sup>4</sup> define al acto de liquidación como «aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectivo, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda».

## 2. *Naturaleza del acto de liquidación.*

Una vez solventado el siempre problemático aspecto de la definición del acto de liquidación procederemos a exponer algunos esbozos de otro asunto, tampoco exento de polémica, como es su naturaleza.

Para empezar, es evidente que el acto de liquidación es una *resolución administrativa* entendida como tal puesto que va dirigido a hacer exigible la obligación tributaria del contribuyente. Sin entrar en la controversia entre resolución administrativa y comprobación, diremos que aquella consiste en una manifestación de voluntad en la que la autoridad administrativa, atendiendo a los intereses públicos por los que vela, ejercita la propia potestad influyendo correlativamente en las situaciones subjetivas del particular. Es más, mediante esta liquidación, bien sea de carácter provisional o definitiva, la Administración trata de exigir del contribuyente el pago del tributo correspondiente que generó la realización por éste del hecho imponible.

Vinculado con esto, el acto de liquidación es un acto declarativo en tanto que, mediante éstos, las oficinas gestoras o inspectoras de la Administración financiera se limitan a declarar el importe de la deuda tributaria que nació antes de producirse la realización del hecho imponible.

## 3. *Elementos del acto de liquidación.*

De la concepción anteriormente apuntada sobre acto de liquidación se desprenden fácilmente los elementos que integran el acto de liquidación y permite

---

<sup>4</sup> Clavijo, F., “El acto de liquidación”. *Revista Española de Derecho Financiero* N° 20, octubre-diciembre 1978, pág. 653.

diferenciar, partiendo de la doctrina alemana, un contenido esencial (*Mussinhalte*) constituido por la cuantía de la deuda tributaria y el obligatorio (*Sollinhalte*) que lo conforman los restantes elementos fiscalmente relevantes. Hemos de recordar, por la importancia que ello conlleva, que este análisis de los elementos trae consigo una consecuencia de gran relevancia relacionada con validez jurídica del acto. Así, si bien la falta de los elementos considerados obligatorios determinan la anulabilidad del acto, la omisión de los elementos esenciales decreta la nulidad del acto de liquidación cuando no la inexistencia del mismo.<sup>5</sup>

Con anterioridad a la LGT de 2003, la inexistencia de una regulación explícita y esclarecedora sobre el contenido del acto de liquidación precisaba de una explicación por parte de la doctrina. Ahora bien, tras la entrada en vigor de esta Ley, el artículo 102.2 señala el contenido del acto de liquidación que deberá expresar, además de los elementos identificadores de la pretensión tributaria que dicho acto determina, la indicación de la deuda tributaria debida, así como el resto de aspectos determinantes de la cuantía de la deuda:

*«La liquidación se notificarán con expresión de:*

- a) La identificación del obligado tributario.*
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.*
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano que hayan de presentarse y plazo para su interposición.*
- e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.*
- f) Su carácter de provisional o definitiva».*

Con el ánimo de ayudar al razonamiento del contenido del acto de liquidación seguiremos la división de contenido esencial y obligatorio elaborada, entre otros, por el

---

<sup>5</sup> Vid. Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 95.

mismo profesor CLAVIJO<sup>6</sup> que entiende que los elementos del acto de liquidación son los siguientes:

a. *Cuantía de la obligación tributaria*

Como hemos dicho, el elemento esencial del acto de liquidación es la indicación de la cuantía de la suma debida que, como tal elemento esencial, es el fundamental y el que permite, aunque no encuentra regulación expresa en la legislación actual, identificar la propia razón del acto. Aún así, destacamos que hay doctrina conocida que niega la misma naturaleza esencial de la cuantía de la obligación tributaria respecto al acto de liquidación. De esta forma, JARACH proclama que «el contenido esencial e ineludible de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado». Asimismo, ALLORIO proclama que el acto de imposición “es” con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria y que la fijación de la cuantía de la deuda cumple un papel de *condicio iuris* por lo que el autor afirma que el acto de imposición existe aunque no se haya expresado la cuantía debida por el obligado porque ésta «es un simple corolario aritmético de la base imponible establecida a partir de la cual se obtiene con automática facilidad».

En lo referente a la validez jurídica del acto, hemos de reiterar que de faltar la expresión cuantía de la deuda tributaria, el acto de liquidación adolecería de nulidad de pleno derecho. Además de ello, otra cuestión polémica en relación con la cuantía de la deuda en el acto de liquidación es si pertenecen al mismo otras obligaciones accesorias como los intereses de demora del artículo 26<sup>7</sup> y los recargos exigibles de los artículos 27

---

<sup>6</sup> Vid. Clavijo, F., “El acto de liquidación”. *Revista Española de Derecho Financiero* Nº 20, octubre-diciembre 1978, pág. 664.

<sup>7</sup> Art. 26.1 LGT «El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución impropcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria».

y 28 de la LGT<sup>8</sup> legalmente relacionados con la deuda principal aunque encuentra una fácil conclusión considerando que esos intereses y recargos, al ser obligaciones accesorias, no constituyen por su propia naturaleza elementos integrantes en sí del acto de liquidación.<sup>9</sup>

*b. Concepto tributario.*

El acto de liquidación ha de incluir una mención del título por el que se debe la deuda tributaria y ella debe realizarse con gran precisión puesto que, junto al sujeto pasivo del impuesto, el concepto que provoca el giro de la liquidación, es decir, la realización del hecho imponible, es la que permite determinar individualmente el acto liquidatorio.

*c. Sujeto pasivo.*

El 102.2 LGT recoge que el acto de liquidación debe señalar quién es el deudor de la obligación tributaria. Con todo, el término sujeto pasivo puede prestarse a dos interpretaciones: una de ellas, la que defendemos nosotros, la que permite designar a la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria y, la otra, que entiende como sujeto pasivo el elemento subjetivo del presupuesto de hecho definido en la norma.

Respecto al sujeto pasivo, que debe dirigirse a un sujeto dotado de capacidad de obrar, existen cuestiones complejas en lo que a la aplicación del Derecho Tributario se refiere como es saber qué sucede cuando el sujeto pasivo es un ente sin personalidad jurídica sobre la cual hay opiniones que defienden que en estos casos se ha de girar una liquidación unitaria (SAINZ DE BUJANDA) y también hay autores (CORTÉS DOMÍNGUEZ) que entienden errónea esta postura basándose en el hecho de que el que haya realizado el hecho imponible sea un ente sin personalidad jurídica no quiere decir que este “ente”

---

<sup>8</sup> Art. 27.1 LGT: «Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria».

Art. 28.1 LGT: «Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley. Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario».

<sup>9</sup> Vid Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 97-104.

sea sujeto titular de obligaciones sino que las personas que lo integran quedarán obligadas precisamente por ser parte de ese sujeto.<sup>10</sup>

*d. Motivación.*

La motivación de las liquidaciones tributarias, según el artículo 102 LGT, será obligatoria «*cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo*».

Como veremos al analizar la problemática actual respecto a las liquidaciones tributarias la importancia de la motivación de las mismas reviste gran importancia. Siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>11</sup>, hemos de recordar que «*motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto*»

Con base en la jurisprudencia constitucional hemos de decir que, al ser un medio de control de la causa del acto, la motivación está sujeta a una serie de requisitos, en especial, la suficiencia. El TC dice, en la STC 26/1981 de 17 de Julio<sup>12</sup>, que «*la motivación es no sólo una elemental cortesía, sino un requisito del acto de sacrificio de derechos*» y lo confirma en la STC 36/1982 de 16 de Junio<sup>13</sup> al afirmar que «*debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos*». En lo que se refiere a la suficiencia de la motivación el TC afirma también en esta última sentencia<sup>14</sup>, que la motivación escueta o sucinta basta ser suficientemente indicativa para entenderse satisfecha la misma, no conllevando ausencia de motivación ni la nulidad del acto.

<sup>10</sup> Vid Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 107-117.

<sup>11</sup> García de Enterría A. y Fernández T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Pamplona, 2006, pág. 568.

<sup>12</sup> Tribunal Constitucional (Sala Segunda), sentencia núm. 26/1981 de 17 julio. Fundamento Jurídico 14º.

<sup>13</sup> Tribunal Constitucional (Sala Primera), sentencia núm. 36/1982 de 16 de Junio. Fundamento Jurídico 8º.

<sup>14</sup> Tribunal Constitucional (Sala Primera), sentencia núm. 36/1982 de 16 de Junio. Fundamento Jurídico 8º.

Centrándonos en la motivación de la liquidación tributaria, la ley no exige motivar el acto en los procedimientos iniciados por declaración, en los casos en que la Administración no revise los datos declarados por el contribuyente o en los casos en que, mediando comprobación, el resultado de ésta sea conforme con los datos declarados por el contribuyente.

Así, pues en el resto de los casos y según recoge el ya citado 102 LGT, se deberá expresar en la liquidación «*los hechos y elementos esenciales que las originen, así como los fundamentos de derecho*». No obstante, como señala PÉREZ ROYO<sup>15</sup>, incluso en los casos en que la ley salva la necesidad de motivar, la liquidación tributaria ha de contener un pronunciamiento sobre éstos aunque sea de forma implícita.

*e. Declaración de voluntad.*

Como acto administrativo y partiendo de la definición aportada por ZANOBINNI, el acto de liquidación se sustancia en una declaración de voluntad. Por ello, no faltan autores que destacan este matiz dentro de los elementos del acto de liquidación como es GIANNINI que defiende que la liquidación no se reduce a la certificación de la deuda tributaria sino que consiste en la declaración de voluntad de que el impuesto liquidado ha de satisfacerse porque los efectos jurídicos propios de la liquidación están ligados a la voluntad declarada. En cambio, también hay autores que niegan que la declaración de voluntad forme parte del acto de liquidación (HEYDEN) para quienes el acto de liquidación solo determina la cuantía de la deuda tributaria.

Quedando constatada por las definiciones expuestas con anterioridad que la declaración de voluntad integra el acto de liquidación hay que recordar que esta declaración se muestra con ciertas peculiaridades como recuerda GIANNINI, al tratarse de una declaración de voluntad procedimental que muestra la facultad de determinación o medición y cuyo contenido puede estar predeterminado por el de otros actos del mismo o de otro órgano instituyendo un criterio delimitador del acto de liquidación y siendo un elemento fundamental de éste<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Pérez Royo F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2012, págs. 259-260.

<sup>16</sup> Vid Ruiz García, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 127-134.



#### 4. *La notificación del acto de liquidación*

La notificación efectiva de los actos administrativos desempeña un papel fundamental en la eficacia de los mismos. No obstante a pesar de la unanimidad que hay respecto a su relevancia no existe el mismo acuerdo acerca de la relación que guarda ésta con el acto administrativo notificado.

Ciertos autores, a cuya tesis nos adherimos, defienden la autonomía de la notificación como acto de comunicación respecto del acto notificado comprendiendo que la notificación es un requisito de eficacia del acto notificado. Frente a estos autores, se sitúan quienes conciben esta comunicación como la exteriorización del acto requerido por el ordenamiento en el caso específico, es decir, como requisito constitutivo del acto cuya ausencia haría imperfecto el acto en cuestión.

Cabe añadir en estos momentos, la solución que elabora la doctrina alemana en la que se ayuda, por una parte, de los pasos que integran la creación del acto administrativo y, por la otra, de un análisis de la naturaleza del acto liquidatorio. Así, como fases de la producción del acto administrativo diferencia tres: la formación de la voluntad, la manifestación o declaración de voluntad realizada cuando el funcionario competente emite, rubrica y firma el acto y, por último, la notificación al interesado de la voluntad que integra el acto administrativo.

No obstante, respecto de estos íter de formación del acto administrativo hay grandes divergencias sobre cuál es el momento en que se entiende que existe el acto. Un sector de la doctrina defiende que la notificación es un requisito que afecta tan sólo a su eficacia entendiendo que el nacimiento del acto presupone la formación de la voluntad y su manifestación y, para desplegar sus efectos, ha de llevarse a cabo la notificación al destinatario.

Por su parte, y en clara contraposición a lo anterior, hay autores que conciben la notificación como un elemento del acto y que, si bien distinguen las tres fases de formación del acto administrativo, estas tres han de concurrir necesariamente para entender nacido el acto y la falta de alguno de ellos tendría como consecuencia no entender al acto en cuestión como existente.



Las clases de notificación y las formas de la misma son otros aspectos importantes de la notificación del acto de liquidación tributaria. Dentro de las clases, se distingue la notificación expresa que se practica de forma individual en el caso en que el destinatario sea una o varias personas determinadas y la colectiva, que se efectúa en los tributos periódicos y se refiere a una pluralidad de personas.

Respecto a la notificación colectiva, hay casos en los que, como sucede en los tributos de recibo, una vez se realice la notificación de la liquidación correspondiente al alta en el registro, padrón, o matrícula correspondiente, se notificarán colectivamente las sucesivas liquidaciones por medio de edictos. Finalmente, y de forma excepcional, hay casos en los que la notificación no será preceptiva, siempre que la Administración se lo “notifique” por escrito al obligado tributario o a su representante.

Como dijimos anteriormente, otro aspecto fundamental de la notificación es la forma en la que se practica la misma. La forma habitual sigue siendo la tradicional, esto es, el correo certificado aunque, no obstante, hay otras formas de notificación que también son frecuentes en la práctica como es la notificación por comparecencia. Esta última aparece regulada por los artículos 112 LGT y 115 RGI<sup>17</sup>, y solo se lleva a cabo *«cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo»*. En estos casos, se cita al interesado o a su representante para ser notificados *«por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez, para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:»* sede electrónica del organismo correspondiente o en el boletín oficial que corresponda, según la Administración de la que proceda el acto que pretende notificar.

Por último, y con marcado carácter innovador, el artículo 115 RGI y el RD 1363/2010<sup>18</sup> prevé la notificación mediante medios electrónicos y telemáticos que

---

<sup>17</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes a los procedimientos de aplicación de tributos.

<sup>18</sup> Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

realiza la Administración Tributarias respecto a obligados tributarios que no sean persona física por lo que, lógicamente, esta forma de notificación adquiere mayor relevancia en la liquidación del Impuesto de Sociedades.

### **III. LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.**

#### *1. Clases de liquidación.*

El artículo 101.2 LGT establece que las liquidaciones serán «provisionales o definitivas». A pesar de ello, esta clasificación se encuentra vacía en tanto no regula qué debemos entender por acto de liquidación definitiva y acto de liquidación provisional. Por ello, y siendo conscientes de la necesidad de un análisis más exhaustivo, acudiremos a la doctrina y a la jurisprudencia para atender a las distintas soluciones que han aportado.

Como vemos, la distinción se muestra desde la terminología empleada por la Ley: definitiva frente a provisional. A mayor abundamiento, este mismo artículo, en su apartado 3, establece que:

*«3. Tendrán la consideración de definitivas:*

- a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.*
- b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter»*

Así pues, decimos que el carácter de definitivo se deriva de dos aspectos, uno sustancial y otro procedimental respectivamente, que han sido perfectamente expuestos por la doctrina. El primero de ellos reside en que ya la Administración, al dictar el acto, cuenta con todos los datos necesarios o posibles de los elementos que integran el hecho imponible y tiene formado juicio sobre el mismo. El segundo, por otro lado, señala que la declaración de voluntad de la Administración sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material es inmodificable, siendo este el rasgo característico de la liquidación definitiva.

El acto de liquidación definitiva, por consiguiente, puede y siempre según CLAVIJO<sup>19</sup>, ser definido como «aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa de las oficinas gestoras o inspectoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, después de haberse efectuado una comprobación total del hecho imponible, y consistente en una manifestación de voluntad, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que o bien hagan efectivo el importe de la deuda o bien procedan al cobro del exceso ingresado sobre la deuda liquidada».

En el mismo sentido, el TS, en la STS de 24 de Septiembre de 1999<sup>20</sup>, define el acto de liquidación definitiva, como «aquellos en los que la Administración Tributaria Gestora ha realizado las correspondientes comprobaciones y una vez que tiene todos los elementos de juicio relativos al hecho imponible dice su última palabra y practica la correspondiente declaración liquidación que por eso es definitiva».

Respecto a la liquidación provisional, la legislación se muestra aún más parca cuando establece en el apartado 4 del artículo 101 que «en los demás casos, las liquidaciones tendrán el carácter de provisionales».

En la misma sentencia citada anteriormente, el TS las define como «aquellas que dicta la Administración Tributaria sin haber ultimado la comprobación, por ello cuando ésta es parcial las liquidaciones son provisionales y a cuenta de la liquidación definitiva futura».

A falta de una definición legal y con esa descripción jurisprudencial, acudiremos a la doctrina, cuyas aportaciones se encuentran recogidas y bien sistematizadas en el artículo del profesor CLAVIJO<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Clavijo, F.: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (Art. 120)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1991, pág. 1531.

<sup>20</sup> Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 24 de Septiembre. Fundamento Jurídico 10º.

<sup>21</sup> Vid. Clavijo, F.: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (Art. 120)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1991, págs. 1505 y ss.

En primer lugar, está la definición propuesta por PÉREZ AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, que entienden que las liquidaciones provisionales son «aquellas que se giran sobre bases no comprobadas siempre que no haya transcurrido el plazo para la práctica de la comprobación» y que guarda gran semejanza con la mantenida por FERREIRO: «la liquidación provisional responde en todo caso... a la idea de que la Administración no cuenta (en esta etapa del procedimiento) con todos los elementos de juicio necesarios para determinar en forma definitiva la cuantía de la deuda de una actuación administrativa posterior».

Por su parte, RUIZ GARCÍA, lejos de definir la liquidación provisional, se limita únicamente a caracterizarla como las que pueden «ser libremente modificadas en el propio procedimiento de gestión, sin necesidad de acudir a procedimientos especiales. El sujeto pasivo debe contar siempre con la simple modificación de la liquidación provisional. En esencia, la provisionalidad significa ausencia de eficacia vinculante».

Asimismo es destacable la propuesta de definición elaborada por BOLLO AROCENA, basada en un criterio conceptualista cuando las define como «aquellas liquidaciones que gira la Administración financiera con anterioridad a la fase de comprobación y, en todo caso, las practicadas por los sujetos pasivos —que los supuestos en que la ley prevea para estos el deber de presentar una declaración liquidación— tendentes a determinar, evidentemente con carácter provisional, si el sujeto pasivo incidió o no en el hecho imponible de un tributo y, en el primer caso, en qué medida, convirtiendo de este modo la obligación tributaria material de aquel en líquida y exigible sin perjuicio de una posterior devolución de todo o parte de cuando ha sido satisfecho o de una igualmente eventual obligación del sujeto pasivo de completar la diferencia de cuanto fue calculado por él mismo o por la Administración en vía provisional, como consecuencia de una rectificación o de una modificación por exceso o por defecto, que en sus respectivos casos proceda».

Con todo, esta definición es puntualizada por CLAVIJO cuando señala que la liquidación provisional es un acto administrativo típicamente decisorio que obliga a su inmediato cumplimiento en contraposición a la autoliquidación que es un acto debido

del administrado que no desvincula a la Administración de su poder-deber de practicar la liquidación provisional y que equiparar ambos conceptos sería vaciar la liquidación provisional de su contenido para la comprensión de ordenamiento tributario español. Además este autor continúa recordando que existen liquidaciones provisionales giradas con posterioridad de una comprobación inspectora, como ocurre con las que proceden de un acta previa.

Por último y siguiendo el planteamiento de CLAVIJO, podemos concluir destacando que la liquidación provisional es «aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan las oficinas gestoras o inspectoras de la Administración financiera, en cumplimiento de un poder-deber, cuando exista una incertidumbre acerca de algún elemento del hecho imponible, y consistente en una manifestación de voluntad sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que o bien hagan efectivo el importe de la deuda, o bien procedan al cobro del exceso ingresado sobre la deuda liquidada, o en otro caso, para indicarles que no deben ingresar cantidad alguna, porque lo ingresado a cuenta es equivalente a la deuda principal».

## 2. *La vinculación entre la liquidación provisional y la definitiva*

Concluida la breve exposición de la liquidación definitiva y de la liquidación provisional debemos analizar ahora, por su importancia teórica, la relación que existe entre estos actos administrativos, lo que nos obliga, una vez más, a acudir a la doctrina del Derecho Tributario alemán, tan fértil en la materia.

De esta forma, en el país germánico se mantienen dos tesis acerca de la vinculación entre los dos tipos de liquidación.

La primera de ella, defiende que la práctica de una liquidación definitiva no implica que la provisional deje de producir efectos. Argumenta en su posicionamiento la distinción entre modificación, que viene a suponer un cambio parcial del contenido y que sería la que se produce en la liquidación definitiva respecto de la provisional, y sustitución, que conlleva un cambio total del contenido, de tal modo que el primer acto anulado y en su lugar se dicta un nuevo acto. Mientras, la segunda tesis asegura que la

eficacia de la liquidación definitiva lleva consigo la pérdida de efectos de la liquidación provisional añadiendo que la diferencia entre modificación y sustitución carece de relevancia a todos los efectos.

Con todo, en nuestro Derecho se puede afirmar que el acto de liquidación definitiva no reemplaza a la liquidación provisional sino que, abrazando la segunda tesis ya expuesta, se sitúa al lado de ésta, corrigiendo para integrarla o modificarla. Esta afirmación, la podemos sustentar con los hechos que se razonan a continuación.

El primero de ellos, que se encarga de destacar CLAVIJO, está relacionado con el principio de conservación de los actos, que tiene su fiel reflejo en el artículo 66 de la LRJPAC<sup>22</sup>, en virtud del cual solo se eliminará un acto cuando sea incompatible con la situación que se quiere crear o mantener. A falta de una norma que regule tal extremo, no se puede afirmar que la liquidación definitiva suponga el reemplazo de la liquidación provisional puesto que si así lo hacemos, debemos demostrar que ésta impide la eficacia de la liquidación definitiva. Por tanto, esto nos permite reiterar que la liquidación definitiva no impide que se continúe la recaudación iniciada tras la provisional, ni la provisional es óbice para que la definitiva despliegue plenamente su eficacia.

Igualmente, para sostener la sustitución de la liquidación provisional por la definitiva supone admitir la retroactividad en los efectos de esta última, desplegando sus efectos desde que la liquidación provisional adquirió su eficacia y, asimismo, la eficacia *ex nunc* respecto a la mayor deuda tributaria fijada en la liquidación definitiva.

No hace falta insistir mucho en este punto para entender que la tesis de la sustitución no tiene cabida en nuestro Derecho ya que, de acuerdo con lo establecido en la legislación administrativa, la eficacia de cualquier acto administrativo y por tanto del acto de liquidación es siempre hacia el futuro y, por ende, sus efectos se limitan al momento de su dictado.

---

<sup>22</sup> Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Art 66. «El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción».

#### IV. ALGUNAS CUESTIONES QUE SE SUSCITAN HOY EN TORNO A LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

De las muchas cuestiones que hoy se plantean en torno a los actos de liquidación tributaria solamente nos vamos a ocupar de tres siguiendo las pautas teóricas que hemos examinado en los dos apartados anteriores:

1. *El cálculo de los intereses de demora en los casos de sustitución de la liquidación por anulación de la anterior.*

Decíamos antes que los intereses de demora no constituyen un elemento esencial del acto de liquidación, pero cuando la Inspección actúa y liquida el Inspector Jefe en las actas de conformidad o disconformidad junto a la cuantía de la obligación tributaria principal se liquidan también los intereses de demora. La cuestión que se plantea en la práctica tributaria es cuál es el *dies ad quem* cuando la Administración practica una liquidación en sustitución de otra con anulación de la anterior.

La postura tradicional de la Administración en estos casos es aplicar literalmente el artículo 26.5 LGT que dispone:

*«5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución».*

Por tanto, en estos casos la Administración liquida intereses de demora teniendo en cuenta como *dies a quo* el día final del plazo para presentar la declaración-autoliquidación en período voluntario y como *dies ad quem* la fecha en que se dicta la nueva liquidación resultante de las actuaciones de comprobación e investigación como consecuencia de la ejecución de la sentencia o resolución del Tribunal



Esto, en parte, estuvo avalado por el propio TS cuando en la STS de 28 de noviembre de 1997<sup>23</sup> afirmó que cuando se anule un acto administrativo de liquidación y se gire una nueva liquidación, la Administración habrá de exigir los intereses de demora girados sobre la cuota liquidada de nuevo y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación.

No obstante, el TS, en su STS de 14 de Junio de 2012<sup>24</sup>, difiere de la postura de la Administración y, apoyándose en los votos particulares de las sentencias 28 de junio de 2010 y 23 de mayo de 2011, que criticaban la doctrina anteriormente citada, afirma que en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado, esto es, 1101 y 1108 CC<sup>25</sup>. Así, afirma que no cabe exigir intereses en los supuestos de mora *accipiendi*, cuando el retraso o el incumplimiento procedan del acreedor, esto es, de la Administración.

Así, citando diversa jurisprudencia, el TS mantiene la doctrina que «aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración».

---

<sup>23</sup> Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 28 de Noviembre de 1997. Fundamento Jurídico 4º.

<sup>24</sup> Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 14 de Junio de 2012. Fundamento Jurídico 8º.

<sup>25</sup> Art. 1101 CC: «*Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas.*».

Art. 1108 CC: «*Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.*».



En consecuencia, esta doctrina del TS nos parece totalmente correcta ya que evidentemente no cabe que se devenguen intereses de demora en estos casos de sustitución de la liquidación por anulación de la anterior ya que el retraso o incumplimiento es imputable al acreedor, esto es a la Administración Tributaria.

## 2. *Motivación de las liquidaciones tributarias.*

En nuestro primer apartado, al analizar los distintos elementos del acto de liquidación, destacamos la importancia de la motivación de los mismos en tanto expresa *«los hechos y elementos que las originen, así como los fundamentos de derecho»*. Tal importancia, lógicamente, ha hecho que los Tribunales exijan con especial vehemencia la motivación de las liquidaciones tributarias.

Examinando un caso concreto en una sentencia reciente del TSJ de Extremadura, la 221/2014<sup>26</sup>, se analiza una liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y especialmente, la debida motivación de las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión. Así, al hablar de la motivación, el TSJ afirma que las liquidaciones deben contener, afirmando así que nos encontramos ante un deber legal de la Administración tributaria, una cita concreta de los preceptos aplicables y precisar la forma en que la Administración cuantifica cada elemento del tributo, evitando el desconocimiento que unas liquidaciones escasamente motivadas conllevan para el contribuyente que desconoce como la Administración ha determinado, al versar la sentencia sobre el ISD, la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica. Al final de este FJ 7º, a mayor abundamiento, la sentencia reitera que todos los elementos deben desprenderse de forma clara de la liquidación que no sólo debe contener cifras sino ofrecer en garantía de los derechos de defensa del administrado y en cumplimiento del artículo 102.2 apartados b) y c), las concretas normas del tributo que resultan aplicables y las operaciones aritméticas realizadas en cada liquidación.

No obstante, hay que recordar que la falta de motivación de una liquidación tributaria no determina la nulidad de la misma sino únicamente su anulabilidad y por

---

<sup>26</sup> Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia núm. 221/2014 de 6 marzo. Fundamento Jurídico 7º.

tanto, se retrotraen las actuaciones y se le permite a la Administración subsanar la liquidación tributaria incluyendo ahora la «completa y suficiente» motivación exigida por la ley y reiterada por la jurisprudencia.

Con todo, defendemos la postura que mantiene el Tribunal Supremo en tanto la motivación constituye un deber legal de la Administración que ha de evitar cualquier tipo de indefensión por parte del administrado mediante una cita concreta de los preceptos aplicables y precisar la forma en que la Administración cuantifica cada elemento del tributo.

Hay que destacar, en este momento, las sentencias de la AN de 1 y 8 de febrero de 2007<sup>27</sup> en las que se afirma que la falta de motivación no tiene el carácter de defecto formal sino la mera ausencia de un elemento estructural que se constituye para cerciorarse del ejercicio propio de una potestad.

CALVO VÉRGEZ<sup>28</sup> destaca que la motivación no es una exigencia formal sino que se incardina de elementos estructurales del acto, si bien los defectos de motivación, como los de congruencia, solo tienen trascendencia si crean indefensión al administrado.

Esta retroacción de actuaciones nos obliga a citar lo que establece la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011<sup>29</sup>, ya que afirma que, han de anularse definitivamente las liquidaciones declaradas por dos veces como no motivadas, y ya no se podrá volver a ordenar, por segunda vez, la retroacción de actuaciones a efectos de motivarla debidamente.

---

<sup>27</sup> Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 1 Febrero 2007. Fundamento Jurídico 10º: «Esta falta de motivación no se limita a un defecto formal, sino que es la ausencia de un requisito estructural, a la vez de constituir un parámetro o factor de valoración para comprobar el adecuado ejercicio de la potestad sancionadora».

<sup>28</sup> Calvo Vérguez, J.: *Las liquidaciones tributarias: problemática actual*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 212 en su comentario sobre el Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 8 de Febrero de 2011.

<sup>29</sup> Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía Sexta), resolución de 18 de Mayo de 2011. Fundamento Jurídico 8º.

Por eso CALVO VÉRGEZ<sup>30</sup> recuerda que lo que el TEAC afirma con ello, basándose en la STS de 7 de octubre de 2000<sup>31</sup>, es que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas vulnerando alguna garantía o requisito formal o insuficiencia de motivación tiene carácter limitado estando condicionado por la prescripción y por la cosa juzgada.

### *3. Las liquidaciones provisionales en los procedimientos de comprobación limitada.*

La comprobación limitada, regulada en los artículos 136 a 140 en LGT, es uno de los procedimientos de rectificación de lo declarado o autoliquidado por el sujeto u obligado tributario y en palabras de PÉREZ ROYO<sup>32</sup>, se puede definir como una «mini-inspección».

Este procedimiento se desarrolla en varias fases que podemos sistematizar en: iniciación, regulada en el artículo 137 LGT; la tramitación recogida en el artículo 138 LGT; y la fase de terminación contemplada en el artículo 138 LGT. Asimismo este procedimiento es objeto de desarrollo en los artículos 163-165 RGI.

Sin ánimo de examinar cada una de las fases puesto que no es objeto del presente trabajo, nos ceñiremos a la fase de terminación. Así, en la mayoría de los casos el procedimiento concluye con el acto de liquidación.

Esta resolución que pone fin a la comprobación limitada deberá contener, en todo caso, los extremos obligatorios que se regulan en el artículo 139.2 LGT, estos son, los elementos de la deuda, las actuaciones desarrolladas para su fijación y la motivación de la resolución a partir de la relación entre hechos y fundamentos de derecho.

Por último, el artículo 139.2 LGT dice que deberá incluir la «liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada». De esta forma, si

<sup>30</sup> Calvo Vérguez, J.: *Las liquidaciones tributarias: problemática actual*, Aranzadi, Pamplona, 2013 pág. 183.

<sup>31</sup> Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 7 de Octubre de 2000. Fundamento Jurídico 2º.

<sup>32</sup> Pérez Royo F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2012, pág. 290.

la liquidación difiere de lo establecido en la propuesta de liquidación deberán motivarse los hechos y los fundamentos de derecho que han provocado esta divergencia. No obstante, también puede ocurrir que, tras la comprobación, la Administración concluya que no hace falta alterar la autoliquidación del obligado tributario, que también tendrá carácter de liquidación.

Por otra parte, esta liquidación provisional tiene dos características relevantes que se describen en el artículo 140 LGT. En primer lugar, tiene efecto preclusivo puesto que, salvo que se descubran hechos o circunstancias nuevas distintas en un procedimiento de comprobación posterior, no se podrá realizar una nueva regularización del objeto ya comprobado. En segundo lugar, hemos de destacar que, en el caso en el que el obligado tributario preste su conformidad expresa sobre los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria, no podrán ser impugnados excepto que se descubra que existió error de hecho (140.2 LGT).

Sobre el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales en los procedimientos de comprobación limitada, éste aparece justificado en el FJ 2º de la SAN de 5 de noviembre de 2012<sup>33</sup> con base en tres argumentos que la sentencia expresa con suma claridad:

- El primero de ellos estriba en torno al ámbito de la comprobación limitada, el cual ha de derivar del concepto impositivo al que se acota la comprobación inspectora.
- El segundo gira en torno a la no admisión de una comprobación limitada de un concepto impositivo que ya ha sido objeto de ello puesto que, en tal caso y parafraseando a la sentencia, «supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión».
- El tercero y último está basado en el principio de seguridad jurídica puesto que admitir una ulterior comprobación limitada sobre el mismo concepto impositivo mantiene «en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de

---

<sup>33</sup> Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 5 de Noviembre de 2012. Fundamento Jurídico 2º.

posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado».

Esto sentado, y con relación al efecto preclusivo de la liquidación provisional, hemos de recordar lo que precisa el FJ 2º de la Resolución del TEAC de 20 de Febrero de 2013<sup>34</sup>, cuando dice que para que tenga lugar dicho efecto, la comprobación previa ha de concluir mediante «una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada [...]».

A mayor abundamiento, la misma resolución afirma que «la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo pueda predicarse respecto de los elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias».

A la vista de todas estas consideraciones, entendemos que aunque la LGT califique a esta liquidación de provisional, en verdad, no se trata de una auténtica liquidación provisional que puede ser modificada por la liquidación definitiva, sino de una liquidación que perfectamente puede ser calificada, por sus efectos, de «cuasidefinitiva» en la medida en que determina de una manera total el importe de una parte de la obligación tributaria.

## V. CONCLUSIONES

Del estudio del acto de liquidación y el análisis de sus aspectos problemáticos actuales extraemos las siguientes conclusiones:

1º. En lo que respecta a su concepto doctrinal, seguimos la tesis mixta y, siguiendo a CLAVIJO, podemos definir el acto de liquidación como «aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un

---

<sup>34</sup> Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía Quinta), resolución de 20 de Febrero de 2013. Fundamento Jurídico 2º.

poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectivo, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda».

2º. Acerca de su naturaleza, el acto de liquidación es una resolución administrativa y declarativa ya que en ella la Administración se limita a declarar el importe de la deuda tributaria previa a la realización del hecho imponible y que tiene autonomía funcional dentro del procedimiento de liquidación.

3º. En lo que se refiere a los elementos del acto de liquidación, distinguimos entre el elemento esencial, constituido por la indicación de la cuantía de la suma debida y el resto de elementos obligatorios, formado por los restantes componentes relevantes del acto de liquidación.

4º. Con respecto a la notificación del acto, entendemos ésta como un mero requisito de eficacia del acto de liquidación, como el acto de comunicación del mismo.

5º. Siguiendo a CLAVIJO, definimos la liquidación definitiva como «aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa de las oficinas gestoras o inspectoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, después de haberse efectuado una comprobación total del hecho imponible, y consistente en una manifestación de voluntad, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que o bien hagan efectivo el importe de la deuda o bien procedan al cobro del exceso ingresado sobre la deuda liquidada».

6º. Entendemos por liquidación provisional, con palabras de CLAVIJO, como «aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan las oficinas gestoras o inspectoras de la Administración financiera, en cumplimiento de un poder-deber, cuando exista una incertidumbre acerca de algún elemento del

hecho imponible, y consistente en una manifestación de voluntad sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que o bien hagan efectivo el importe de la deuda, o bien procedan al cobro del exceso ingresado sobre la deuda liquidada, o en otro caso, para indicarles que no deben ingresar cantidad alguna, porque lo ingresado a cuenta es equivalente a la deuda principal».

7º. En lo referente a la vinculación entre la liquidación definitiva y la provisional, entendemos que la definitiva no reemplaza a la provisional sino que se coloca a su lado, para integrarla o corregirla.

8º. En cuanto al cálculo y cómputo de los intereses de demora en la liquidación practicada por la Administración en los casos de sustitución de la liquidación por anulación de la anterior, siguiendo los criterios establecidos en el derecho privado, no cabe exigir intereses de demora por mora *accipiendi*, esto es, por el retraso e incumplimiento del acreedor, en este caso, de la Administración, que es la doctrina que hoy mantiene al respecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

9º. La motivación del acto de liquidación es un deber de la Administración cuya ausencia determina la anulabilidad de la liquidación. La Administración, por tanto, puede subsanar sin duda esa falta de motivación aunque su capacidad está limitada, ya que habrán de anularse definitivamente todas aquellas liquidaciones declaradas como no motivadas dos veces, en cuyo caso no cabe retrotraer las actuaciones para que la Administración subsane ese defecto de motivación.

10º. En los procedimientos de comprobación limitada, éste suele acabar con un acto de liquidación provisional que deberá contener los elementos esenciales de toda liquidación. Estas liquidaciones provisionales presentan la característica de que no pueden modificarse ya que estamos ante una liquidación, por sus efectos, «cuasidefinitiva».

## VI. BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ, J.: *Las liquidaciones tributarias: problemática actual*, Aranzadi, Pamplona, 2013.

CLAVIJO, F., *El acto de liquidación*. Revista Española de Derecho Financiero N° 20, octubre-diciembre 1978.

CLAVIJO, F.: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (Art. 120)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1991.

GARCÍA DE ENTERRÍA A. Y FERNÁNDEZ T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Pamplona, 2006.

RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.